

Ю.Ю. Мороз  
Ю.С. Цал-Цалко  
В.С. Ейсмонт  
Т.С. Гайдучок  
Н.І. Цегельник

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ В УПРАВЛІННІ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИМ ПІДПРИЄМСТВОМ



Міністерство освіти і науки України  
Житомирський національний агроекологічний університет  
Житомирське обласне об'єднання громадської організації  
"Спілка економістів України"

**Ю.Ю. Мороз, Ю.С. Цал-Цалко,  
В.С. Ейсмонт, Т.С. Гайдучок,  
Н.І. Цегельник**

***Бухгалтерський облік  
і аудит в управлінні  
лісогосподарським  
підприємством***

**Підручник**

**Житомир 2019**

**УДК 657:630\*6**

**Б 94**

*Рекомендовано до друку Вченою радою Житомирського національного агроекологічного університету (протокол № 3 від 24 жовтня 2018 року)*

*Рецензенти:*

**Людмила Віталіївна Чижевська**

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка», академік Академії економічних наук України, сертифікований аудитор, голова Житомирського територіального відділення Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України

**Володимир Павлович Пантелєсв**

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку та оподаткування Національної академії статистики, обліку та аудиту, сертифікований аудитор, м. Київ

**Ірина Павлівна Драбинка**

головний бухгалтер ДП «Малинське лісове господарство», магістр з обліку і оподаткування

**Б 94** Бухгалтерський облік і аудит в управлінні лісгосподарським підприємством : підручник / Ю. Ю. Мороз, Ю. С. Цал-Цалко, В. С. Ейсмонт [та ін.]. – Житомир : Рута, 2019. – 372 с.

ISBN 978-617-581-331-7

У підручнику розкривається програмний матеріал з теорії і практики бухгалтерського обліку і аудиту на лісгосподарських підприємствах. З позиції комплексного підходу до організації обліку, звітності і аудиту в лісгосподарських підприємств розглянуті методологічні й організаційні засади формування інформаційних ресурсів для прийняття управлінських рішень.

Викладення матеріалу супроводжується прикладами, які створюють передумови для самостійних міркувань і творчих дискусій.

Підручник розрахований на широке коло користувачів – від студентів спеціальностей лісового та садово-паркового господарства і галузі знань «Управління та адміністрування» до науковців і практичних працівників: керівників державних і комунальних лісгосподарських підприємств та персоналу їх структурних підрозділів, економістів, фінансистів, бухгалтерів, аудиторів, фінансових аналітиків.

**УДК 657:630\*6**

**Б 94**

ISBN 978-617-581-331-7

© Ю. Ю. Мороз, 2019

© ПП "Рута", 2019

## *Зміст*

<i>Від авторів</i> .....	5
<i>Модуль I. Лісові ресурси та організаційні основи бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства</i> .....	7
<i>Розділ 1. Лісові ресурси та їх використання і відновлення</i> .....	7
1.1. Система власності і управління лісовими ресурсами.....	7
1.2. Організація лісового господарства.....	17
1.3. Ведення лісового господарства.....	22
<i>Розділ 2. Організаційні основи бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства</i> .....	29
2.1. Господарська діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств.....	29
2.2. Система господарського обліку на підприємствах лісового господарства.....	46
2.3. Облікова політика лісогосподарських підприємств.....	56
<i>Розділ 3. Документальне забезпечення відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку</i> .....	65
3.1. Первинні документи для оформлення господарських операцій....	65
3.2. Облікові реєстри для відображення господарських операцій та організація документообороту і зберігання документів.....	86
3.3. Особливості первинного обліку в лісогосподарських підприємствах в умовах інформаційних електронних технологій.....	95
<i>Модуль II. Облік продукції лісу, витрат і доходів в лісогосподарських підприємствах</i> .....	107
<i>Розділ 4. Організація обліку продукції лісу в лісогосподарських підприємствах</i> .....	107
4.1. Облік продукції лісу в місцях зберігання.....	107
4.2. Оцінка наявності продукції лісу та господарських операцій з її рухом.....	115
4.3. Бухгалтерський облік продукції лісу.....	132
<i>Розділ 5. Формування витрат в лісогосподарських підприємствах</i> ....	154
5.1. Класифікація витрат у лісовому господарстві.....	154
5.2. Групування витрат за економічними елементами та нормування ресурсів для потреб лісогосподарського підприємства.....	159
5.3. Економічний механізм формування витрат в обліковому процесі.....	172
<i>Розділ 6. Бухгалтерський облік витрат на заготівлю і виробництво продукції лісу</i> .....	179
6.1. Формування витрат при заготівлі і виробництві продукції лісу...	179
6.2. Облік витрат на заготівлю і виробництво продукції лісу на рахунках бухгалтерського обліку.....	194
6.3. Калькулювання собівартості продукції лісу.....	208

<i>Розділ 7. Формування та облік доходів від реалізації продукції лісу в лісогосподарських підприємствах.....</i>	<i>229</i>
7.1. Система ціноутворення на продукцію лісу в лісогосподарських підприємствах.....	229
7.2. Організація збуту продукції лісу в лісогосподарських підприємствах.....	243
7.3. Облік доходів від реалізації продукції лісу в лісогосподарських підприємствах.....	250
<i>Модуль III. Оподаткування, звітність та аудит лісогосподарських підприємств.....</i>	<i>260</i>
<i>Розділ 8. Оподаткування та звітність лісогосподарських підприємств.....</i>	<i>260</i>
8.1. Оподаткування діяльності лісогосподарських підприємств.....	260
8.2. Інвентаризація майна лісогосподарських підприємств.....	270
8.3. Система звітності лісогосподарських підприємств та оцінка її показників.....	296
<i>РОЗДІЛ 9. Аудит господарської діяльності лісогосподарських підприємств.....</i>	<i>315</i>
9.1. Роль і місце аудиту в системі інформаційного забезпечення управління підприємством.....	315
9.2. Державний аудит господарської діяльності лісогосподарських підприємств.....	325
9.3. Організація внутрішнього аудиту в лісогосподарських підприємствах.....	354
<i>Нормативно-правова база для організації бухгалтерського обліку і аудиту на лісогосподарських підприємствах.....</i>	<i>367</i>

## *Від авторів*

Підприємства лісового господарства – це специфічні організаційні структури, котрі займаються посадкою, вирощуванням, доглядом, заготівлею, переробкою та реалізацією продукції лісу, використовують корисні властивості лісів для культурно-оздоровчих та інших потреб.

Щоденно для громадян України ліси надають цілий спектр екосистемних послуг, серед яких:

- забезпечувальні – надання продуктів харчування, питної води, деревини, волокна, палива, генетичних ресурсів тощо;
- регулювальні – формування клімату та макроклімату (в т.ч. як такого, що впливає на підвищення продуктивності сільськогосподарських культур), захист від повеней та інших стихійних лих, контроль захворювань, поглинання відходів людської життєдіяльності, очищення води і повітря, боротьба зі шкідниками;
- культурні – збагачення культурних, духовних та естетичних аспектів людського добробуту: емоції від спілкування з природою, відчуття місцевості, середовище для формування способу життя, звичаїв і традицій;
- підтримувальні – забезпечення існування екосистем: формування ґрунту, первинна продуктивність, базові біогеохімічні процеси (кругообіг поживних речовин, фотосинтез), середовище перебування.

Однією з умов збереження та раціонального використання лісових ресурсів є формування системи обліку на рівні лісгосподарських підприємств.

Бухгалтерський облік – це одне з основних джерел інформації про господарську діяльність підприємства, необхідної для прийняття та реалізації управлінських рішень. Компетентно впорядкований облік на підприємстві є основою для реалізації його функцій щодо створення управлінської інформаційної бази, охорони майнових інтересів учасників господарської діяльності відповідно до джерел формування активів, оцінки ресурсів і господарських операцій та здійснення перетворення витрат в об'єкти господарювання і розподілу створених доходів.

Підручник розроблено відповідно до програми дисципліни «Бухгалтерський облік і аудит в управлінні лісгосподарським підприємством», яка призначена для формування компетенцій при підготовці фахівців спеціальностей «Лісове господарство» та «Садово-паркове господарство» з урахуванням вимог Лісового кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради з питань бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту, чинних національних та міжнародних положень (стандартів) з бухгалтерського обліку і аудиту та методичних рекомендацій з обліку та оподаткування окремих об'єктів діяльності підприємств.

У ньому дістали відображення чинні галузеві інструкції Державного агентства лісових ресурсів з бухгалтерського обліку і, насамперед, з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки та формування собівартості продукції (робіт, послуг) в лісгосподарських підприємствах.

Метою вивчення дисципліни є надання майбутнім фахівцям сфери лісового та садово-паркового господарства ґрунтовних необхідних знань з теорії і практики

ведення бухгалтерського обліку і аудиту. З цією метою викладання дисципліни передбачає вирішення задачі надати майбутнім фахівцям необхідних знань щодо:

- принципів організації бухгалтерського обліку і аудиту в сфері діяльності лісогосподарських підприємств та формування облікової політики;
- особливостей обліку господарських операцій специфічних об'єктів з якими пов'язана діяльність підприємств лісового комплексу;
- розуміння змісту найбільш суттєвих економічних показників з системою інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку;
- набуття навичок опрацювання і використання облікової інформації в управлінні.

У підручнику подано облік не всіх господарських операцій, які здійснюють лісогосподарські підприємства, а переважно тих, що відрізняються від типових господарських операцій підприємств виробничої сфери. Крім бухгалтерського обліку господарських операцій розглянуто також окремі загальні теоретичні, практичні й правові аспекти господарювання та організації бізнесу. Підручник передбачає раціональне поєднання основних понять обліку, податків і аудиту із практичними прикладами, на яких закріплюється і поглиблюються одержані знання.

Підручник призначений насамперед для студентів спеціальностей «Лісове господарство» та «Садово-паркове господарство», проте він може бути використаний і студентами економічних спеціальностей, викладачами, а також бухгалтерами лісогосподарських підприємств. Він може стати у пригоді керівникам лісогосподарських підприємств і всім, хто прагне поповнити й вдосконалити свої знання щодо розуміння та практичного застосування особливостей бухгалтерського обліку у лісовому господарстві для підготовки управлінських рішень на різних рівнях управління.

Водночас слід враховувати, що динамічні ринкові перетворення в Україні та реформи спричинюють часті зміни в нормативній базі, що впливає на відображення господарських операцій в обліку. Особливо на це необхідно зважати при використанні посібника професіоналами.

Підручник є складовою наукової теми кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету «Стратегія реформування підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування в лісовому господарстві для забезпечення довгострокових інтересів України на основі поєднання принципів державного регулювання і механізмів ринкових відносин з огляду на цілі децентралізації влади» (номер державної реєстрації 0118U100585).

Автори висловлюють глибоку вдячність рецензентам (д.е.н., проф. Л. В. Чижевській, д.е.н., проф. В. П. Пантелєву, І. П. Драбинці) за слушні зауваження та побажання в процесі написання підручника.

Відгуки, зауваження та пропозиції щодо поліпшення змісту й структури підручника просимо надсилати на адресу: 10008, м. Житомир, бульвар Старий, 7, кім. 90.

## ***МОДУЛЬ I. Лісові ресурси та організаційні основи бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства***

### **РОЗДІЛ 1. Лісові ресурси та їх використання і відновлення**

#### **1.1. Система власності і управління лісовими ресурсами**

#### **1.2. Організація лісового господарства**

#### **1.3. Ведення лісового господарства**

### **1.1. Система власності і управління лісовими ресурсами**

Ліс – тип природних комплексів (екосистема), у якому поєднуються переважно деревна та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають один на одного і на навколишнє природне середовище.

Ліси України є національним багатством і за своїм призначенням та розташуванням виконують водоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, рекреаційні, естетичні, виховні та інші функції і забезпечують потреби суспільства в лісових ресурсах.

Склад лісового фонду формується з лісових ділянок, в тому числі захисних насаджень лінійного типу, площею не менше 0,1 га. До лісового фонду не відносяться зелені насадження в межах населених пунктів (парки, сади, сквери, бульвари тощо), які не віднесені у встановленому порядку до лісів; окремі дерева і групи дерев, чагарники на сільськогосподарських угіддях, присадибних, дачних і садових ділянках. З цього можна зробити висновок, що лісовий масив площею менше 10 «соток» в Україні до лісу не належить.

Лісовими ресурсами є деревні, технічні, лікарські та інші продукти лісу, що використовуються для задоволення потреб населення і виробництва та відтворюються у процесі формування лісових природних комплексів.

До лісових ресурсів також належать корисні властивості лісів (здатність лісів зменшувати негативні наслідки природних явищ, захищати ґрунти від ерозії, запобігати забрудненню навколишнього природного середовища та очищати його, сприяти регулюванню стоку води, оздоровленню населення та його естетичному вихованню тощо), що використовуються для задоволення суспільних потреб.

Ліси можуть перебувати в державній, комунальній та приватній власності. Суб'єктами права власності на ліси є держава, територіальні громади, громадяни та юридичні особи.

Право користування лісами здійснюється в порядку постійного та тимчасового користування.

У постійне користування надаються без встановлення строку,



відповідно, спеціалізованим державним і комунальним лісгосподарським підприємствам, іншим державним і комунальним підприємствам, установам та організаціям, у яких створено спеціалізовані лісгосподарські підрозділи ліси на землях державної і комунальної власності для ведення лісового господарства

Об'єктом тимчасового користування можуть бути всі ліси, що перебувають у державній, комунальній або приватній власності.

Тимчасове користування лісами може бути: довгостроковим – терміном від одного до п'ятдесяти років і короткостроковим – терміном до одного року.

Довгострокове тимчасове користування лісами – засноване на договорі строкове платне використання лісових ділянок, які виділяються для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, проведення науково-дослідних робіт.

Довгострокове тимчасове користування лісами державної та комунальної власності здійснюється без вилучення земельних ділянок у постійних користувачів лісами.

Довгострокове тимчасове користування лісами приватної власності здійснюється шляхом укладення між власником лісів та тимчасовим лісокористувачем договору.

Короткострокове тимчасове користування лісами здійснюється для заготівлі другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та інших потреб.

Права та обов'язки лісокористувачів наведені в табл. 1.1.1.

*Таблиця 1.1.1*

*Права та обов'язки лісокористувачів*

Права	Обов'язки
1	2
<b>Постійні лісокористувачі</b>	
1) самостійно господарювати в лісах; 2) на заготівлю деревини; 3) власності на заготовлену ними продукцію та доходи від її реалізації; 4) на відшкодування збитків у випадках, передбачених законодавством; 5) здійснювати будівництво доріг,	1) забезпечувати охорону, захист, відтворення, підвищення продуктивності лісових насаджень, посилення їх корисних властивостей, підвищення родючості ґрунтів на основі принципів сталого розвитку; 2) дотримуватися правил і норм використання лісових ресурсів; 3) вести лісове господарство на основі матеріалів лісовпорядкування, здійснювати використання лісових ресурсів способами, які забезпечують збереження оздоровчих і захисних властивостей лісів, а також створюють сприятливі умови для їх охорони, захисту та відтворення; 4) вести первинний облік лісів;

Продовження табл. 1.1.1

1	2
<p>спорудження жилих будинків, виробничих та інших будівель і споруд, необхідних для ведення лісового господарства.</p>	<p>5) дотримуватися встановленого режиму використання земель;          6) забезпечувати охорону типових та унікальних природних комплексів і об'єктів, рідкісних і таких, що перебувають під загрозою зникнення, видів тваринного і рослинного світу, рослинних угруповань, сприяти формуванню екологічної мережі;          7) забезпечувати безперешкодний доступ до об'єктів електромереж, інших інженерних споруд, які проходять через лісову ділянку, для їх обслуговування.</p>
<p>Тимчасові лісокористувачі на умовах довгострокового користування</p>	
<p>1) здійснювати господарську діяльність у лісах з дотриманням умов договору;          2) за погодженням із власниками лісів, постійними лісокористувачами зводити тимчасові будівлі і споруди, необхідні для ведення господарської діяльності;          3) отримувати продукцію і доходи від її реалізації.</p>	<p>1) приступати до використання лісів у строки, встановлені договором;          2) виконувати встановлені обмеження (обтяження) в передбаченому обсязі;          3) дотримуватися встановленого законодавством режиму використання земель;          4) вести роботи способами, які забезпечують збереження оздоровчих і захисних властивостей лісів, а також створюють сприятливі умови для охорони, захисту і відтворення типових та унікальних природних комплексів і об'єктів, рідкісних і таких, що перебувають під загрозою зникнення, видів тваринного і рослинного світу, сприяти формуванню екологічної мережі;          5) своєчасно вносити плату за використання лісових ресурсів;          6) не порушувати прав інших лісокористувачів.</p>
<p>Тимчасові лісокористувачі на умовах короткострокового користування</p>	
<p>1) здійснювати використання лісових ресурсів;          2) за погодженням із власниками лісів, постійними лісокористувачами споруджувати тимчасові будівлі та споруди, необхідні для зберігання і первинної обробки використання лісових ресурсів продукцію та доходи від її реалізації;</p>	<p>1) здійснювати використання лісових ресурсів за встановленими правилами і нормами;          2) вести роботи способами, які забезпечують збереження оздоровчих і захисних властивостей лісів, а також створюють сприятливі умови для охорони, захисту та відтворення лісів, охорони типових та унікальних природних комплексів і об'єктів, рідкісних і таких, що перебувають під загрозою зникнення, видів тваринного і рослинного світу;          3) своєчасно вносити плату за використання лісових ресурсів;          4) не порушувати прав інших лісокористувачів.</p>

1	2
4) на відшкодування збитків.	
Громадяни та юридичні особи, які мають у приватній власності ліси	
1) власності на лісові ресурси та їх використання; 2) на відшкодування збитків; 3) продавати або іншим шляхом відчужувати земельну лісову ділянку; 4) споруджувати виробничі та інші будівлі й споруди, необхідні для ведення лісового господарства і використання лісових ресурсів.	1) вести лісове господарство на основі матеріалів лісовпорядкування; 2) забезпечувати охорону, захист, відтворення і підвищення продуктивності лісових насаджень, посилення їх корисних властивостей та покращання родючості ґрунтів; 3) дотримуватися правил і норм використання лісових ресурсів; 4) вести лісове господарство та використовувати лісові ресурси способами, які не завдають шкоди навколишньому природному середовищу, забезпечують збереження корисних властивостей лісів і створюють сприятливі умови для їх охорони, захисту та відтворення; 5) вести первинний облік лісів, надавати статистичну звітність та інформацію про стан лісів і використання лісових ресурсів; 6) забезпечувати охорону типових та унікальних природних комплексів і об'єктів, рідкісних і таких, що перебувають під загрозою зникнення, видів тваринного і рослинного світу, рослинних угруповань, сприяти формуванню екологічної мережі.

Основним завданням державного регулювання та управління у сфері лісових відносин є забезпечення ефективної охорони, належного захисту, раціонального використання та відтворення лісів.

Державне регулювання та управління у сфері лісових відносин здійснюється шляхом:

- 1) формування та визначення основних напрямів державної політики у сфері лісових відносин;
- 2) визначення законом повноважень органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування;
- 3) установа порядку і правил у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів;
- 4) здійснення контролю за охороною, захистом, використанням та відтворенням лісів.

Управління в сфері лісових відносин здійснюється через повноваження органів влади (табл. 1.1.2 та рис. 1.1.1).

Крім повноважень наведених в табл. 1.1.2 органи влади вирішують інші питання у сфері лісових відносин відповідно до діючого законодавства.

Таблиця 1.1.2

## Повноваження органів влади в сфері лісових відносин

Органи влади	Повноваження
1	2
Верховна Рада України	1) визначає засади державної політики у сфері лісових відносин; 2) приймає закони щодо регулювання лісових відносин; 3) затверджує загальнодержавні програми з охорони, захисту, використання та відтворення лісів.
Кабінет Міністрів України	1) забезпечує реалізацію державної політики у сфері лісових відносин; 2) спрямовує та координує діяльність органів виконавчої влади щодо організації охорони, захисту, використання та відтворення лісів; 3) забезпечує розроблення та виконання загальнодержавних програм з охорони, захисту, використання та відтворення лісів; 4) затверджує державні програми з охорони, захисту, використання та відтворення лісів; 5) передає у власність, надає у постійне користування для нелісгосподарських потреб земельні лісові ділянки, що перебувають у державній власності; 6) приймає рішення про обмеження або тимчасове припинення діяльності підприємств, установ та організацій у разі порушення ними природоохоронного та лісового законодавства.
Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики (Міністерство аграрної політики та продовольства України)	1) визначає пріоритетні напрями та стратегію розвитку у сфері лісових відносин; 2) забезпечує формування державної політики у сфері лісових відносин; 3) розробляє та організовує виконання державних цільових, галузевих та інших програм охорони, захисту, використання та відтворення лісів; 4) забезпечує нормативно-правове регулювання з ведення лісового господарства.
Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику (Державне агентство лісових ресурсів України)	1) вносить пропозиції щодо формування державної політики; 2) здійснює державний контроль за додержанням нормативно-правових актів щодо ведення лісового господарства; 3) організовує ведення лісовпорядкування, обліку лісів, державного лісового кадастру та моніторингу лісів; 4) організовує ведення лісового господарства і раціональне використання лісових ресурсів;

1	2
	<p>5) забезпечує функціонування державної лісової охорони, координує діяльність лісової охорони інших постійних лісокористувачів і власників лісів;</p> <p>6) координує здійснення заходів з охорони лісів від пожеж та захисту від шкідників і хвороб;</p> <p>7) координує роботу з ведення лісового господарства підпорядкованими йому науково-дослідними установами;</p> <p>8) бере участь у підготовці, перепідготовці та підвищенні кваліфікації кадрів для лісового господарства;</p> <p>9) видає ліцензії в сфері лісових відносин;</p> <p>10) вносить пропозиції щодо обмеження або тимчасового припинення діяльності підприємств, установ та організацій незалежно від їх підпорядкування та форми власності у разі порушення ними лісового законодавства;</p> <p>11) приймає рішення про віднесення лісів до відповідної категорії;</p> <p>12) погоджує документацію із землеустрою, щодо відповідності зазначеної документації лісовому законодавству;</p> <p>13) здійснює міжнародне співробітництво з питань ведення лісового господарства.</p>
<p>Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони навколишнього природного середовища</p>	<p>1) забезпечує формування державної політики у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів як складової частини державної політики у сфері охорони навколишнього природного середовища;</p> <p>2) здійснює державне управління, регулювання у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів як складової частини заходів з охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання, відтворення та охорони природних ресурсів;</p> <p>3) координує здійснення органами виконавчої влади заходів з охорони, захисту, використання та відтворення лісів;</p> <p>4) бере участь у розробленні загальнодержавних, державних і регіональних (місцевих) програм з охорони, захисту, використання та відтворення лісів;</p> <p>5) затверджує в установленому порядку нормативи використання лісових ресурсів;</p> <p>6) погоджує нормативно-правові акти з ведення лісового господарства;</p> <p>7) організовує здійснення оцінки впливу на довкілля щодо впливу промислових та інших об'єктів, хімічних речовин на ліси, затверджує переліки пестицидів, дозволених для застосування в лісах, установлює регламенти їх застосування.</p>

Продовження табл. 1.1.2

1	2
<p>Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища</p>	<p>1) погоджує матеріали лісовпорядкування; 2) організовує здійснення оцінки впливу на довкілля щодо впливу промислових та інших об'єктів, хімічних речовин на ліси, затверджує переліки пестицидів, дозволених для застосування в лісах, установлює регламенти їх застосування.</p>
<p>Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання, відтворення і охорони природних ресурсів</p>	<p>1) здійснює державний нагляд (контроль) за додержанням вимог природоохоронного законодавства у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів; 2) розглядає справи про адміністративні правопорушення; 3) обмежує чи зупиняє (тимчасово) діяльність підприємств, установ та організацій незалежно від їх підпорядкування та форми власності, якщо вона здійснюється з порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища, вимог дозволів на використання природних ресурсів; 4) застосовує економічні санкції до підприємств, установ та організацій, їх посадових і службових осіб, громадян за порушення вимог законодавства, подає позови до суду про відшкодування збитків і втрат, завданих унаслідок такого порушення.</p>
<p>Обласні і районні ради</p>	<p>1) забезпечують реалізацію державної політики у сфері лісових відносин; 2) забезпечують виконання загальнодержавних і державних програм з охорони, захисту, використання та відтворення лісів і затверджують регіональні (місцеві) програми з цих питань; 3) передають у власність, надають у постійне користування земельні лісові ділянки на землях спільної власності відповідних територіальних громад; 4) приймають рішення про виділення для довгострокового тимчасового користування лісами лісових ділянок на землях спільної власності відповідних територіальних громад, власності територіальних громад та припиняють права користування ними;</p>

1	2
	<p>5) погоджують ліміт використання лісових ресурсів при заготівлі другорядних лісових матеріалів та здійсненні побічних лісових користувань;</p> <p>6) погоджують максимальні норми безоплатного збору дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів, грибів тощо;</p> <p>7) встановлюють порядок використання коштів, що виділяються з відповідного місцевого бюджету на ведення лісового господарства.</p>
Обласні і міські державні адміністрації	<p>1) забезпечують реалізацію державної політики у сфері лісових відносин;</p> <p>2) беруть участь у розробленні та забезпеченні виконання регіональних (місцевих) програм з охорони, захисту, використання та відтворення лісів;</p> <p>3) здійснюють контроль за додержанням законодавства у сфері лісових відносин;</p> <p>4) передають у власність, надають у постійне користування для ведення лісового господарства земельні лісові ділянки, що перебувають у державній власності, на відповідній території;</p> <p>5) приймають рішення про виділення для довгострокового тимчасового користування лісами лісових ділянок, що перебувають у державній власності, на відповідній території;</p> <p>6) обмежують або тимчасово припиняють діяльність підприємств, установ та організацій у разі порушення ними лісового законодавства;</p> <p>7) забезпечують здійснення заходів щодо охорони і захисту лісів, ліквідації наслідків стихійних явищ, лісових пожеж, залучають до цих робіт населення, транспортні та інші технічні засоби та обладнання, забороняють відвідування лісів населенням і в'їзд до них транспортних засобів у період високої пожежної небезпеки;</p> <p>8) встановлюють ліміт використання лісових ресурсів при заготівлі другорядних лісових матеріалів та здійсненні побічних лісових користувань;</p> <p>9) встановлюють максимальні норми безоплатного збору дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів, грибів тощо;</p>
Районні державні адміністрації	<p>1) забезпечують реалізацію державної політики у сфері лісових відносин;</p> <p>2) беруть участь у розробленні та забезпеченні виконання регіональних (місцевих) програм з охорони, захисту, використання та відтворення лісів;</p>

Продовження табл. 1.1.2

1	2
	<p>3) приймають рішення про виділення для довгострокового тимчасового користування лісами лісових ділянок, що перебувають у державній власності, у межах сіл, селищ, міст районного значення;</p> <p>4) беруть участь у здійсненні заходів щодо охорони і захисту лісів, ліквідації наслідків стихійних явищ, лісових пожеж, залучають до цих робіт населення, транспортні й інші технічні засоби та обладнання;</p> <p>5) вносять пропозиції про обмеження або тимчасове припинення діяльності підприємств, установ та організацій у разі порушення ними лісового законодавства.</p>
<p>Сільські, селищні і міські ради</p>	<p>1) передають у власність, надають у постійне користування земельні лісові ділянки, що перебувають у комунальній власності, в межах сіл, селищ, міст і припиняють права користування ними;</p> <p>2) приймають рішення про виділення для довгострокового тимчасового користування лісами лісових ділянок, що перебувають у комунальній власності, в межах сіл, селищ, міст і припиняють права користування ними;</p> <p>3) беруть участь у здійсненні заходів щодо охорони і захисту лісів, ліквідації наслідків стихійних явищ, лісових пожеж, залучають до цих робіт населення, транспортні й інші технічні засоби та обладнання;</p> <p>4) організують благоустрій лісових ділянок і культурно-побутове обслуговування відпочиваючих у лісах, що використовуються для цих цілей;</p> <p>5) встановлюють порядок використання коштів, що виділяються з місцевого бюджету на ведення лісового господарства.</p>

Загалом, українські ліси підпорядковуються декільком міністерствам і відомствам. Так, найбільшим утримувачем лісів в державі є Державне агентство лісових ресурсів України, до сфери управління якого входить більше 300 державних лісгосподарських та лісомисливських підприємств. Також Агентство скеровує діяльність заповідників та національних парків, різних наукових установ, організацій, лісонасінневої інспекції.

Другим державним органом за площею лісів, в сфері управління якого перебувають лісгосподарські підприємства, є Міністерство аграрної політики та продовольства України. Крім того, опосередковано, через обласні управління агропромислового розвитку, Міністерство здійснює координацію діяльності комунальних лісгосподарських підприємств, створених у більшості областей країни. Багато з них є агролісгоспами,





Рис. 1.1.1. Схеми управління Державного агентства лісових ресурсів України

оскільки утримує агролісомеліоративні насадження. Засновниками цих підприємств є обласні та районні ради.

Третє місце належить Міністерству оборони України, якому підзвітні лісогосподарські підприємства, лісопромкомбінати та деревообробні заводи.

В управлінні Державної служби України з надзвичайних ситуацій перебуває державне спеціалізоване виробниче комплексне лісове підприємство «Чорнобильська Пуща».

Міністерству екології та природних ресурсів України через адміністрації заповідників, національних парків підпорядковуються ліси, які мають переважно природо-заповідний статус.

В управлінні Міністерства інфраструктури перебувають ліси, якими здебільшого є лісомуги відводу залізничних та автомобільних шляхів. Утримувачами цих захисних лісів є Публічне акціонерне товариство «Українська залізниця» («Укрзалізниця») та її виробничі підрозділи – дистанції захисних насаджень, а також Державне агентство автомобільних доріг України («Укравтодор») та її регіональні організації – служби автомобільних доріг.

Крім того, ліси знаходяться на землях запасу, де розміщені полезахисні смуги.

## **1.2. Організація лісового господарства**

Організація лісового господарства має своїм завданням забезпечувати ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку з урахуванням природних та економічних умов, цільового призначення, лісорослинних умов, породного складу лісів, а також функцій, які вони виконують.

Організація лісового господарства передбачає:

1) розроблення та затвердження нормативно-правових актів з ведення лісового господарства;

2) поділ лісів на категорії залежно від основних виконуваних ними функцій, виділення особливо захисних лісових ділянок;

3) установлення віку стиглості деревостанів, норм використання лісових ресурсів;

4) проведення лісовпорядкування;

5) ведення державного лісового кадастру, обліку лісів;

6) ведення моніторингу лісів;

7) проведення лісової сертифікації;

8) здійснення інших організаційно-технічних заходів згідно з основними вимогами щодо ведення лісового господарства.

Нормативно-правові акти з ведення лісового господарства встановлюють порядок і вимоги до системи заходів з охорони, захисту, використання та відтворення лісів, комплекс якісних та кількісних

показників, параметрів, що забезпечують регулювання діяльності у галузі.

Нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства регулюються:

1) поділ лісів на категорії залежно від значення та основних виконуваних ними функцій;

2) проведення рубок головного користування;

3) організація лісовпорядкування;

4) ведення державного лісового кадастру, обліку і моніторингу лісів;

5) організація та проведення лісової сертифікації;

6) заготівля другорядних лісових матеріалів і здійснення побічних лісових користувань;

7) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, потреб мисливського господарства та проведення науково-дослідних робіт;

8) відновлення лісів і лісорозведення;

9) здійснення заходів щодо підвищення продуктивності, поліпшення якісного складу лісів;

10) здійснення охорони лісів від пожеж;

11) здійснення захисту лісів від шкідників і хвороб;

12) виділення пралісів.

До лісів природоохоронного, наукового, історико-культурного призначення відносяться лісові ділянки, що виконують природоохоронну, естетичну функцію, є об'єктами науково-дослідних робіт на довгочасну перспективу, сприяють забезпеченню охорони унікальних та інших особливо цінних природних комплексів та історико-культурних об'єктів, зокрема:

1) розташовані в межах територій та об'єктів природно-заповідного фонду;

2) розташовані в межах історико-культурних заповідників, меморіальних комплексів, місць, пов'язаних з важливими історичними подіями, охоронних зон пам'яток історії, археології, містобудування та архітектури, монументального мистецтва.

До лісів природоохоронного, наукового, історико-культурного призначення відносяться також унікальні за породним складом, продуктивністю і генетичними властивостями лісові ділянки, на яких зростають реліктові, ендемічні види дерев, що мають велике наукове значення.

До рекреаційно-оздоровчих лісів відносяться лісові ділянки, що виконують рекреаційну, санітарно-гігієнічну та оздоровчу функцію, використовуються для туризму, зайняття спортом, санаторно-курортного лікування та відпочинку населення і розташовані:

1) у межах міст, селищ та інших населених пунктів;

2) у межах округів санітарної охорони лікувально-оздоровчих

територій і курортів;

3) у межах поясів зон санітарної охорони водних об'єктів;

4) у лісах зелених зон навколо населених пунктів і поза межами лісів зелених зон, відповідно до діючих нормативів.

До категорії захисних лісів відносяться лісові ділянки, що виконують функцію захисту навколишнього природного середовища та інженерних об'єктів від негативного впливу природних та антропогенних факторів, зокрема:

1) лісові насадження лінійного типу (полезахисні лісові смуги, державні захисні лісові смуги, лісові смуги уздовж забудованих територій населених пунктів);

2) лісові ділянки (смуги лісів), розташовані у смугах відведення каналів, залізниць та автомобільних доріг;

3) лісові ділянки (смуги лісів) у ярах, на легкорозвіюваних пісках, рекультивованих землях, кам'янистих розсипах, малопотужних кам'янистих ґрунтах, у високогірних зонах, на стрімких гірських схилах, у селенебезпечних басейнах та на схилах лавинонебезпечних басейнів (протиерозійні ліси), які виділяються за нормативами;

4) лісові ділянки (смуги лісів), які прилягають до смуг відведення залізниць і виділяються з категорії експлуатаційних лісів на 500 метрів з кожного боку. У гірських районах ширина смуг лісів у разі потреби може бути збільшена з урахуванням результатів спеціальних обстежень до розмірів, що забезпечують захист залізниць і безпеку руху;

5) лісові ділянки (смуги лісів), що прилягають до смуг відведення автомобільних доріг державного значення і виділяються з категорії експлуатаційних лісів шириною 250 метрів з кожного боку дороги. Для забезпечення захисту зазначених доріг і безпеки руху у гірських районах ширина смуг лісів у разі потреби може бути збільшена з урахуванням результатів спеціальних обстежень;

6) лісові ділянки (смуги лісів) уздовж берегів річок, навколо озер, водоймищ та інших водних об'єктів, які виділяються з категорії експлуатаційних лісів за нормативами. Ширина наявних смуг лісів, що перевищує нормативи, не підлягає перегляду;

7) інші лісові ділянки (смуги лісів), які розташовані:

- на схилах балок і річкових долин з крутизною схилів до 25 градусів (байрачні ліси);

- серед безлісної місцевості та мають площу до 100 гектарів.

До категорії експлуатаційних лісів відносяться лісові ділянки, що не зайняті лісами природоохоронного, наукового, історико-культурного призначення, рекреаційно-оздоровчими та захисними лісами (категорії лісів з особливим режимом лісокористування). Експлуатаційні ліси призначені для задоволення потреб національної економіки у деревині.

З метою заготівлі деревини у стиглих та перестійних лісових

насадженнях, в основу якої покладено дотримання принципів безперервного, невиснажливого і раціонального використання лісових ресурсів, збереження умов відтворення високопродуктивних стійких деревостанів, їх екологічних та інших корисних властивостей здійснюються рубки головного користування.

Вік стиглості деревостанів визначається, виходячи з основного цільового призначення лісів, функцій, які вони виконують, продуктивності, біологічних особливостей деревних порід, лісорослинних умов, природних зон, а також способів відновлення лісу.

Нормативом головного користування лісовим фондом є розрахункова лісосіка.

Розрахункова лісосіка – щорічна науково обґрунтована норма заготівлі деревини в порядку рубок головного користування, яка визначається для кожного власника, постійного користувача лісів окремо за групами порід, виходячи з принципів безперервності та невиснажливості використання лісових ресурсів.

Пропозиції та відповідні обґрунтування щодо розрахункової лісосіки готуються лісовпорядними організаціями.

Лісовпорядкування включає комплекс заходів, спрямованих на забезпечення ефективної організації та науково-обґрунтованого ведення лісового господарства, охорони, захисту, раціонального використання, підвищення екологічного та ресурсного потенціалу лісів, культури ведення лісового господарства, отримання достовірної і всебічної інформації про лісовий фонд України.

Лісовпорядкування передбачає:

1) відновлення у встановленому порядку меж території лісового фонду України і визначення внутрігосподарської організації;

2) виконання відповідних топографо-геодезичних робіт і спеціального картографування лісів;

3) інвентаризацію лісового фонду України з визначенням породного та вікового складу деревостанів, їх стану, якісних і кількісних характеристик лісових ресурсів;

4) виявлення деревостанів, що потребують рубок, з метою поліпшення якісного складу лісів;

5) обґрунтування поділу лісів на категорії залежно від основних виконуваних ними функцій;

6) обчислення розрахункової лісосіки, обсягів використання інших видів лісових ресурсів;

7) визначення обсягів робіт щодо відновлення лісів і лісорозведення, охорони лісів від пожеж, захисту від шкідників і хвороб, інших лісгосподарських заходів, а також порядку і способів їх проведення;

8) ландшафтні, ґрунтові, лісотипологічні, лісобіологічні та інші обстеження і дослідження лісових природних комплексів;

9) виявлення пралісів, квазіпралісів, природних лісів, типових та

унікальних природних комплексів, місць зростання та оселення рідкісних та таких, що перебувають під загрозою зникнення видів тваринного і рослинного світу і підлягають заповіданню, включенню до екологічної мережі;

10) упорядкування мисливських угідь;

11) забезпечення державного обліку лісів і державного лісового кадастру;

12) проведення науково-дослідних робіт з метою забезпечення науково обґрунтованого використання лісових ресурсів, охорони, захисту та відтворення лісів;

13) складання проектів організації і розвитку лісового господарства та здійснення авторського нагляду за їх виконанням;

14) участь у розробленні програм охорони, захисту, використання та відтворення лісів;

15) ведення моніторингу лісів;

16) інші лісовпорядні дії.

Державний лісовий кадастр на території України ведеться з метою ефективно організації охорони і захисту лісів, раціонального використання лісового фонду України, відтворення лісів, здійснення систематичного контролю за якісними і кількісними змінами лісів.

Державний лісовий кадастр ведеться на основі державного земельного кадастру.

Державний лісовий кадастр включає:

1) облік якісного і кількісного стану лісового фонду України;

2) поділ лісів на категорії залежно від основних виконуваних ними функцій;

3) грошову оцінку лісів (у необхідних випадках);

4) інші показники.

Облік лісів включає збір та узагальнення відомостей, які характеризують кожну лісову ділянку за площею, кількісними та якісними показниками. Основою ведення обліку лісів є матеріали лісовпорядкування.

Моніторинг лісів – система регулярного спостереження, оцінки і прогнозу динаміки кількісного і якісного стану лісів.

Моніторинг лісів проводиться шляхом збирання, передавання, збереження та аналізу інформації про стан лісів, прогнозування змін у лісах і розроблення науково-обґрунтованих рекомендацій для інформаційно-аналітичного забезпечення управління лісами, прийняття рішень щодо запобігання негативним змінам стану лісів, дотримання вимог екологічної безпеки та принципів ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку.

Моніторинг лісів є складовою частиною державної системи моніторингу навколишнього природного середовища.

Лісова сертифікація – оцінка відповідності системи ведення лісового

господарства встановленим міжнародним вимогам щодо управління лісами та лісокористування на засадах сталого розвитку. Метою лісової сертифікації є забезпечення економічно, екологічно і соціально збалансованого ведення лісового господарства.

### 1.3. Ведення лісового господарства

Ведення лісового господарства полягає у здійсненні комплексу заходів з охорони, захисту, раціонального використання та розширеного відтворення лісів.

Підприємства, установи, організації і громадяни здійснюють ведення лісового господарства з урахуванням господарського призначення лісів, природних умов і зобов'язані:

1) забезпечувати посилення водоохоронних, захисних, кліматорегулюючих, санітарно-гігієнічних, оздоровчих та інших корисних властивостей лісів з метою поліпшення навколишнього природного середовища та охорони здоров'я людей;

2) забезпечувати безперервне, невиснажливе і раціональне використання лісових ресурсів для задоволення потреб виробництва і населення в деревині та іншій лісовій продукції;

3) здійснювати відтворення лісів;

4) забезпечувати підвищення продуктивності, поліпшення якісного складу лісів і збереження біотичного та іншого природного різноманіття в лісах;

5) здійснювати охорону лісів від пожеж, захист від шкідників і хвороб, незаконних рубок та інших пошкоджень;

6) раціонально використовувати лісові ділянки.

Лісові ресурси можуть використовуватись в загальному і спеціальному порядку. Загальне використання лісових ресурсів мають право здійснювати громадяни як вільне перебування в лісах державної та комунальної власності, а також за згодою власника в лісах приватної власності і безоплатне без видачі спеціального дозволу збирання для власного споживання дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів, грибів тощо.

Лісогосподарські підприємства здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів за такими видами: заготівля деревини; заготівля другорядних лісових матеріалів; побічні лісові користування; використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, потреб мисливського господарства, проведення науково-дослідних робіт, створення сприятливих умов для життя диких тварин.

Максимальні норми безоплатного збору дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів, грибів тощо встановлюються органами виконавчої

влади.

Громадяни під час здійснення загального використання лісових ресурсів зобов'язані виконувати вимоги пожежної безпеки в лісах, користуватися лісовими ресурсами, способами і в обсягах, що не завдають шкоди відтворенню цих ресурсів, не погіршують санітарного стану лісів.

Спеціальне використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці проводиться за спеціальним дозволом – лісорубний квиток або лісовий квиток, що видається безоплатно.

Заготівля деревини здійснюється при використанні лісових ресурсів у порядку рубок головного користування, що проводяться в стиглих і перестійних деревостанах.

Для заготівлі деревини під час рубок головного користування в першу чергу призначаються пошкоджені, ті, що усихають, інші деревостани, що потребують термінової рубки за своїм станом, і деревостани, які вийшли з підсочування.

Залежно від категорій лісів, природних лісорослинних умов, біологічних особливостей деревних порід та інших особливостей застосовуються такі системи рубок головного користування: суцільні, поступові або вибіркові, комбіновані рубки.

Деревина заготовляється також під час здійснення лісгосподарських заходів, не пов'язаних з використанням лісових ресурсів (поліпшення якісного складу лісів), та під час проведення інших заходів (розчищення лісових ділянок, вкритих ліською рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо).

Заготівля деревини при проведенні рубок формування і оздоровлення лісів здійснюється під час таких рубок: догляду, санітарних, лісовідновних, переформування, пов'язані з реконструкцією, ландшафтних.

Рубки догляду (освітлення, прочищення, проріджування, прохідна рубка) проводяться шляхом періодичного вирубування дерев, подальше збереження яких у складі насаджень недоцільне, згідно з технологічними картками на ділянках з попередньо підготовленою мережею технологічних коридорів (трелювальних волоків) та доріг для пересування транспорту тощо.

Санітарні рубки спрямовуються на оздоровлення та посилення біологічної стійкості лісів, запобігання їх захворюванню і пошкодженню.

Лісовідновні рубки – комплексні рубки, які поєднують елементи рубок головного користування та рубок догляду для поновлення захисних, водоохоронних та інших корисних властивостей лісів, збереження біорізноманіття, підтримання і формування складної породної, ярусної і вікової структури деревостанів.

Рубки переформування – комплексні рубки, спрямовані на поступове перетворення одновікових чистих у різновікові мішані багаторярусні лісові насадження. Вони проводяться в усіх категоріях лісів та вікових групах



деревостанів і поєднують одночасне вирубування окремих дерев або їх груп і сприяння природному лісовідновленню за умови безперервного існування лісу.

Рубки, пов'язані з реконструкцією малоцінних молодняків і похідних деревостанів (реконструктивні рубки), проводяться з метою заміни малоцінних і похідних молодняків на цільові та поєднуються із здійсненням заходів, пов'язаних з штучним відновленням лісів.

Ландшафтні рубки проводяться з метою формування лісопаркових ландшафтів і підвищення їх естетичної, оздоровчої цінності та стійкості в рекреаційно-оздоровчих лісах, лісах, що мають історико-культурне призначення, а також у рекреаційних зонах національних природних та регіональних парків.

Заготівля деревини під час інших заходів з формування і оздоровлення лісів здійснюється у процесі догляду за підростом, підліском, узліссям, формою стовбура та крони дерев, прокладення кварталних просік і створення протипожежних розривів.

Догляд за підростом полягає у зрідженні його перегущених куртин до проведення рубки головного користування з метою створення різновікових деревостанів відповідно до мети лісовирощування.

Догляд за підліском полягає у його омолодженні, посиленні кущення, поліпшенні плодоношення з урахуванням важливого значення для захисту ґрунтів від ерозії, підвищення їх родючості, а також для збереження і розведення мисливської фауни.

Догляд за узліссям полягає у формуванні на межі з нелісовими площами мішаних деревостанів з густим підліском за наявності вітростійких дерев.

Догляд за формою стовбура та крони дерев проводиться для підвищення якості вирощуваних насаджень, поліпшення їх санітарного стану шляхом видалення сучків і частини живих нижніх гілок.

Рубки, пов'язані з прокладенням кварталних просік, проводяться для звільнення від лісової рослинності смуг, ширина яких визначається під час лісовпорядкування.

Протипожежні розриви – це спеціально створені просіки шириною 50 – 150 м., як правило, з дорогою на її територію.

Заготівля деревини може здійснюватися і під час інших заходів, пов'язаних з веденням лісового господарства (рубка рідколісся, рубка поодиноких дерев, відведення лісосік, рубка модельних дерев, ліквідація захаращеності, будівництво (ремонт) лісових шляхів).

Рубки, не пов'язані з веденням лісового господарства здійснюються при розчищенні лісових ділянок вкритих лісовою рослинністю, в зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів, розширення (розчищення) існуючих інженерних споруд, охоронних зон, смуг вздовж кордонів.

Лімітом заготівлі деревини в порядку рубок головного користування є

розрахункова лісосіка.

У лісах без заподіяння їм шкоди може здійснюватися заготівля другорядних лісових матеріалів: живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків.

До побічних лісових користувань належать: заготівля сіна, випасання худоби, розміщення пасік, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету.

Використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт здійснюється з урахуванням вимог щодо збереження лісового середовища і природних ландшафтів з додержанням правил архітектурного планування приміських зон і санітарних вимог.

Використання лісових ділянок для культурно-оздоровчих та рекреаційних цілей здійснюється з метою забезпечення масового відпочинку та оздоровлення громадян, що включає в себе організацію: дозвілля на існуючих туристичних базах, кемпінгах, базах відпочинку, дитячих та спортивних таборах, стаціонарних та пересувних (наметових) оздоровчих таборах, інших аналогічних об'єктах, що використовуються для відпочинку; проведення культурно-оздоровчих заходів (оглядів, конкурсів, вистав, гулянь); прогулянок у лісі, відпочинку біля води; прогулянок верхи на конях, на велосипедах; проведення екскурсій; профілактики захворювань і лікування громадян.

Використання лісових ділянок для спортивних цілей здійснюється з метою проведення спортивних змагань, спартакіад, фізкультурно-оздоровчих фестивалів, навчально-тренувальних зборів, занять з різних комплексів фізичних вправ, інших спортивно-масових заходів спортивно-оздоровчого характеру.

Використання лісових ділянок для туристичних цілей здійснюється з метою організації та забезпечення маршрутного, похідного туризму (з пересуванням по маршруту пішки, на автомобілі, на лижах, верхи на конях та інших засобах), що має в основному оздоровчі та пізнавальні цілі.

Використання лісових ділянок для науково-дослідних робіт спрямовується на застосування одержаних знань з метою вирішення конкретних завдань в галузі охорони, захисту, раціонального використання і розширеного відтворення лісів та інших компонентів природи.

Використання лісових ділянок з освітньо-виховною метою спрямовується на поширення знань про охорону, захист, раціональне використання і розширене відтворення лісів та інших компонентів природи, виховання у громадян екологічної культури.

При використанні лісових ділянок для освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт допускається створення і використання на лісових ділянках полігонів, дослідних площадок для

проведення наукових досліджень з вивчення природи лісу, навчання з питань охорони, захисту, використання та відтворення лісів.

У лісах, що використовуються для відпочинку, лісокористувачі повинні здійснювати роботи щодо їх благоустрою.

Використання корисних властивостей лісів для потреб мисливського господарства здійснюється відповідно до Лісового Кодексу України та законів України «Про тваринний світ», «Про мисливське господарство та полювання».

Використання лісових ресурсів і проведення лісогосподарських заходів повинні здійснюватися з урахуванням збереження сприятливих умов для життя диких тварин.

Спеціальне використання лісових ресурсів, крім розміщення пасік, є платним.

За спеціальне використання лісових ресурсів встановлюється рентна плата.

Відтворення лісів здійснюється з метою:

1) досягнення оптимальної лісистості шляхом створення в максимумно короткі строки нових насаджень найбільш економічно та екологічно доцільними способами і технологіями;

2) підвищення водоохоронних, ґрунтозахисних, санітарно-гігієнічних, інших корисних властивостей лісів і захисних лісових насаджень;

3) поліпшення якісного складу лісів, підвищення їх продуктивності та біологічної стійкості.

Відтворення лісів здійснюється шляхом їх відновлення та лісорозведення.

У пралісах, квазіпралісах та природних лісах не проводяться заходи з їх відновлення.

Відновлення лісів здійснюється на лісових ділянках, що були вкриті лісовою рослинністю (зруби, згарища тощо).

На лісових ділянках, зайнятих чагарниками, низькопродуктивними і малоцінними деревостанами, відновлення більш цінних та високопродуктивних деревостанів здійснюється шляхом реконструкції та проведення лісокультурних робіт.

Лісорозведення здійснюється на призначених для створення лісів землях, не вкритих лісовою рослинністю, насамперед низькопродуктивних та непридатних для використання в сільському господарстві (яри, балки, піски тощо), на землях сільськогосподарського призначення, виділених для створення полезахисних лісових смуг та інших захисних насаджень.

З метою підвищення продуктивності лісів їх власники та постійні лісокористувачі здійснюють заходи щодо:

1) зменшення площі земель, зайнятих чагарниками, рідколіссям, низькоповотними і нестійкими деревостанами;

2) підвищення родючості ґрунтів (меліорація, запобігання ерозії ґрунтів, заболочуванню, засоленню та іншим негативним процесам);

3) впровадження сучасних досягнень селекції, лісового насінництва, сортовипробування найцінніших у господарському відношенні деревних порід;

4) ефективного догляду за лісовими культурами;

5) охорони лісів від пожеж, захисту від шкідників і хвороб;

6) оптимізації вікової структури лісів.

З метою поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей власники лісів та постійні лісокористувачі здійснюють лісогосподарські заходи (рубки догляду за лісом, санітарні рубки, лісовідновні рубки в деревостанах, що втрачають захисні, водоохоронні та інші корисні властивості, рубки, пов'язані з реконструкцією малоцінних молодняків і похідних деревостанів тощо).

У пралісах, квазіпралісах та природних лісах заходи з підвищення продуктивності та поліпшення якісного складу лісів, санітарні рубки та видалення захаращеності не проводяться.

Збереження біорізноманіття в лісах здійснюється їх власниками та постійними лісокористувачами на генетичному, видовому, популяційному та екосистемному рівнях шляхом:

1) створення і оголошення на найбільш цінних лісових ділянках територій та об'єктів природно-заповідного фонду, розвитку екологічної мережі;

2) виділення, створення і збереження об'єктів цінного генетичного фонду лісових порід (генетичних резерватів, плюсових деревостанів і дерев, колекційних лісових ділянок, лісонасінних ділянок і плантацій, дослідних та випробних культур тощо);

3) недопущення генетичного забруднення генофондів аборигенних порід та інвазій інтродукованих видів у природні екосистеми;

4) застосування екологічно орієнтованих способів відтворення лісів та використання лісових ресурсів;

5) забезпечення охорони рідкісних і таких, що перебувають під загрозою зникнення, видів тваринного і рослинного світу, рослинних угруповань, пралісів, інших цінних природних комплексів.

Організація охорони і захисту лісів передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на збереження лісів від пожеж, незаконних рубок, пошкодження, ослаблення та іншого шкідливого впливу, захист від шкідників і хвороб.

Власники лісів і постійні лісокористувачі зобов'язані розробляти та проводити комплекс протипожежних та інших заходів, спрямованих на збереження, охорону та захист лісів.

Захист лісів від шкідників і хвороб забезпечується шляхом систематичного спостереження за станом лісів, своєчасного виявлення осередків шкідників і хвороб лісу, здійснення профілактики виникнення таких осередків, їх локалізації і ліквідації. Охорона і захист лісів може здійснюватись із застосуванням авіації.

Охорону і захист лісів на території України здійснюють:

- державна лісова охорона;
- лісова охорона інших постійних лісокористувачів і власників лісів.

Державна лісова охорона має статус правоохоронного органу.

Основними завданнями державної лісової охорони є:

- здійснення державного контролю за додержанням лісового законодавства;

- забезпечення охорони лісів від пожеж, незаконних рубок, захист від шкідників і хвороб, пошкодження внаслідок антропогенного та іншого шкідливого впливу.

Завданнями контролю за охороною, захистом, використанням та відтворенням лісів є:

- 1) забезпечення реалізації державної політики у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів;

- 2) забезпечення додержання лісового законодавства органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями та громадянами;

- 3) забезпечення додержання лісового законодавства власниками лісів, постійними і тимчасовими лісокористувачами;

- 4) запобігання порушенням законодавства у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів, своєчасне виявлення таких порушень і вжиття відповідних заходів щодо їх усунення.

Громадський контроль за охороною, захистом, використанням та відтворенням лісів здійснюється громадськими інспекторами охорони навколишнього природного середовища.

Видатки на підвищення продуктивності, поліпшення якісного складу лісів, їх відтворення і охорони здійснюються за рахунок:

- державного бюджету та власних коштів підприємств, установ і організацій лісового господарства – щодо лісів державної власності;

- місцевого бюджету та власних коштів підприємств, установ і організацій лісового господарства – щодо лісів державної та комунальної власності;

- власних коштів власників лісів – щодо лісів приватної власності.

Держава здійснює економічне стимулювання заходів щодо розширеного відтворення лісів, зокрема шляхом:

- компенсації витрат власникам лісів і лісокористувачам при впровадженні ними заходів щодо розширеного відтворення лісів;

- застосування прискореної амортизації основних засобів землеохоронного, лісоохоронного та природоохоронного призначення.

## **РОЗДІЛ 2. Організаційні основи бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства**

### **2.1. Господарська діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств**

### **2.2. Система господарського обліку на підприємствах лісового господарства**

### **2.3. Облікова політика лісогосподарських підприємств**

### **2.1. Господарська діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств**

Підприємство – це самостійний суб'єкт господарювання, що створюється для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Отже, вже в самому понятті підприємства розкривається, що прибуток є нормативно визначеною категорією, а досягнення економічних та соціальних результатів є категорією оціночною, яка лежить у площині соціальної відповідальності підприємства за формування його економічного потенціалу через усвідомлення і реалізацію нової комбінації факторів виробництва, інвестування і забезпечення цим можливостей економічного зростання.

Діяльність суб'єктів господарювання здійснюється в результаті використання ресурсів шляхом перетворення їх в об'єкти готової продукції (товарів, робіт і послуг).

Господарська діяльність може здійснюватись і без мети одержання прибутку (некомерційна господарська діяльність).

Ключовими факторами розвитку підприємства є інвестиційність, інноваційність, конкурентоспроможність і ефективність.

Господарська діяльність в суб'єкта господарювання поділяється на операційну, інвестиційну і фінансову.

Основними суб'єктами господарювання щодо використання лісових ресурсів є державні, комунальні і приватні підприємства (лісові господарства, лісомисливські господарства, спеціалізовані лісогосподарські агропромислові підприємства, військові лісові господарства, учбово-досвідні лісові господарства тощо).

Основними структурними підрозділами лісогосподарських підприємств є лісництва, лісосіки, верхні (на лісосіці), проміжні (у лісовозних доріг) і нижні склади, виробничі підрозділи лісопилення і деревообробки та проведення робіт з ведення лісового і мисливського господарства, охорони і захисту лісів.

Лісогосподарські підприємства здійснюють основну свою діяльність при використанні лісових ресурсів відповідно до класифікаційних видів економічної діяльності визначених в Державному класифікаторі

ДК 009:2010 (КВЕД) секції А «Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство» розділів 01 «Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних з ними послуг» та 02 «Лісове господарство та лісозаготівлі» і секції С «Переробна промисловість» розділу 16 «Оброблення деревини та виготовлення виробів з деревини та корка, крім меблів; виготовлення виробів із соломки та рослинних матеріалів для плетіння».

Діяльність за розділом 01, групою 01.7 «Мисливство, відловлювання тварин і надання пов'язаних із ними послуг» і класом 01.70 з аналогічною назвою групи передбачає:

- надання допоміжних послуг у сільському господарстві, мисливство, відловлювання тварин і пов'язані з ними види діяльності;
- мисливство та відловлювання тварин у комерційних цілях;
- використання тварин (мертвих або живих) для одержування продуктів харчування, хутра, шкіри або в дослідницьких цілях, для утримання в зоопарках або як домашніх улюбленців;
- одержування хутряних шкур, шкіри плазунів і птахів у результаті полювання та відловлювання.

Діяльність за розділом 02 включає одержування круглого лісоматеріалу, а також добування та збирання дикорослих недревних лісових продуктів. Окрім виробництва лісоматеріалів, результатом діяльності у сфері лісівництва є продукти, які зазнали незначного оброблення, такі як паливна деревина (дрова), деревне вугілля та крутий лісоматеріал, який використовують в необробленому вигляді (наприклад, балки, балансова деревина тощо). Ці види економічної діяльності виконуються безпосередньо в місцях природних лісів або лісонасаджень.

За розділом 02 КВЕД виділяють наступні групи діяльності, які формуються за нульовими класами аналогічної назви:

- 02.1. Лісівництво та інша діяльність у лісовому господарстві
- 02.2. Лісозаготівлі
- 02.3. Збирання дикорослих не деревних продуктів
- 02.4. Надання допоміжних послуг у лісовому господарстві

Кожний клас діяльності розділу 02 «Лісове господарство та лісозаготівлі» КВЕД передбачає ведення спеціалізованих видів виробництв, зокрема:

1) клас 02.10:

- вирощування будівельного лісу: посадки, пересаджування саджанців, проріджування й охорону лісів і лісосік
- вирощування молодого порослевого лісу, балансової деревини та паливної деревини
- діяльність лісорозсадників;

2) клас 02.20:

- заготівлю круглого лісоматеріалу для деревообробної

промисловості

- заготівлю круглого лісоматеріалу, який використовують в необробленому вигляді, такого як рейки, огорожі, стовпи та жердини
- збирання та заготівлю паливної деревини
- збирання та заготівлю відходів паливної деревини, які залишилися після її заготівлі
- заготівлю деревного вугілля в лісі (традиційним методом);

3) клас 02.30 передбачає збирання дикорослих недеревних матеріалів: грибів, трюфелів; ягід; горіхів; балати та інших каучукоподібних смол; кори коркового дерева; шелаку (природного лаку) та живиці; бальзамів; рослинного ворсу; очерету; жолудів і кінського каштану; мохів і лишайників; інших другорядних лісових матеріалів і продукції побічного лісового користування;

4) клас 02.40:

- надання послуг у лісовому господарстві: таксацію лісу; консультування з питань ведення лісового господарства; оцінку будівельного лісу; гасіння пожеж і протипожежний захист лісів; боротьбу зі шкідниками лісу.
- надання послуг у лісозаготівлі, щодо транспортування необробленої деревини у межах лісу.

Господарська діяльність підприємств лісового господарства щодо подальшого перероблення деревини, яке починається з розпилювання та лушення, відноситься до розділу 16 секції С КВЕД.

Цей розділ включає оброблення деревини та виробництво дерев'яних виробів, таких як пиломатеріали (будівельний ліс), панелі, фанера, дерев'яна тара, дерев'яні покриття для підлоги, будівельні конструкції (ферми тощо) та збірні споруди. Процес оброблення деревини включає розпилювання, стругання, профілювання, вальцювання, збирання дерев'яних виробів, починаючи від колод, що розпилюють на колоди для подальшого розпилювання, або будівельного лісу, що може бути розпиляний уздовж, формований на токарському верстаті чи за допомогою інших інструментів. Пиломатеріали (будівельний ліс) та інша оброблена деревина можуть у подальшому бути стругані, шліфовані або зібрані для виробництва готової продукції, наприклад дерев'яної тари.

Господарська діяльність за цим розділом, окрім лісопилного виробництва, деталізується за окремими видами продукції.

За розділом 16 виділяють наступні групи діяльності з поділом їх на відповідні класи:

- 16.1 Лісопилне та стругальне виробництво.
- 16.2 Виготовлення виробів з деревини, корка, соломки та рослинних матеріалів для плетіння.

Лісогосподарські підприємства можуть також здійснювати діяльність за класом КВЕД 93.19 «Інша діяльність у сфері спорту», щодо мисливства



як виду спорту або відпочинку та надання пов'язаних із ним послуг і діяльності заповідників для спортивного рибальства.

Господарська діяльність лісгосподарських підприємств характеризується переліком об'єктів діяльності щодо найменувань готової продукції, робіт, послуг, товарів.

Перелік об'єктів діяльності лісгосподарських підприємств відповідно до Державного класифікатора продукції і послуг ДК 016-2010 наведено в табл. 2.1.1

Таблиця 2.1.1

*Фрагмент з переліку найменувань об'єктів діяльності (видів готової продукції, робіт, послуг, товарів) лісгосподарських підприємств*

Код за ДК	Найменування об'єктів діяльності
1	2
01.70.10	Послуги полювання й ловіння капканами та пов'язані з цим послуги
02.10.11	Рослини лісові, живі
02.10.12	Насіння лісових дерев
02.10.20	Послуги лісорозсадників
02.10.30	Дерева лісові
02.20.11	Колоди дерев хвойних порід
02.20.12	Колоди дерев нехвойних порід, крім тропічних
02.20.13	Колоди дерев тропічних порід
02.20.14	Деревина паливна
02.30.11	Балата, гутаперча, гваюла, чикл і подібні природні смоли
02.30.12	Шелак, бальзами та інші природні смоли й живиці
02.30.20	Корок натуральний, необроблений чи піданий первинному обробленню
02.30.30	Частини рослин, трави, мохи та лишайники, придатні для декоративних цілей
02.30.40	Продукти їстівні дикорослі
02.40.10	Послуги, пов'язані з лісівництвом
03.	Риба та інші продукти рибальства; продукти аквакультур; послуги допоміжні, пов'язані з рибальством
16.10.1	Деревина, розпиляна чи розколота вздовж, розділена на шари або лущена, завтовшки більше ніж 6 мм; шпали дерев'яні до залізничних або трамвайних колій, непросочені
16.10.2	Деревина у формі погонажу, профільованого уздовж будь-яких країв або площин; шерсть деревна; борошно деревне; стружка чи тріска деревні
16.10.3	Деревина необроблена; шпали дерев'яні до залізничних або трамвайних колій, просочені чи оброблені іншим способом
16.10.9	Послуги щодо висушування, просочування та хімічного оброблювання деревини; роботи субпідрядні як частина виробництва розпиляної чи струганної деревини

Продовження табл. 2.1.1

1	2
16.21.1	Фанера клеєна, фанеровані панелі й подібні вироби з шаруватої деревини; плити деревностружкові й подібні плити з деревини чи з інших здерев'янілих матеріалів
16.21.2	Шпон; листи до клеєної фанери; деревина пресована
16.21.9	Послуги щодо кінцевого оброблювання плит і панелей; роботи субпідрядні як частина виробництва шпона та інших панелей з деревини
16.22	Паркет щитовий складений
16.23.1	Вироби столярні та теслярські (крім складаних будівель), з деревини
16.23.2	Будівлі складані, з деревини
16.23.9	Роботи субпідрядні як частина виробництва інших теслярських і столярних виробів
16.24.1	Тара дерев'яна
16.24.9	Роботи субпідрядні як частина виробництва дерев'яної тари
16.29.1	Вироби з деревини, інші
16.29.2	Вироби з корка, соломи та інших матеріалів, придатних для плетіння; вироби кошикові та плетені вироби
16.29.9	Послуги щодо виготовлення виробів з деревини та корка (крім меблів), соломи й матеріалів, придатних для плетіння; роботи субпідрядні як частина виробництва інших виробів з деревини, корка, соломи й матеріалів, придатних для плетіння

Характеристика основної продукції деревини лісгосподарських підприємств наведена в табл. 2.1.2.

Таблиця 2.1.2

## Характеристика продукції деревини в лісгосподарських підприємств

Назва продукції	Характеристика
1	2
Деревина	Лісоматеріали, деревні хлисти та ялинки новорічні.
Лісоматеріали	Деревні матеріали, отримані шляхом поділу на частини повалених дерев та деревних колод (уздовж чи впоперек) для подальшого використання чи перероблення.
Лісоматеріали класу якості А	Лісоматеріал найвищого класу якості; здебільшого відноситься до нижньої частини колоди з чистою деревиною або з незначними вадами, які не обмежують його використання.
Лісоматеріали класу якості В	Лісоматеріал середнього класу якості, без особливих вимог до чистої деревини. Сучки дозволено в межах середнього значення для кожної породи.
Лісоматеріали класу якості С	Лісоматеріал нижче середнього класу якості, дозволяються всі якісні особливості, які не значно знижують природні властивості деревини.

Продовження табл. 2.1.2

1	2
Лісоматеріали класу якості D	Лісоматеріал, що не задовольняє жодному з класів якості А, В та С і який може бути розпиляно на товарну продукцію, придатну для подальшого використання. Зі всіма допустимими візуальними характеристиками, до класу якості D слід відносити лісоматеріали, в яких більше 40 % об'єму деревини придатні для використання (наявні якісні ознаки не знижують природні властивості деревини). До класу якості D можуть бути частково віднесені сухостійні лісоматеріали.
Товарні круглі лісоматеріали	Круглі лісоматеріали встановлених специфікаціями розмірів та якості, які реалізуються, можуть бути реалізовані чи підготовлені до реалізації для подальшого споживання чи переробки; до цих лісоматеріалів не відносяться ті, що використовуються на власні потреби; ці лісоматеріали можуть бути використані для подальшої переробки на пилопродукцію, шпон, сірники, колоті напівфабрикати, бондарну клепку, у целюлозно-паперовому виробництві чи у якості будівельного матеріалу в круглому вигляді
Деревна сировина	Повалені дерева, деревні хлисти, круглі і колоті лісоматеріали, пенькова і подрібнена деревина, а також відходи лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки, призначені для перероблення чи використання у якості палива.
Деревний хлист	Стовбур поваленого дерева, очищений від гілок, верхів'яття та пенькової частини.
Ділова деревина	Усі круглі і колоті лісоматеріали, окрім деревини дров'яної промислового і непромислового використання та хмизу.
Деревина дров'яна промислового і непромислового використання	Лісоматеріали круглі або колоті, непридатні (або недоцільні) для пиляння, стругання чи лушення, тобто для виробництва корисних пиломатеріалів, заготовок, шпону, сірників. Також ці лісоматеріали не можуть бути використані у якості будівельної деревини в круглому виді. До цієї групи не відносяться лісоматеріали для виробництва целюлози, дубильних екстрактів, сортименти для кріплення гірничих виробок, для гідротехнічних споруд і елементів мостів
Деревина дров'яна промислового використання	Лісоматеріали хвойних та листяних порід деревини у вигляді колод, очищених від сучків, як правило, з корою, призначені для промислового використання у виробництві теплової та електроенергії, трісок, стружок, піролізу, гідролізу тощо. Також можуть бути використані, за умовами контракту, у якості сировини для деревних плит. На вимогу споживача можуть поставлятися як у круглому, так і у розколотому виді
Деревина дров'яна непромислового використання	Лісоматеріали хвойних та листяних порід деревини, розрізані вздовж і поперек та/або колоті, що використовуються у якості палива в таких побутових пристроях для спалювання деревини, як печі, каміни і системи центрального опалення
Довгомірний лісоматеріал	Деревний хлист, довгоття, довгомірний сортимент, комбіноване довгоття

Продовження табл. 2.1.2

1	2
Сортимент	Лісоматеріал круглий цільового призначення.
Крона	Верхня частина дерева з сучками й гілками, може включати частину стовбура.
Колода	Частина круглого лісоматеріалу, отримана поперечним розпилуванням.
Стовбур	Частина дерева над землею, крім сучків.
Пень	Частина дерева, яка залишилася над і під землею після його звалювання.
Круглий лісоматеріал	Зрубане дерево з видаленими сучками і верхівкою, яке підлягає або не підлягає подальшому поперечному поділу на колоди, як правило, сюди не включають дрова.
Довгогтя	Відрізок хлиста, в якому ще не виконано поперечний поділ на сортименти, що має довжину, кратну довжині потрібного сортименту, з припуском на оброблення (кряжування).
Комбіноване довгогтя	Довгогтя, передбачене для розподілу на сортименти різного призначення.
Кора	Шар зовнішньої захисної тканини (захисний шар) стовбура і гілок дерева.
Хмиз	Лісоматеріали діаметром менше 4 см та довжиною до 6 м, що складаються з тонких стовбурів, верхівіття, гілок та сучків.
Деревна ламаць	Верхівки, гілки та сучки дерев, які повністю відламалися від дерева-носія, але зависли на ньому або сусідньому дереві чи впали на землю.
Злам	Частина відламаного стовбура дерева або відчахненої товстої гілки, яка повністю не відділилася від дерева-носія, висять на ньому чи ще й на іншому (підтримуючому) дереві або спирається на землю верхівкою.
Тріски	Матеріал, що одержується шляхом подрібнення деревної сировини спеціальними рубальними машинами до встановлених розмірів.
Пиловник	Колода для отримання пиломатеріалів.
Баланси	Круглий лісоматеріал для подрібнення чи хімічної переробки на деревну масу або деревні плити.
Фанерний кряж	Колода для отримання шпону.
Колода спеціального призначення	Колода певної довжини та/або діаметра для спеціального застосування.
Стовп	Довга колода для використання в якості опори.
Дрова	Круглі або колоті сортименти, які за своїм розміром і якістю можуть бути використані лише як паливо.
Жердини	Тонкомірний сортимент, товщиною у верхньому відрізі від 3 до 5 см для хвойних і від 3 до 7 см для листяних порід деревини.
Хворост	Молоді деревця і лісоматеріали діаметром менше 4 см довжиною до 6 м, що складаються з тонких стовбурів, зрізаного верхівіття, гілок та сучків дерев, зрубаних на корені.

Продовження табл. 2.1.2

1	2
Пиломатеріал	Пилопродукція певних розмірів та якості, яка має щонайменше дві плоскопаралельні пласті, отримана шляхом розпилювання колод.
Обрізний пиломатеріал	Заготовка з крайками, обпиляними перпендикулярно до пластей та з обзелом, не більшим за допустимий відповідно до нормативно-технічної документації.
Необрізаний пиломатеріал	Заготовка з не обпиляними або частково обпиляними крайками, з обзелом понад допустимий в обрізному пиломатеріалі.
Товарні пиломатеріали	Пиломатеріали встановлених специфікаціями розмірів та якості, які реалізуються, можуть бути реалізовані чи підготовлені до реалізації для подальшого споживання чи переробки; до цих пиломатеріалів не відносяться ті, що використовуються на власні потреби
Товарна продукція	Товарні круглі лісоматеріали і товарні пиломатеріали; до цієї продукції відносяться круглі лісоматеріали з видаленою або невидаленою корою або заболонню, пиломатеріали, заготовки тощо.
Брус	Пиломатеріал товщиною та шириною 100 мм і більше, що може використовуватися для подальшого розпилювання на обрізні пиломатеріали.
Балка	Пиломатеріал із квадратним або майже квадратним великим поперечним перерізом.
Дошка	Пиломатеріал товщиною до 100 мм та шириною понад подвійну товщину.
Бічна дошка	Пиломатеріал, випиляний із зовнішнього боку колоди.
Вагонка	Тонка обшивальна дошка, продукт переробки деревини, товщиною, як правило, не більше 22 мм.
Обапіл	Відходи (пило продукція) первинної деревообробки, сировина, що має внутрішню пропиляну, а зовнішню не пропиляну або частково пропиляну поверхню
Дощатий обапіл	Обапіл у якого зовнішня поверхня пропиляна більш ніж на половину довжини.
Горбильний обапіл	Обапіл у якого зовнішня поверхня не пропиляна, або пропиляна не більше ніж на половину довжини.
Обрізки	Відходи при виробництві обрізних пиломатеріалів та в процесі деревообробки.
Тирса	Частинки деревини, отримані в процесі пиляння.
Тріска	Частинки деревини, отримані в процесі подрібнення.

Господарська діяльність будь-якого підприємства, це – певний перелік різнобичних господарських операцій і подій в результаті яких створюється об'єкт діяльності. Господарські операції як факти підприємницької діяльності впливають на активи, пасиви, витрати, доходи і фінансові результати.

При здійсненні господарських операцій використовуються ресурси. Ресурси – це сукупність природних, матеріальних і нематеріальних елементів та персоналу, які прямо чи опосередковано беруть участь в господарській діяльності.

Ресурси надходять суб'єкту господарювання, знаходяться в його запасі, використовуються в господарській діяльності для досягнення її цілей та створюють результат, який забезпечує їх відшкодування та приріст вартості бізнесу, що схематично представлено на рис. 2.1.1.



*Рис. 2.1.1. Місце ресурсів у діяльності суб'єктів господарювання*

До складу ресурсів включається все, що забезпечує господарську діяльність: природні ресурси; необоротні активи; оборотні активи; персонал (працівники з їх здібностями і кваліфікацією).

Природні ресурси – компоненти природи, які використовуються (актуальні) або можуть бути використані (потенційні) як засоби виробництва і предмети споживання. Особливо активно для ведення бізнесу в лісогосподарських підприємствах використовуються лісові, мінеральні, енергетичні, водні, земельні, біологічні (рослинні, тваринні), кліматичні і рекреаційні ресурси.

Наступним найважливішим видом ресурсів для ведення бізнесу лісогосподарськими підприємствами є об'єкти активів. Активи – ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Активи суб'єктів господарювання поділяють на необоротні і оборотні.

Необоротні активи – це ресурси призначені для багаторазового використання в господарській діяльності, як правило, на протязі тривалого терміну – більше одного року.

Необоротні активи за їх видами можна поділити на матеріальні, нематеріальні і фінансові.

Матеріальні необоротні активи мають матеріальну форму. Серед них виділяють:

1. Основні засоби – речові необоротні (неспоживчі) об'єкти, що, як передбачається, будуть використовуватися більше 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію (операційного циклу, якщо він довший за рік) для потреб, процесу виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, вартість яких більша величини, яка

визначається самостійно суб'єктом господарювання для малоцінних необоротних матеріальних активів. Для визнання об'єктів основних засобів може бути застосована межа, встановлена Податковим кодексом України для потреб оподаткування прибутку (більше 6 тис. грн.).

2. Малоцінні необоротні матеріальні активи – об'єкти, строк корисного використання яких більше одного року, але за вартісними ознаками вони менші межі, яка визначена суб'єктами господарювання для основних засобів.

3. Незавершені капітальні інвестиції являють собою витрати на створення об'єктів матеріальних необоротних активів. Після завершення придбання, виготовлення (створення) об'єктів та введення їх в експлуатацію, понесені витрати формують матеріальні необоротні активи.

4. Довгострокові біологічні активи – біологічні активи здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (операційний цикл, якщо він більше 12 місяців) та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

5. Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

8. Необоротні активи та групи вибуття – сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Нематеріальні активи – немонетарні об'єкти, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від суб'єкта господарювання) та утримуються з метою використання протягом періоду більше одного року (одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Окремою групою в складі нематеріальних активів виділяють гудвіл. Гудвіл (вартість ділової репутації) – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.

Важливою складовою нематеріальних активів є інформаційні ресурси суб'єкта господарювання, які являють собою відокремлені знання людини про процеси або явища, представлені у формалізованому вигляді та відображені на носії, застосування яких сприяє утворенню вартості

продуктів та послуг.

Інформаційні ресурси використовуються суб'єктами господарювання як інструменти прийняття управлінських рішень і навчання персоналу.

До об'єктів нематеріальних ресурсів відносять також незавершені інвестиції як витрати на створення об'єктів нематеріальних активів.

До оборотних фінансових активів належать:

- довгострокові фінансові інвестиції – це корпоративні права суб'єкта господарювання на частку майна в інших господарюючих структурах. Ці активи формуються з метою одержання прибутку, здобуття контролю над іншими підприємствами, одержання доступу на певний сегмент ринку, створення інтегрованих корпоративних структур, диверсифікації діяльності, а також створення дочірніх підприємств тощо.

- довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Оборотні активи – це сукупність матеріально-фінансових ресурсів, які беруть участь у господарській діяльності, споживаються у виробничому процесі і повністю переносять свою вартість на готову продукцію (товари, роботи, послуги) та/або формують доходи суб'єкта господарювання упродовж операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу.

Серед оборотних активів виділяють запаси, дебіторську заборгованість, грошові кошти.

Запаси поділяються на:

- виробничі запаси – цінності, які формують матеріальну основу об'єктів господарської діяльності;

- поточні біологічні активи – це активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі;

- малоцінні та швидкозношувані предмети – цінності, строк корисного використання яких менше року, але більше операційного циклу створення об'єктів господарської діяльності;

- незавершене виробництво – продукція (роботи, послуги), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

- готову продукцію – об'єкти господарської діяльності, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам.

- товари – матеріальні цінності, що надходять від продавців та/або формуються на підприємстві з метою продажу.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості покупців суб'єкту



господарювання за реалізовану продукцію, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід та може бути достовірно визначена її сума. Активи підприємства за дебіторською заборгованістю формуються за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Для формування і утримання ресурсів лісгосподарські підприємства використовують виручку, одержану від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), авансовані кошти власниками і кошти під зобов'язання.

Виручка, одержана від покупців використовується на відновлення використаних ресурсів, а також, в частині чистого прибутку, на створення власного капіталу та приросту активів.

В цілому, власний капітал можна поділити на фінансові ресурси, що суб'єкт господарювання одержує від власників на створення статутного капіталу, як безповоротну допомогу та які формуються у процесі господарської діяльності внаслідок капіталізації чистого прибутку та процедур зміни вартості активів.

Серед фінансових ресурсів власного капіталу виділяють:

- статутний капітал – це конкретна вартісна величина, що обліковується на балансі підприємства, яка відображає загальну суму вкладів учасників, зафіксовану в установчому документі.

- резервний капітал – це страховий капітал, створений підприємством за рахунок відрахувань власного прибутку з метою погашення можливих збитків, здійснення виплат інвесторам і кредиторам при недостатньому забезпеченні коштами.

- нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, яка залишається у розпорядженні суб'єкта господарювання після виплати доходів власникам у вигляді дивідендів, формування резервного капіталу, поповнення статутного капіталу та використання на інші потреби.

Крім джерел власного капіталу, суб'єкт господарювання використовує в своїй діяльності кошти під зобов'язання, які являють собою його зобов'язання, що розміщуються в активах і передбачають можливе майбутнє вилучення активів. Кошти під зобов'язання поділяють на позичені і залучені. Позичені кошти – це ті, що одержує підприємство на визначений термін, за плату й на умовах повернення. Залучені кошти – це кошти, які не належать суб'єкту господарювання, але внаслідок діючої системи розрахунків постійно перебувають в їх користуванні.

Залежно від строковості зобов'язань їх поділяють на довгострокові (можливий строк використання більше одного року) і короткострокові (строк використання до одного року).

За джерелами формування зобов'язання поділяються на:

- позики банківських установ, що потребують платежів за їх обслуговування і повернення сум основного боргу;
- видані векселі для оформлення грошового боргу за фактично одержані активи (поставлені товари, виконані роботи, надані послуги);
- борги постачальникам та підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і послуги;
- одержані аванси (попередня оплата покупців і замовників) під поставку матеріальних цінностей, готової продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;
- зобов'язання за усіма видами платежів, що справляються в дохід бюджету і зборів за страхуванням;
- не виплачені доходи персоналу з оплати праці, а власникам – дивіденди;
- резерви для забезпечення майбутніх витрат і платежів (виплати відпусток і гарантійні зобов'язання);
- поворотну фінансову допомогу, що надається підприємству у користування на визначений строк відповідно до договору.

Персонал лісгосподарського підприємства – це сукупність його працівників, які пройшли необхідну професійну підготовку та (або) мають досвід практичної роботи по своїй спеціальності. Підприємство може використовувати постійних і тимчасових працівників.

Персонал лісгосподарського підприємства поділяється за ознаками участі у господарській діяльності, виконуваними функціями та видами і рівнями професійної діяльності.

Кваліфікаційна характеристика окремих працівників зайнятих в лісовому господарстві наведена в табл. 2.1.3.

Таблиця 2.1.3

*Професії та їх кваліфікаційна характеристика в лісгосподарських підприємствах*

Назва професій	Кваліфікаційна характеристика
1	2
Головний лісничий	Організовує в зоні діяльності підприємства раціональне ведення лісового, а також мисливського господарства та здійснює державний контроль за станом, використанням, відтворенням, охороною й захистом лісів.
Лісничий	Здійснює керівництво виробничо-господарською діяльністю лісництва, забезпечує ефективне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, впровадження передової технології, нової техніки та прогресивних форм організації і стимулювання праці в лісгосподарське виробництво.
Майстер лісу	Здійснює керівництво працівниками на лісокультурних, лісомеліоративних, лісозахисних, протипожежних та інших лісгосподарських роботах, вирощуванні лісового садивного матеріалу та заготівлі лісового насіння на закріпленій за ним ділянці.

Продовження табл. 2.1.3

1	2
Майстер на лісозаготівельних роботах	Здійснює керівництво працівниками на лісосічних та нижньоскладських роботах, забезпечує виконання у встановлені терміни завдань з обсягів заготівлі деревини заданому асортименту на головному рубанні лісу, рубаннях, пов'язаних із веденням лісового господарства, добування живиці, проведення інших лісозаготівельних заходів.
Начальник лісорозсадника	Здійснює керівництво виробничо-господарською діяльністю лісового розсадника, розробляє перспективні і поточні програми виробничої діяльності лісорозсадника, забезпечує їх виконання.
Начальник нижнього складу	Здійснює керівництво виробничо-господарською діяльністю нижнього складу, забезпечує виконання встановлених завдань, ритмічний випуск лісопродукції заданого асортименту і високої якості, своєчасне відвантаження споживачам і поставку виробничим підрозділам лісопродукції нижнього складу.
Помічник лісничого	Здійснює технологічне керівництво виробничою діяльністю лісництва, керує роботами на вирощуванні лісових культур, лісового садивного матеріалу, рубаннях, пов'язаних з веденням лісового господарства, захисті лісів від шкідників та хвороб, у побічному користуванні лісом, лісонасіннєвій справі.
Технологічний керівник лісопункту (лісопромислового комплексу, цеху, нижнього складу, лісозаготівельної дільниці)	Здійснює технологічне керівництво виробничою діяльністю лісопункту (лісопромислового комплексу, цеху, нижнього складу, лісозаготівельної дільниці).
Інженер з лісових культур	Організовує роботу з лісопоновлення, лісорозведення, лісонасіннєвої справи і вирощування лісового садивного матеріалу.
Інженер лісового господарства	Організовує планування, розподіл і підготовку лісосічного фонду до рубання, підготовку необхідної документації для закріплення лісосировинних баз, а також контроль за раціональним використанням лісових ресурсів, додержанням правил рубання та відпуску лісу на пні, очищення місць рубань і пожежної безпеки в лісах.
Інженер з лісозаготівель	Організовує виконання лісозаготівельних робіт, завдань з підсочки лісу та випуску лісохімічної продукції.
Лісник	Здійснює охорону лісів, стаціонарних пунктів спостереження за лісом, телефонних ліній, пізнавальних знаків для авіації, мостів і лісовпорядних знаків та іншого ввіреного йому майна в закріпленому за ним обході.
Робітник на	Виконує допоміжні роботи під час догляду за насадженнями

Продовження табл. 2.1.3

1	2
лісогосподарських роботах	дерев, ягідників, чагарників.
Лісоруб	Виконує за допомогою бензино- та електромоторних або ручних пилок комплекс лісосічних робіт: одиночне звалювання дерев, обрізування гілля, розмічування, розкрязування та складання сортиментів у штабелі, спилування пеньків урівень із землею, перевозка, сортування й укладання дров.
Розмітник хлестів	Розмічає хлести з урахуванням максимального виходу ділових сортиментів, додержанням вимог стандартів на них.

Сукупність ресурсів лісогосподарського підприємства формує його ресурсний потенціал, який використовується для досягнення певних цілей бізнесу.

У лісогосподарському підприємстві відбувається кругообіг ресурсів в трьох безперервних взаємопов'язаних господарських процесах: постачання, виробництво, реалізація.

Постачання (заготівля) – це придбання (надходження) засобів і предметів праці різних видів, необхідних для забезпечення виробничих потреб, а також товарів для реалізації.

Виробництво – це процес виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт.

Реалізація – це виконання договірних зобов'язань перед замовниками та покупцями, отримання виручки за відвантажену продукцію, виконані роботи, надані послуги.

У кругообігу ресурси постійно змінюють свою форму: у процесі постачання вони з грошової форми перетворюються на виробничі запаси; у процесі виробництва предмети праці (під дією засобів праці та самої праці) набувають форми продуктів праці (готова продукція); у процесі реалізації продукти праці знову набувають грошової форми.

В процесі використання ресурсів відбувається формування витрат на створення об'єктів бізнесу, при вибутті і надходженні активів та на обслуговування цих процесів.

При створенні об'єктів бізнесу лісогосподарські підприємства відповідно до технологічних процесів перетворюють ресурси в окремі види готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг, товарів і незавершеного виробництва.

Витрати при створенні об'єктів діяльності розраховують через грошову оцінку вартості ресурсів використаних в процесі господарської діяльності за певний період. При цьому витрати характеризуються: 1) грошовою оцінкою використаних ресурсів, забезпечуючи розрахунок їх вартості; 2) цільовим формуванням на створення об'єктів діяльності в цілому або здійснення окремих стадій технологічного процесу; 3) певним

періодом, тобто віднесенням на створений об'єкт діяльності використаних ресурсів за даний період часу.

Витрати на створення об'єктів діяльності визначають за наступним розрахунком:

$$\text{ВОД} = \text{ВВЗ} + \text{ВОП} + \text{СВП} + \text{АЗП} + \text{ІВС},$$

де: ВОД – вартість створених суб'єктом господарювання окремих видів готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг, товарів і незавершеного виробництва; ВВЗ – вартість використаних виробничих запасів та прирівняних до них робіт, послуг, товарів і матеріальних цінностей на створення об'єктів діяльності відповідно до технологічного процесу; ВОП – витрати на оплату праці працівників при створенні об'єктів діяльності; СВП – єдиний соціальний внесок та інші соціальні витрати суб'єкта господарювання, які формуються при створенні об'єктів діяльності; АЗП – амортизація (перенесена вартість) необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів), які використовуються при створенні об'єктів діяльності; ІВС – інші витрати від використання ресурсів, що необхідні для ведення господарської діяльності суб'єкта господарювання, при створенні об'єктів бізнесу (податки, орендні платежі, витрати на відрядження, втрати ресурсів, тощо).

Витрати на лісгосподарських підприємствах також виникають при:

- використанні ресурсів необхідних для загальногосподарського управління (адміністративні витрати) та здійсненні збутової діяльності;
- придбанні та/або формуванні активів (необоротних і запасів);
- передачі вартості активів, робіт, послуг покупцям;
- сплаті податків;
- наданні безповоротної допомоги;
- виплати дивідендів;
- зменшенні корисності активів – сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Створені об'єкти діяльності лісгосподарські підприємства реалізуються з метою одержання якісного доходу. Економічна сутність доходів лісгосподарського підприємства характеризується наступними визначеннями:

1. Дохід – це загальна сума надходжень суб'єкту господарювання від усіх видів діяльності, отриманих (нарахованих) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, так і за її межами.

2. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів як складових доходу.

$$\text{ЧДГ} = \text{ДСГ} - \text{АПС} - \text{ПЗС},$$

де ЧДГ – чистий дохід суб'єкта господарювання; ДСГ – дохід суб'єкта господарювання; АПС – акцизний податок суб'єкта господарювання; ПЗС – податкове зобов'язання суб'єкта господарювання.

Обсяг реалізації об'єктів діяльності суб'єкта господарювання є взаємозалежним показником від створеної кількості об'єктів господарювання. Суб'єкт господарювання має виробляти тільки ті товари і в такому обсязі, які він може реально реалізувати.

Лісогосподарські підприємства також можуть формувати доходи від:

- збільшення корисності активів – величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу перевищує його балансову (залишкову) вартість);
- гудвілу (вартості ділової репутації) – вартості яка визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.

В процесі реалізації об'єктів діяльності лісогосподарського підприємства формується фінансовий результат – прибуток або збиток. Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Лісогосподарські підприємства виконують функції податкових агентів при сплаті податків за загальною або спрощеною системою оподаткування, які визначаються Податковим Кодексом України.

Спрощена система оподаткування – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів за загальною системою оподаткування на сплату єдиного податку.

Суб'єкт господарювання – може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо він відповідає відповідним вимогам та реєструється платником єдиного податку.

При загальній системі оподаткування для суб'єктів господарювання встановлюють загальнодержавні податки та збори, як правило, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб (працівників в сфері бізнесу), податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентні та митні платежі, та місцеві податки на рівні територіальних громад.

Особливим видом податку в лісогосподарських підприємствах є рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів.

Нарахування податків та зборів здійснюється за наявності їх об'єктів в суб'єкта господарювання.

В цілому, господарська діяльність лісогосподарських підприємств оцінюється шляхом відображення всіх господарських операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку.

## **2.2. Система господарського обліку на підприємствах лісового господарства**

Мовою, обов'язковим інструментом і ефективним економічним навігатором ведення успішного бізнесу є господарський облік, який у лісгосподарських підприємствах організовується як оперативнотехнічний, бухгалтерський (фінансовий, управлінський), статистичний, а також податковий для здійснення розрахунків з оподаткування.

Оперативно-технічний облік здійснюється безпосередньо в процесі кругообігу ресурсів, як правило, в структурних підрозділах лісгосподарського підприємства й забезпечується спостереженням та реєстрацією господарських операцій, з метою швидкого одержання інформації в режимі онлайн про хід постачання ресурсів, виробництва, реалізації продукції (робіт, послуг) і результатів діяльності. За допомогою оперативнотехнічного обліку одержують дані про щоденні випуски, відвантаження і реалізацію продукції, витрати запасів, використання трудових ресурсів і основних засобів, дотримання режиму технологічного процесу, стан і хід розрахунків з покупцями і постачальниками.

Бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єкта господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Фінансовий облік безпосередньо забезпечує формування інформаційних ресурсів у грошовому вимірнику про активи і пасиви, витрати і доходи та фінансові результати суб'єкта господарювання шляхом безперервного і взаємопов'язаного відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, в облікових регістрах та складання фінансової звітності.

Ведення фінансового обліку передбачає формування облікової політики лісгосподарського підприємства. Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність суб'єкта господарювання у процесі його управління для внутрішніх користувачів.

Податковий облік – це система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством. Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази за конкретними податками.

Статистичний облік в суб'єктах господарювання – це реєстрація

фактів і явищ його соціально-економічного життя за затвердженими формами звітності і статистичними показниками, які подаються в суворо обумовлені строки статистичним органам, що дає змогу провадити всебічний облік явищ у масштабі всієї держави або окремих її територій чи видів економічної діяльності. Базою для статистичного обліку є показники, які характеризують наявність, надходження, вибуття і використання ресурсів та джерел їх утворення суб'єкта господарювання за натуральними, трудовими і грошовими вимірниками.

Фахівці з бухгалтерського обліку відображаючи наявні ресурси і реальні процеси їх формування, вибуття та використання за допомогою спеціальних прийомів забезпечують:

- збереження майна, що належить суб'єкту господарювання через систему обліку і внутрішнього контролю;
- створення інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень;
- формування витрат і доходів суб'єкта господарювання та розрахунок його фінансового результату;
- розподіл результатів діяльності суб'єкта господарювання між учасниками бізнесу (власниками, державою і найманими працівниками).

Для формування інформації про результати діяльності лісогосподарських підприємств використовуються прийоми методу бухгалтерського обліку: бухгалтерський баланс, рахунки, подвійний запис, первинні документи, оцінювання, калькуляцію, інвентаризацію, звітність.

1. Бухгалтерський баланс – це спосіб групування і відображення наявності й стану активів суб'єкта господарювання за складом і розміщенням та джерелами утворення на певну дату, як правило на останній день звітного періоду, в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської фінансової звітності.

2. Рахунки – спосіб групування однорідних за економічним змістом активів, їх джерел та господарських процесів для поточного відображення у фінансовому обліку, а також для здійснення контролю. Рахунки фінансового обліку мають шифри і назви.

Рахунок за будовою – це двостороння інформаційна таблиця, яка має назву, що відповідає окремим видам активів, джерелам утворення активів і господарським процесам, ліву сторону якої позначають умовним терміном дебет, а праву – кредит.

В залежності від об'єктів обліку виділяють активні і пасивні рахунки. Активні рахунки призначені для обліку наявності та руху активів. Пасивні рахунки призначені для обліку наявності та зміни джерел утворення.

Побудову бухгалтерських рахунків зображено на рис. 2.2.1.

Оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу – активи, то і сальдо в активних рахунках записують зліва в дебеті рахунка. Так як джерела господарських засобів відображають у балансі з правого



Активний рахунок (назва активів)		Пасивний рахунок (назва джерел утворення активів)		Рахунок господарського процесу (назва витрат або доходів періоду)	
Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Початковий залишок (сальдо)			Початковий залишок (сальдо)	Початковий залишок відсутній	
Збільшення (+)	Зменшення (-)	Зменшення (-)	Збільшення (+)	Формування витрат (+)	Формування доходів (+)
				Списання доходів (-)	Списання витрат (-)
Оборот (+)	Оборот (-)	Оборот (-)	Оборот (+)	Оборот (+) (-)	Оборот (+) (-)
Кінцевий залишок (сальдо)			Кінцевий залишок (сальдо)	Кінцевий залишок відсутній	

Рис. 2.2.1. Структура записів на рахунках бухгалтерського обліку

сторони, то і сальдо в пасивних рахунках записують справа у кредиті рахунка. На рахунках господарських процесів щодо формування витрат і доходів, які характеризуються відповідним періодом, сальдо завжди відсутнє тому, що відповідні господарські операції після їх запису відносяться на окремі балансові рахунки.

Для відображення господарських операцій використовують синтетичні і аналітичні рахунки та субрахунки.

Синтетичними називають рахунки призначені для обліку економічно однорідних груп, активів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику.

Субрахунки – це спосіб додаткового розподілу узагальнених показників на однорідні групи у межах синтетичного рахунку.

Аналітичні рахунки – це подання детальної інформації про конкретні активи, їх джерела, а також господарських процесів для оперативного управління підприємством.

Синтетичні рахунки конкретизуються в аналітичних рахунках. Між синтетичними й аналітичними рахунками існує нерозривний взаємозв'язок, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображаються одні й ті самі операції, але з різним ступенем деталізації: на синтетичному рахунку відображається загальна сума, а на його аналітичних рахунках – часткові суми.

Як бачимо, аналітичний облік має важливе не тільки пізнавальне, а й контрольне значення. Його показники необхідні для управління окремими видами активів, джерелами їх утворення, витратами, доходами та фінансовими результатами, як в цілому по підприємству, так і за центрами відповідальності.

Для отримання узагальнених показників у межах синтетичного рахунка вдаються до додаткового групування однорідних аналітичних рахунків.

Отже, взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку є результатом вертикального розрізу інформаційної системи бухгалтерського обліку, що складається з наведених вище рівнів: синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки. Схематично це має такий вигляд (рис. 2.2.2).

Систему аналітичного обліку на лісогосподарському підприємстві можна побудувати за лінійним або ступінчастим методом. Проілюструємо це на прикладі синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси».

20 – «Виробничі запаси».

20-1 – «Сировина і матеріали» – субрахунки I порядку.

20-12 – «Лісоматеріали» – субрахунки II порядку.

20-121 – «Лісоматеріали хвойних порід» – субрахунки III порядку.

20-122 – «Лісоматеріали листяних порід» – субрахунки III порядку.

20-1211 – «Лісоматеріали сосни» – субрахунки IV порядку.

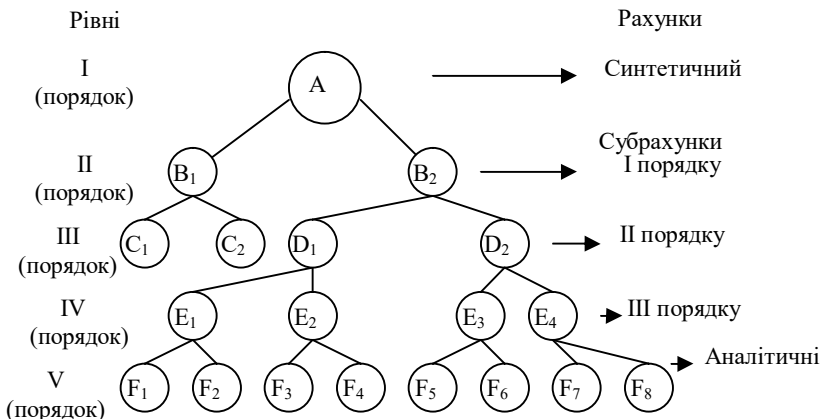


Рис. 2.2.2. Схема взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків та субрахунків

20-12111 – «Лісоматеріали сосни класу якості А» – аналітичний рахунок.

20-12112 – «Лісоматеріали сосни класу якості В» – аналітичний рахунок.

20-12113 – «Лісоматеріали сосни класу якості С» – аналітичний рахунок.

20-12114 – «Лісоматеріали сосни класу якості D» – аналітичний рахунок

В Україні існує єдиний План рахунків, за яким працюють усі суб'єкти господарювання. Така уніфікація забезпечує єдність облікових записів в різних суб'єктів господарювання, спрощує опрацювання статистичними органами інформації, яка базується на даних бухгалтерського обліку, створює умови для порозуміння між всіма учасниками облікового процесу, оскільки рахунки - це мова інформаційного спілкування фахівців у бізнесі (табл. 2.2.1).

Таблиця 2.2.1

*Характеристика інформаційної системи економічних показників господарської діяльності лісогосподарських підприємства на окремих рахунках бухгалтерського обліку*

Рахунок		Зміст інформації
найменування	№	
1	2	3
Основні засоби	10	Наявність та рух основних засобів, що знаходяться в експлуатації.
Знос (амортизація) необоротних	13	Нарахована амортизація та знос необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що

Продовження табл. 2.2.1

1	2	3
активів		підлягають амортизації.
Капітальні інвестиції	15	Витрати на придбання або створення матеріальних нематеріальних необоротних активів.
Виробничі запаси	20	Наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, запасних частин.
Малоцінні та швидкозношувані предмети	22	Наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.
Виробництво	23	Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).
Готова продукція	26	Наявність та рух готової продукції підприємства.
Товари	28	Наявність та рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу.
Готівка	30	Наявність та рух грошових коштів у касі підприємства.
Рахунки в банках	31	Наявність і рух грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку і можуть бути використані для потреб бізнесу.
Розрахунки з покупцями та замовниками	36	Наявність та рух заборгованості при розрахунках з покупцями та замовниками.
Зареєстрований (пайовий) капітал	40	Наявність та рух статутного капіталу підприємства.
Резервний капітал	43	Наявність та рух резервного капіталу, створеного підприємством.
Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	44	Нерозподілені прибутки чи непокриті збитки, а також їх формування і використання.
Цільове фінансування і цільові надходження	48	Наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).
Довгострокові позики	50	Наявність та рух довгострокових позик банків, строк повернення яких перевищує 12 місяців.
Короткострокові позики	60	Наявність та рух короткострокових позик банків, строк повернення яких не перевищує 12 місяців.
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.
Розрахунки за податками й платежами	64	Розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету.
Розрахунки за страхуванням	65	Розрахунки за платежами на соціальне страхування.
Розрахунки за виплатами працівникам	66	Розрахунки з персоналом з оплати праці.
Доходи від реалізації	70	Доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг.

Продовження табл. 2.2.1

1	2	3
Фінансові результати	79	Фінансові результати підприємства від господарської діяльності.
Собівартість реалізації	90	Собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.
Загальновиробничі витрати	91	Витрати на управління структурними підрозділами підприємства.
Адміністративні витрати	92	Загальногосподарські витрати на управління підприємством.
Витрати на збут	93	Витрати, пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг.

3. Подвійний запис – це відображення у обліку кожної господарської операції два рази: у дебеті одного та одночасно у кредиті іншого рахунку на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль господарських операцій, тобто контролювати правильність і законність формування, використання і вибуття активів і джерел їх утворення.

Наприклад, у разі придбання палива його запаси збільшуються при одночасному збільшенні зобов'язань перед постачальниками, а при погашенні зобов'язань – вони зменшуються і сума грошей на рахунку в банку зменшується; у разі використання купленого палива для виробництва продукції – запаси його зменшуються, а запаси незавершеного виробництва зростають.

4. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Первинні та зведені облікові документи повинні обов'язково відображати: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

5. Оцінювання – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінювання натуральні і трудові характеристики (вимірники) ресурсів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінювання об'єктів обліку ґрунтується

переважно на показниках фактичних витрат і доходів наявності, надходження, використання і вибуття ресурсів та джерел їх утворення.

Оцінка вартості активів може передбачати використання відповідних її видів: первісної, балансової (залишкової), переоціненої, справедливої, чистої реалізаційної, амортизованої.

Стосовно оцінки вартості джерел утворення активів, то вона проводиться одночасно з оцінкою вартості самих активів оскільки їх поява або зміна вартості безпосередньо впливають на розмір джерел утворення. Так, після господарської операції з отримання банківського кредиту в суб'єктах господарювання збільшується загальна вартість активів за рахунок збільшення грошових коштів на рахунку. При цьому таке збільшення активів цілком пов'язано із збільшенням джерел залучених засобів, а саме - кредиторської заборгованості перед банком. Тому розмір такої кредиторської заборгованості дорівнює сумі отриманих на його рахунок кредитних коштів.

6. Калькуляція є окремим видом оцінки, таких об'єктів бухгалтерського обліку, як готова продукція (роботи, послуги) у розрахунку на весь обсяг або на окрему їх одиницю.

Суть калькулювання полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Калькулювання забезпечує визначення собівартості – суми витрат, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та збуту. В процесі постачання визначається собівартість придбання (постачання, закупівлі), виробництва – виробнича собівартість, збуту – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Калькуляція складається зі статей витрат, склад яких встановлюється кожним суб'єктом господарювання самостійно, виходячи з особливостей виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), технології виробництва, структури та масштабів бізнесу. Кожна стаття має назву та відображає певний вид витрат суб'єкта господарювання.

7. Інвентаризація (дослівно з латинської – опис майна) – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану активів та джерел їх утворення на певну дату. Інвентаризація об'єктів обліку здійснюється через вимірювання, зважування, перерахунок, взаємну звірку. На основі даних інвентаризації здійснюють коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природний убуток, часткове псування та розкрадання майна суб'єкта господарювання, помилки при розрахунках та обчисленнях.

8. Підведення підсумків роботи суб'єкта господарювання здійснюється через складання звітності. Звітність – сукупність способів, прийомів і форм узагальнення інформаційних ресурсів обліку та впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання за звітний

період. За результатами ведення бухгалтерського обліку подається фінансова звітність та окремі форми приміток до неї.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання за звітний період.

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Бухгалтерський облік через спостереження (документацію та інвентаризацію), вимірювання (оцінку та калькулювання), реєстрацію (рахунки та подвійний запис) і узагальнення (баланс та звітність) за інформаційними характеристиками наявних активів і пасивів та господарських операцій створює інформаційну модель суб'єкта господарювання. Зазначені інструменти забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних про окремі об'єкти активів і пасивів та господарські операції в різноманітну інформацію для управління.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку суб'єкт господарювання самостійно обирає одну із форми його організації:

- введення до штату суб'єкта господарювання посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (в т.ч. і на лісгосподарських підприємствах).

Обліковий процес здійснюється в бухгалтерії та інших підрозділах підприємства, де безпосередньо відбуваються господарські операції. Бухгалтерія на лісгосподарському підприємстві виділяється в окремий структурний підрозділ.

Бухгалтерія – це структурний підрозділ підприємства, що призначений для ведення облікових робіт, відповідно, до його завдань та функціональних обов'язків з метою забезпечення користувачів повною та неупередженою інформацією про фінансове становище, результати

діяльності та наявність ресурсів.

Бухгалтерія може бути побудована за наступними організаційними формами:

а) централізована, за якої на підприємстві створюють єдиний обліковий центр – центральну бухгалтерію або відділ обліку та звітності, до нього передають для обробки матеріально-відповідальні особи або інші оперативні працівники оформлені первинні документи. Обліковий центр здійснює їх перевірку та обробку аж до одержання зведених показників;

б) децентралізована, за якої, крім центральної бухгалтерії, у кожному підрозділі (в цеху, бригаді) створюють облікові відділи, куди здають документи матеріально-відповідальні особи. У цих відділах документи перевіряють, реєструють, а в кінці звітного періоду за цими даними складають баланси та іншу підсумкову звітність, яку передають до центральної бухгалтерії для узагальнення;

в) неповної централізації, за якої створюють і центральну бухгалтерію, і облікові осередки в підрозділах, що не ведуть реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, а лише приймають, перевіряють і групують документи для передачі їх до центральної бухгалтерії;

г) централізовані бухгалтерії, які створюють як окремі суб'єкти господарювання, що здійснюють ведення бухгалтерського обліку на умовах надання аутсорсингових послуг.

Територіальна аутсорсингова підприємницька структура може надавати послуги з бухгалтерського обслуговування за різними формами:

- комплексне обслуговування фахівцями від оформлення господарських операцій до подання звітності і надання інформації з її аналітичним дослідженням користувачам для потреб управління;

- ведення бухгалтерії на основі первинної документації. У цьому випадку фахівці господарюючої структури формують первинні документи на господарські операції, а фахівці обслуговуючого суб'єкта здійснюють аналітичний, синтетичний і управлінський облік, забезпечують подання звітності та інформації користувачам для управління;

- бухгалтерське обслуговування облікового процесу на змішаній основі за домовленістю щодо окремих ділянок обліку обслуговуючим суб'єктом, а інших – фахівцями суб'єкта господарювання;

- наскрізне обслуговування окремих ділянок облікового процесу за визначеними об'єктами обліку;

- надання консультаційних послуг фахівцям господарюючих структур територіальної громади на основі абонентського обслуговування.

У сфері лісгосподарської діяльності можливе створення спеціалізованих регіональних централізованих бухгалтерій для облікового обслуговування підприємств лісового господарства.



### 2.3. Облікова політика лісгосподарських підприємств

В основу терміну «облікова політика» покладено два поняття «облік» та «політика».

Облік забезпечує виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства.

Під поняттям «політика» на рівні окремого підприємства розуміють форми і методи відстеження і підтримки пріоритетів для досягнення основних його цілей. Це поняття припускає наявність альтернативних напрямів, вибір яких пов'язаний з процесом прийняття управлінських рішень. Так умови ринкових відносин передбачають наявність альтернатив щодо вибору напрямів розвитку, обсягів виробництва, ресурсів, джерел фінансування, форм і способів інвестицій. Внаслідок цього у господарській практиці набули значного поширення такі поняття як економічна, технічна, соціальна, фінансова, податкова, амортизаційна та облікова політика.

За національними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Подібне визначення наводиться у міжнародних стандартах: облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовувані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику за погодженням її з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів. Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки і методів обліку окремих господарських операцій, шляхом прийняття нормативних документів, у яких є допустимі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур.

Облікову політику на підприємстві формує облікова служба (головний бухгалтер, спеціально створена комісія) за дорученням і контролем власника (керівника) підприємства. До цієї роботи можуть бути залучені інші працівники обліку, спеціалісти, спеціалізовані фірми (аудиторська, бухгалтерська, консультативна, юридична).

При формуванні облікової політики необхідно дотримуватись таких принципів:

- законність – обрані методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам;
- адекватність – облікова політика підприємства має відповідати особливостям умов його діяльності;

- єдність – облікова політика має бути єдиною для суб'єкта господарювання незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств;

Розробка положень про облікову політику – це творчість, як і ведення самого бухгалтерського обліку, на здійснення якої впливає ряд чинників, зокрема:

- 1) форма власності (КФВ) та організаційно-правова форма господарювання підприємства (КОПФГ);

- 2) вид діяльності за КВЕД;

- 3) організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів і центрів відповідальності;

- 4) кількість господарських операцій, обсяги діяльності, обсягу продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених підрозділів, дочірніх підприємств;

- 5) особливості оподаткування виду діяльності;

- 6) поточна та довгострокова мета підприємництва (залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм);

- 7) ступінь матеріально-технічного оснащення (комп'ютерна техніка, програмне забезпечення);

- 8) рівень кваліфікації кадрів;

- 9) технологічні особливості виробництва, організації постачання та збуту;

- 10) системи та форми розрахунків з покупцями та постачальниками;

- 11) взаємини з фінансовими структурами;

- 12) система звітності перед власниками, а також іншими користувачами інформації;

- 13) стан законодавства, перспективи його зміни.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;

- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

- підходи до переоцінки необоротних активів;

- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- кількісні критерії та якісні ознаки сутєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- підходи до класифікації пов'язаних сторін;
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду.

До найбільш важливих положень облікової політики лісогосподарських підприємств належать:

1. Оцінка запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті). Для здійснення оцінювання

господарських операцій із запасами підприємство може обирати один із методів:

- ✓ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- ✓ середньозваженої собівартості;
- ✓ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- ✓ нормативних затрат;
- ✓ ціни продажу.

2. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю.

До методів нарахування амортизації зазначених активів належать: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

3. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Ці ознаки можуть установлюватися підприємством самостійно, а з метою оподаткування прибутку вони визначаються відповідно до положень Податкового Кодексу України.

4. Підходи до переоцінки об'єктів основних засобів, якщо залишкова вартість їх суттєво відрізняється від справедливої вартості.

5. Застосування бухгалтерських рахунків для відображення витрат за елементами, видами діяльності або одночасно з використанням обох класифікаційних ознак.

6. Використання методу обчислення сумнівних боргів шляхом застосування:

- абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- коефіцієнта сумнівності.

7. Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні

діяльності;

- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;
- забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель.

8. Порядок розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану.

Прибуток розподіляється на:

✓ розвиток виробництва для здійснення за рахунок цього фонду капітальних інвестицій (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів);

✓ матеріальне заохочення для нарахування працівникам винагороди, допомоги, премії тощо, яка обчислюється відповідно до законодавства, установчих і розпорядчих документів з розподілу прибутку;

✓ створення інших фондів спеціального призначення;

✓ належну до бюджету суму прибутку;

✓ відрахування у централізований фонд (за рахунок чистого прибутку).

9. Формування сегментів діяльності підприємства за господарськими та географічними ознаками, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Інформацією про господарський сегмент вважаються відомості, які розкривають відокремлену частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Інформація про географічний сегмент має надавати можливість характеризувати діяльність відокремленої частини підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт і послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; правилами валютного контролю і валютними ризиками в регіонах.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

• географічний виробничий сегмент виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства;

• географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація, вважається звітним сегментом.

За характером впливу на фінансовий результат підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

10. Перелік загальновиробничих витрат, які поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

11. Перелік і склад статей калкулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Стаття витрат – це вид витрат, який виділяється з урахуванням місця їх формування і призначення. Склад статей витрат визначається окремими елементами, які їх формують.

12. Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

13. Можливість лісогосподарського підприємства самостійно виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

14. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації, які визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

15. Відображення витрат пов'язаних з поліпшенням об'єктів основних засобів у складі їх первісної вартості (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів або на поточні витрати.

Вибір елементів облікової політики обумовлює вплив на показники

усіх форм фінансової та управлінської звітності та бюджетів підприємства.

Кожен із обраних підприємством способів обліку чи оцінки прямо або опосередковано впливає на вартість активів, зобов'язань, власного капіталу та/або розмір доходів, витрат і фінансових результатів, які відображаються у різних формах фінансової звітності підприємства.

Наприклад, елементом облікової політики підприємства є вибір методів нарахування амортизації основних засобів.

Впровадження у практику прямолінійного методу забезпечує при рівних обсягах виробництва рівну собівартість, а отже і порівнюваний фінансовий результат у різні періоди. Але він не відображає економічної суті відтворення основних засобів і призводить до викривлення їх залишкової вартості.

За таких умов найбільш виправданим є застосування виробничого методу, як найточнішого з точки зору формування фінансових результатів. Адже згідно з ним, сума амортизаційних відрахувань напряму залежить від обсягів виготовленої продукції, отже, понесені витрати повністю відповідають отриманим доходам, як наслідок, фінансові результати є об'єктивними. Проте використання виробничого методу ускладнюється проблемою визначення очікуваного обсягу виробництва із використанням конкретного об'єкту, величина якого застосовується для розрахунку виробничої ставки амортизації.

Якщо основні засоби більш інтенсивно використовуються у перші роки експлуатації, то доцільним є використання прискорених методів нарахування амортизації (зменшення залишкової вартості основних засобів, прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів, кумулятивного методу).

Застосування прискорених методів призводить до завищення собівартості у перші роки використання об'єктів основних засобів і, як наслідок, заниження прибутковості. У той же час позитивним є прискорення повернення авансованого капіталу та зменшення морального зносу основних засобів.

Звичайно, за допомогою усіх методів нарахування амортизації вартість об'єкта основних засобів в кінцевому підсумку списується на собівартість повністю. Якщо, наприклад, при використанні прискорених методів амортизації в першому періоді підприємство отримає менший прибуток, то у наступних – вже більший, і таким чином за сумою періодів прибуток буде отриманий такий же, як і при використанні, наприклад, прямолінійного методу. У той же час з метою усунення негативного впливу інфляції та швидшого відновлення основних засобів (особливо тих, яким притаманний швидкий моральний і фізичний знос) підприємству вигідніше застосовувати прискорені методи нарахування амортизації.

На фінансові результати також впливає вартісна межа об'єктів, які належать до основних засобів та метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів.

Так, якщо на підприємстві обраний метод 100 % списання малоцінних необоротних матеріальних активів, то у період введення їх у експлуатацію собівартість буде завищена, тоді як у наступних періодах вони ніякої участі у формуванні витрат підприємства брати не будуть, хоча фізично будуть використовуватися і приносятимуть доходи.

Значний вплив на фінансові результати має вибір методів оцінки вибуття запасів.

Так, метод ФІФО завищує фінансові результати в умовах інфляції, адже при його застосуванні знижується собівартість внаслідок списання запасів за нижчими цінами, ніж вони реально коштують. Проте вартість залишків запасів є об'єктивною, оскільки їх оцінка здійснюється за цінами останніх надходжень, що відповідають ринковим.

Метод ціни продажу не є абсолютно точним у зв'язку із математичними розрахунками середнього відсотку торгової націнки. Оцінка вибуття запасів за нормативними витратами взагалі рідко застосовується на практиці внаслідок відсутності реального механізму її використання.

Отже, найбільш об'єктивним з точки зору формування фінансових результатів є метод ідентифікованої собівартості. Адже при його застосуванні собівартість і, як наслідок, фінансові результати формуються за цінами фактичного надходження запасів, що забезпечує їх достовірність. Проте цей метод є неприйнятним для застосування на підприємствах із значною номенклатурою запасів.

У цьому випадку доцільною є оцінка вибуття запасів за середньозваженою собівартістю, коли і собівартість, і фінансові результати формуються за усередненими цінами, більш-менш наближеними до реальних.

Значний вплив на формування фінансових результатів підприємства має вибір методу нарахування резерву сумнівних боргів. Проте кожен із трьох дозволених методів не позбавлений суб'єктивізму, адже норми чи базові показники, необхідні для визначення коефіцієнту сумнівності, не достатньо прописані у стандарті. У цьому випадку посадові особи покладаються виключно на свою інтуїцію та власний професійний досвід, що є неприйнятним для об'єктивної оцінки дебіторської заборгованості та формування фінансових результатів. Водночас, ці недоліки призводять до відмови підприємствами від нарахування резерву сумнівних боргів, і як наслідок, до викривлення фінансових результатів та неадекватної оцінки дебіторської заборгованості.

Загалом, вплив елементів облікової політики на показники фінансової звітності підприємства проявляється по-різному через:

- вартість активів і зобов'язань обрані підприємством, елементи облікової політики впливають на показники Балансу та Приміток до річної фінансової звітності;

- розмір доходів, витрат, і як наслідок, фінансових результатів (чистий



прибуток та нерозподілений прибуток) обрані підприємством, елементи облікової політики впливають на показники Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності.

Виходячи із суттєвого впливу облікової політики на фінансову звітність підприємства, в основу вибору елементів облікової політики має бути покладена обрана підприємством стратегія.

При дотриманні стратегії «більш рентабельного підприємства» мають обиратися такі елементи облікової політики, що забезпечать мінімальні витрати та максимальні доходи і фінансові результати підприємства. Для цього варто передбачити максимально можливий термін експлуатації та обрати прямолінійний метод нарахування амортизації для всіх видів необоротних активів; обрати метод ФІФО для оцінки вибуття запасів; залежно від стану платіжної дисципліни обрати метод нарахування сумнівних боргів, що забезпечить його мінімальну величину; передбачити обов'язковість капіталізації витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів; залежно від особливостей діяльності обрати спосіб оцінки завершення робіт, що забезпечить максимальний дохід. Проте, такий підхід призведе до зростання податкового тиску, зменшення розміру прибутку у майбутньому та зниження показників ділової активності підприємства.

Індивідуальна для кожного підприємства облікова політика дозволяє з максимальною ефективністю використовувати матеріальні й фінансові можливості, здійснюючи маневрування засобами з врахуванням змін ринкової кон'юнктури відповідно до стратегії і тактики конкретного підприємства. Облікова політика – як можливість вибору найбільш оптимальних для даного конкретного підприємства варіантів обліку багато в чому і визначає такі невід'ємні умови діяльності господарюючого суб'єкта в ринкових умовах як свобода вибору.

Таким чином, умовний за своєю природою, вибір інструментів облікової політики призводить до реальних змін в складі вимог і зобов'язань підприємств та їх структурних підрозділів. В зв'язку з цим, доцільно говорити про достовірність бухгалтерської звітності не як про набір фінансових показників, обчислених з точністю до відповідного числа знаків після коми, а як про величини, передбачені в певних заданих межах, тобто про імовірний характер інформації.

## **РОЗДІЛ 3. Документальне забезпечення відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку**

### **3.1. Первинні документи для оформлення господарських операцій**

#### **3.2. Облікові реєстри для відображення господарських операцій та організація документообороту і зберігання документів**

#### **3.3. Особливості первинного обліку в лісогосподарських підприємствах в умовах інформаційних електронних технологій**

### **3.1. Первинні документи для оформлення господарських операцій**

Формування інформаційної бази підприємства починається із складання первинних документів, якими оформляються господарські операції.

Первинні документи – це документи, створені в письмовій чи електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення, а господарська операція – дія чи подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа підписаний електронним підписом уповноваженої особи.

Ведення обліку на підставі первинних документів зобов'язує також податкове законодавство. Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених первинними документами.

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст й обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
  - посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
  - особистий підпис або інші дані, що надають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до

первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити:

- ідентифікаційний код підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України (ЄДРПОУ);
- номер документа;
- підстава для здійснення операцій;
- дані про документ, що засвідчує особу-одержувача (довіреність довільної форми або інший документ, визначений в договорі, який засвідчує зразок підпису особи).

Вимоги до оформлення обов'язкових реквізитів первинних документів наведені в таблиці 3.1.1.

*Таблиця 3.1.1*

*Вимоги до оформлення обов'язкових реквізитів первинних документів*

Назва реквізиту	Пояснення щодо заповнення реквізитів
1	2
Назва документа (форми)	Найчастіше назву документа розміщують по центру або з вирівнюванням по лівому краю. Прописують повну назву документа великими чи маленькими літерами, але із заголовної літери. Окрім того, залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів може бути включений додатковий реквізит – номер документа
Дата складання	Дата складання первинного документа обов'язково повинна бути вказана для того, щоб цей документ вважався підтвердним для цілей бухгалтерського та податкового обліку. Первинний документ можна скласти не тільки під час, або після, але й до здійснення господарської операції. Але у всіх випадках відобразити в обліку господарську операцію можна тільки в тому звітному періоді в якому така господарська операція відбулася.
Назва підприємства, від імені якого складено документ	Зважаючи на юридичну практику, тут мовиться про найменування підприємства. Тому потрібно вказувати обидві складові найменування: організаційно-правову форму та назву підприємства.
Зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції	Зміст господарської операції повинен пояснювати саму її суть, відповідати на запитання: яку дію було здійснено чи яка подія відбулася? Обсяг господарської операції – комплексне поняття, визначається у вигляді показників, які відображають суть господарської операції (найменування товару, послуги), одиницю виміру, ціну за одиницю, загальну вартість, тобто дають уявлення про кількість і вартість товарів (робіт,

Продовження табл. 3.1.1

1	2
	<p>послуг. Вказуючи у первинних документах одиниці виміру, необхідно користуватися Класифікатором системи позначень одиниць вимірювання та обліку ДК 011-96.</p> <p>Для відображення господарських операцій і процесів, що здійснюються на підприємстві, їхніх кількісних і якісних характеристик в обліку застосовують натуральні, трудові і грошовий вимірники.</p>
<p>Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення</p>	<p>Цей реквізит невіддільно пов'язаний із заповненням такого реквізиту, як «Особистий підпис або інші дані, що надають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції».</p> <p>Перелік осіб, які мають право надавати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів й іншого майна, затверджує керівник підприємства. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій із видачею особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.</p>
<p>Особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції</p>	<p>Первинний документ має бути підписаний особисто особою, котра брала участь у здійсненні господарської операції. Підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи й електронний документообіг.</p> <p>Одна з вимог – накладення електронного підпису автора чи підпису, прирівняного до власноручного підпису. За наявності такого підпису оригіналом вважатимуть будь-який створений примірник електронної первинки.</p>

Записи про господарські операції здійснюють на бланках первинних документів. Бланком документа називається його уніфікована форма з надрукованою постійною інформацією реквізитів і наявним місцем для фіксування їх змінної інформації. Бланки можуть бути заздалегідь виготовлені за допомогою засобів поліграфії або введені в пам'ять комп'ютера і автоматично виведені під час роздрукування кожного документа.

Записи в паперових первинних документах здійснюються від руки тільки чорнилом, пастою ручок темного кольору, а також за допомогою електронних засобів оброблення інформації (роздруковані на принтері) й іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом устанавленого строку зберігання документів та запобігли внесенню

несанкціонованих і непомітних виправлень.

Первинний облік – це початок облікового процесу, під час якого здійснюються спостереження, вимірювання господарських явищ та їх реєстрація.

Даний рівень інформаційної системи називають первинним, оскільки саме на ньому здійснюється первинна (початкова, перша) фіксація інформації про об'єкт в системі обліку.

Одержані дані в процесі первинного обліку є основним джерелом економічної інформації, яка далі фіксується у носіях фінансового, податкового та управлінського обліку і використовується для контролю та аналізу господарської діяльності підприємства. З моменту оформлення первинного документа починається облік.

Документи, що використовуються для оформлення господарських операцій і формують інформацію в обліку класифікують за різними ознаками (табл. 3.1.2).

Таблиця 3.1.2

*Класифікація документів для оформлення господарських операцій*

Класифікаційна ознака	Види документів
Ступінь узагальнення господарських операцій	Первинні Зведені
Спосіб використання	Разові Накопичувальні
Місце складання	Внутрішні Зовнішні
Призначення	Розпорядчі Виконавчі (виправдні) Бухгалтерського оформлення Комбіновані
Форма	Типові Спеціалізовані Власної розробки підприємств

За ступенем узагальнення господарських операцій документи поділяються на первинні і зведені. Первинні документи складають безпосередньо на господарські операції. Зведені документи складають на підставі первинних документів, вони узагальнюють господарські операції, які вже зафіксовані в первинних документах. А тому вони характеризують певні зміни на підставі не однієї господарської операції, а цілого комплексу таких операцій. Застосування в обліку зведених документів значно зменшує обсяг облікових записів на рахунках. Зведені документи узагальнюють однорідні господарські операції на підставі первинних документів і дають синтезовану та систематизовану інформацію в розрізі необхідних для управління показників.

За способом використання документи поділяють на разові та накопичувальні. Разові документи використовують для оформлення кожної господарської операції на окремому бланку. Накопичувальні документи використовуються для відображення на окремому бланку однорідних господарських операцій протягом тижня, декади, місяця.

За місцем складання документи поділяють на внутрішні та зовнішні. Внутрішні – це такі документи, які складають на самому підприємстві. Зовнішні – це такі документи, які надходять на бланках від інших підприємств.

За призначенням бухгалтерські документи поділяються на розпорядчі, виконавчі (виправдні), бухгалтерського оформлення і комбіновані.

До розпорядчих відносять документи, які містять розпорядження на здійснення певної господарської операції. Накази, розпорядження, завдання – це особлива група документів, яка не фіксує самих операцій, а тільки дає загальний дозвіл на їх здійснення. Розпорядчі документи не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів. Отже, розпорядчі документи відіграють другорядну роль (до того, ж багато з них можуть залишитися невиконаними з різних причин).

Виконавчими (виправдними) називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції.

Документи бухгалтерського оформлення складаються працівниками бухгалтерії на підставі виконавчих та розпорядчих документів для підготовки облікових записів. До них належать бухгалтерські довідки, групувальні та розробні таблиці, відомості нарахування амортизації, розподілу загальновиробничих витрат, звітні калькуляції. Документи бухгалтерського оформлення не мають самостійного значення і можуть використовуватись тільки разом з виправдними документами.

На практиці документи часто поєднують у собі ознаки всіх перелічених вище документів (розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення), тому їх називають комбінованими.

За формою – підприємства використовують типові обов'язкові, типові рекомендовані, спеціалізовані і власної розробки первинні документи.

Типові форми документів розробляються державними органами управління та можуть носити за змістом обов'язковий характер або рекомендаційний для застосування всім суб'єктам господарювання.

Спеціалізовані форми рекомендуються галузевими органами управління (державними та створеними на добровільній основі підприємствами) для застосування на підприємствах відповідних КВЕД та/або форм власності.

Форми документів власної розробки підприємствами розробляються у відповідності зі специфікою й особливостями їх господарських операцій та потребами формування інформації для управління.

Таким чином, для оформлення господарських операцій підприємства

можуть використовувати різноманітні форми первинних документів за наявності в них обов'язкових реквізитів. Зокрема, це можуть бути первинні документи:

- передбачені нормативними актами держави, як обов'язкові для використання (документи для оформлення касових і банківських операцій та операцій з цінними паперами);

- рекомендовані державними органами управління і добровільними об'єднаннями підприємств;

- які втратили чинність у зв'язку з відміною їх обов'язкового або рекомендованого використання, але визнані внутрішніми нормативними документами підприємства;

- власно розроблені підприємством на підставі рекомендованих та/або вже не чинних первинних документів;

- самостійно розроблені на підприємстві.

Типові, спеціалізовані і рекомендовані форми первинних документів, які використовуються лісгосподарськими підприємствами наведені в табл. 3.1.3.

Таблиця 3.1.3

*Перелік типових, спеціалізованих і рекомендованих форм первинних документів для відображення господарських операцій в лісгосподарських підприємствах*

№ форми	Назва документа	Призначення
1	2	3
I. Типові обов'язкові за формою первинні документи		
Касові операції		
–	Акт про результати інвентаризації наявних коштів	Встановлюється фактична наявність коштів, що зберігаються в матеріально-відповідальній основі та визначаються підсумки інвентаризації (надлишок, нестача).
–	Відомість на виплату готівки	Відображається виплата готівка, яка належать до фонду оплати праці персоналу підприємства.
КО-1	Прибутковий касовий ордер	Відображається приймання готівки в касу підприємства.
КО-2	Видатковий касовий ордер	Проводиться видача готівки з каси підприємства.
КО-3	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів	Застосовується для реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів та інших касових документів.
КО-4	Касова книга	Відображається надходження і видача готівки в касі підприємства.
Банківські операції		
Код 0410009	Меморіальний ордер	Складається за ініціативою банку для оформлення операцій щодо списання коштів з

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
		рахунку платника.
Код 0410001	Платіжне доручення	Містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача.
Код 0410002	Платіжна вимога-доручення	Складається як вимога отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів і як доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.
Код 0410007	Платіжна вимога	Містить вимогу здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача.
—	Розрахунковий чек	Письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.
<b>Господарські операції платників податків</b>		
—	Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт	Складається підзвітною особою на використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.
—	Податкова накладна	Складається платником податку на додану вартість при постачанні товарів, готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг.
<b>II. Спеціалізовані первинні документи рекомендовані Державним агентством лісових ресурсів України</b>		
<b>Облік наявності та руху продукції лісу</b>		
ЛГ-1	Наряд-акт на виконання робіт	Заповнюється після закінчення заготівлі лісопродукції на ділянці, або при настанні строку нарахування заробітної плати. Використовується для обліку і контролю виконання лісгосподарських робіт та розрахунків по оплаті праці
ЛГ-2	Журнал виконаних лісо господарських робіт	Відображається зведений обсяг робіт по заготівлі і підвозці (трелюванню) лісопродукції та розкряжуванню довгомірних лісоматеріалів
ЛГ-3	Журнал інших виконаних робіт	Використовується для зведеного обліку інших виконаних лісгосподарських робіт крім заготівлі лісопродукції.



Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
ЛГ-4	Щоденник приймання лісопродукції від заготівлі	Здійснюється облік приймання робіт по заготівлі (вивезенню) лісопродукції. При бригадному методі роботи записи в щоденнику ведуться на бригадира, а при індивідуальному – на кожного працівника. Перший примірник щоденника видається бригадиру (працівнику), а другий залишається в особи, яка прийняла лісопродукцію.
ЛГ-5	Щоденник приймання робіт по розкряжуванню деревних хлестів	Використовується для обліку направлених на розкряжування довгомірних лісоматеріалів і одержаних від їх розробки сортиментів. Складається щодня у 2-х примірниках, окремо на кожен бригаду (працівника). Один примірник знаходиться у бригадира (працівника), а другий – у матеріально-відповідальної особи.
ЛГ-6	Рапорт про рух лісопродукції	Відображає облік руху лісопродукції, складається щомісячно матеріально-відповідальною особою по заготовленій, підвезеній на проміжні склади (трелі), вивезеній на кінцеві склади, реалізованій та використаній на власні потреби лісопродукції та в установлені строки подається в бухгалтерію з додаванням всіх документів по надходженню і списанню лісопродукції.
ЛГ-7	Акт приймання-передачі робіт по заготівлі деревини	Оформлюються роботи по заготівлі деревини за договорами підряду, які здійснюють бригади працівників як суб'єкти підприємницької діяльності.
ЛГ-8	Акт приймання-передачі інших лісогосподарських робіт	Використовується для обліку інших лісогосподарських робіт і складається в розрізі працівників, що задіяні на цих роботах.
ЛГ-9	Реєстр товарно-транспортних накладних	Призначений для списання лісопродукції, обліку на шляху її переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу й обліку виконаних робіт.
ЛГ-10	Журнал надходження лісопродукції	Використовується для первинного обліку надходження лісопродукції. Записи в журналі проводяться щоденно по кожній товарно-транспортній накладній. В кінці робочого дня (зміни) в журналі підраховують надходження лісопродукції за день.

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
ЛГ-11	Наряд на відпуск лісопродукції	Призначений для списання лісопродукції, обліку на шляху її переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу й обліку виконаної роботи
ЛГ-12	Щоденник надходження сировини в цех переробки	Використовується для оформлення робіт по розпилюванню деревини та обліку одержаної продукції і понесених витратах
ЛГ-13	Наряд-акт на переробку деревини	Призначений для ведення обліку виготовлених виробів та витраченої на них сировини (матеріалів). Служить підставою для обліку праці і заробітної плати та використаного часу верстатів і механізмів.
ЛГ-14	Змінний рапорт	Служить підставою для обліку деревини, переданої на розпилювання. Складається на кожну зміну і пилюраму, в цілому в 2-х примірниках. Є підставою для заповнення відомості про результати виготовлення продукції
ЛГ-15	Відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини	Призначений для списання сировини, складського та бухгалтерського обліку готової продукції лісопиляння і деревообробки.
ЛГ-16	Акт на зміну якості продукції	Використовується в окремих випадках спеціальною комісією, яка призначається керівником підприємства для уточнення якості продукції.
ЛГ-17	Реєстр використаної на власні потреби лісопродукції	Використовується для обліку списання лісопродукції, використаної на власні потреби
ЛГ-18	Специфікація-накладна покладна на відправлення лісопродукції залізничним (водним шляхом)	Призначена для списання лісопродукції, обліку на шляху її переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу залізничним (водним) транспортом й обліку виконаних робіт.

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
ЛГ-19	Журнал реалізації (відпуску) лісопродукції	Заповнюється в розрізі каналів збуту та по місцях зберігання лісопродукції, по діловій деревині, по групах порід. Журнал складається окремо по кожному виду оплати лісопродукції (за готівку, безготівковий розрахунок, в рахунок бартерних операцій, паливна норма тощо).
СПО	Специфікація покладного обліку	Забезпечується покладний облік за переліком колод, об'ємом, номерами бирок, якими вони марковані та іншої інформації стосовно лісопродукції.
СН	Специфікація – накладна на деревину відпущену	Додаток до форми 1-ТТН (ліс), який містить кількісні, якісні і геометричні характеристики лісопродукції: сортимент; порода; сорт; довжина; діаметр за ступенями товщини із зазначенням кількості колод та їх об'єму.
1-ТТН (ліс)	Товарно-транспортна накладна при перевезенні деревини автомобільним транспортом	Оформлення господарських операцій з вивезення лісопродукції на кінцеві склади підприємства (нижні, проміжні склади, цехи переробки та інші підрозділи) власним автотранспортом
Інв-1	Інвентаризаційний опис лісопродукції	Застосовується для відображення залишків лісопродукції
Інв-2	Відомість наявності лісопродукції	Використовується при підрахунку наявності лісопродукції
Інв-3	Порівняльна відомість результатів інвентаризації лісопродукції	Використовується для розрахунку результатів інвентаризації лісопродукції
III. Форми первинних документів, які використовуються за умови визнання їх підприємством		
Господарські операції з обліку праці та її оплати		
П-5	Табель обліку використання робочого часу	Застосовується для обліку використання робочого часу працівників із погодинною оплатою праці, для контролю за дотриманням працюючого встановленого режиму робочого часу, для одержання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності.
П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	Здійснюється підрахунок нарахованої суми оплати праці за кожним працівником, з відображенням нарахування за видами оплат та утримання.

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
ф. №67	Обліковий лист тракториста-машиніста	Призначений для обліку праці та механізованих робіт, для виконання яких використовуються трактори та інші самохідні машини, заповнюють окремо на кожного тракториста-машиніста.
ф. №66	Обліковий листок праці і виконаних робіт	Призначений для обліку праці та кінно-ручних робіт, що виконані бригадою або ланкою.
ф. №66а	Обліковий листок праці і виконаних робіт	Призначений для обліку праці та кінно-ручних робіт, що виконані окремим працівником.
ф. №68	Подорожній лист трактора	Застосовують для обліку транспортних робіт тракторами на перевезенні вантажів
ф. №2-ТН	Подорожній лист вантажного автомобіля	Складається для одержання інформації: про маршрути пересування автомобіля; часу перебування автомобіля в дорозі, під навантаженням і розвантаженням; про здійснену роботу за день (зміну); про заробітну плату водія за виконаний обсяг робіт.
ф. № 3	Подорожній лист службового легкового автомобіля	Складається для видачі завдання водієві, відображення результатів роботи водія та автомобіля, руху пального.
<b>Господарські операції з обліку основних засобів</b>		
Наказ МФУ № 818	Акт приймання-передачі основних засобів	Застосовується для оформлення господарських операцій з безоплатного отримання та передачі основних засобів.
Наказ МФУ № 818	Акт введення в експлуатацію основних засобів	Застосовується для оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу основних засобів, які придбані, створені (виготовлені), а також для введення в експлуатацію безоплатно отриманих основних засобів.
Наказ МФУ № 818	Акт внутрішнього переміщення основних засобів	Застосовується для оформлення господарських операцій з руху основних засобів в межах суб'єкта господарювання.
Наказ МФУ № 818	Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів	Застосовується для оформлення господарських операцій з передачі основних засобів на ремонт, реконструкцію чи модернізацію.

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
Наказ МФУ № 818	Акт приймання-відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів	Застосовується для оформлення господарських операцій з приймання основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації.
Наказ МФУ № 818	Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)	Застосовується для оформлення господарських операцій з вибуття основних засобів (крім транспортних засобів та документів бібліотечного фонду) у разі повної ліквідації або вибуття частини об'єкта основних засобів при частковій ліквідації.
Наказ МФУ № 818	Акт списання групи основних засобів	Застосовується для оформлення вибуття основних засобів, щодо яких ведеться груповий облік. До акта включаються об'єкти основних засобів, якщо вони мають одне і те саме призначення, однакові технічні характеристики і вартість.
Наказ МФУ № 818	Акт списання транспортних засобів	Застосовується для оформлення господарських операцій з вибуття транспортних засобів внаслідок їх зношення, знищення в результаті аварій, стихійного лиха тощо.
Наказ МФУ № 818	Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду	Застосовується для оформлення господарських операцій зі списання вилучених з бібліотечного фонду документів, які морально застарілі, фізично зношені, непрофільні, дублетні та втрачені користувачами.
Наказ МФУ № 818	Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів	Використовується як реєстр аналітичного обліку і відкривається на об'єкт основних засобів бухгалтерською службою на підставі акта введення в експлуатацію основних засобів, акта приймання-передачі основних засобів, технічної та іншої супровідної документації, а також інших первинних документів.
Наказ МФУ № 818	Інвентарна картка групового обліку основних засобів	Використовується як реєстр аналітичного обліку і застосовується для групового обліку однорідних об'єктів основних засобів, які мають одне і те саме призначення, однакову технічну характеристику і вартість.
Наказ МФУ № 818	Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень	Використовується як реєстр аналітичного обліку і застосовується для індивідуального обліку тварин і багаторічних насаджень.

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
Наказ МФУ № 818	Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів)	Застосовується для визначення суми амортизації об'єктів основних засобів із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація.
Наказ МФУ № 818	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	Застосовується для визначення суми амортизації об'єктів інших необоротних матеріальних активів із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація.
Наказ МФУ № 818	Акт переоцінки основних засобів	Застосовується для визначення суми дооцінки та уцінки об'єктів основних засобів.
ОЗСГ-6	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули	Використовується для розрахунку амортизації за об'єктами, що надійшли і вибули. За об'єктами, що надійшли, сума амортизації донараховується до попереднього місяця, а за вибулими – вираховується.
ОЗСГ-7	Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів.	Записують розподіл амортизації за об'єктами обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації за об'єктами, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нараховану в поточному місяці.
ОЗСГ-8	Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством.	Застосовується для нараховування амортизації основних засобів за методом передбаченим податковим законодавством за кваліфікаційними групами, яка відкривається на рік.
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток відкритих для ведення аналітичного обліку об'єктів необоротних матеріальних активів.
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах.

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх заходження (експлуатації) за матеріально відповідальними особами.
ОЗ-12	Відомість нарахування зносу на основні засоби	Застосовується для обрахування суми зносу основних засобів за повний календарний рік.
Господарські операції з обліку нематеріальних активів		
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності.
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі.
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Застосовується для оформлення вибуття об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається для оформлення даних інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності.
Господарські операції з обліку запасів		
ВЗСТ-3	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин	Використовується для списання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин.

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
ВЗСГ-4	Акт витрати насіння і садивного матеріалу	Використовується для списання насіння і садивного матеріалу.
ВЗСГ-5	Акт на списання виробничого та господарського інвентарю	Оформлення списання зношених і непридатних для подальшого використання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів.
ВЗСГ-6	Відомість дефектів на ремонт машини	Застосовується для обліку встановлених дефектів машин, обладнання та техніки.
ВЗСГ-7	Товарна накладна	Застосовується для обліку відпуску (реалізації) продукції, матеріальних цінностей стороннім організаціям та підприємствам.
ВЗСГ-9	Відомість витрати кормів	Застосовується для оформлення та обліку щоденного відпуску кормів (підгодівля диких тварин).
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей.
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Застосовується для реєстрації виданих довіреностей та розписки про їх одержання.
М-4	Прибутковий ордер	Призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки.
ф. №1-ТН	Товарно-транспортна накладна	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом.
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника; складається також при прийманні матеріалів, які прибули без документів.
М-8, М-9, М-28, ВЗСГ-1, ВЗСГ-2	Лімітно-забірна картка	Використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби та є виправдувальним документом для списання матеріальних цінностей зі складу.
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу.



Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
М-11, ВЗСГ-8	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям.
М-12	Картка складського обліку матеріалів	Застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою.
М-13	Реєстр приймання-здачі документів	Застосовується для реєстрації прибутково-видавткових документів, які здаються до бухгалтерії.
ВЗСГ-10	Книга складського обліку	Використовується для аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей на складах, в коморах та інших місцях їх зберігання.
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Складається на основі матеріальних звітів і показує рух матеріальних цінностей на складі за день
М-15, М-15а	Акт про приймання устаткування	Використовується для оформлення устаткування, що надійшло на склад для встановлення.
М-16	Матеріальний ярлик	Призначений для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера, що знаходиться в місцях зберігання.
М-17	Акт про виявлені дефекти устаткування	Складається при виявленні дефектів в процесі монтажу або випробування устаткування.
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Використовується для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху
М-19	Матеріальний звіт	Складається матеріально-відповідальними особами тільки у кількісному виразі і подається до бухгалтерії по закінченню місяця.
М-21	Інвентаризаційний опис	Складається при знятті натуральних залишків в товарно-матеріальних цінностей по кожному окремому складу, дільниці, об'єкту, які знаходяться у матеріально-відповідальних осіб.
М-23	Акт про витрату давальницьких матеріалів	Застосовується для оформлення використання давальницьких матеріалів.

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
Господарські операції з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП)		
МШ-1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв).
МШ-2	Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) для тривалого користування.
МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт.
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення поломки, втрати інструментів (пристроїв) та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів.
МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні.
МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Застосовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами.
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами.
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носки, інших

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
		малоцінних та швидкозношуваних предметів і здача їх для утилю.
Господарські операції з обліку бланків суворої звітності		
СЗ-1	Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності	Застосовується для оформлення надходження на склад і відпуску із складу бланків суворої звітності.
СЗ-2	Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності	Передбачена для ведення обліку бланків суворої звітності на складі.
СЗ-3	Акт на списання використаних бланків суворої звітності	Застосовується для списання використаних бланків суворої звітності з підзвіту матеріально-відповідальних осіб.
СЗ-4	Акт перевірки наявності бланків суворої звітності	Застосовується для перевірки фактичної наявності бланків суворої звітності.
СЗ-5	Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності	Застосовується для ведення аналітичного обліку по виданих і використаних бланках суворої звітності.
IV. Первинні документи, які самостійно розробляються на підприємстві		
Оформлення та підтвердження господарських операцій		
–	Акт виконаних робіт (наданих послуг)	Засвідчує факт здійснення господарських операцій з виконаних робіт (наданих послуг).
–	Довіреність на отримання товарно-матеріальних цінностей	Підтвердження повноважень особи на отримання матеріальних цінностей.
Документи які оформлюються працівниками бухгалтерської служби підприємства		
–	Бухгалтерська довідка	Підтверджує факт здійснення операцій або проведення різного виду розрахунків у всіх випадках, коли інші первинні документи для цих цілей використовуватися не можуть.

При заповненні первинних документів та облікових реєстрів можливі помилки. Помилки виникають з різних причин: внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності калькулятора або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підправлені й необумовлені виправлення не допускаються.

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом, не залежать від факту відображення її в реєстрах та на рахунках бухгалтерського обліку.

Помилки можуть бути:

- локальні – перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі (наприклад, неправильно проставлена дата);
- транзитні – якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості і балансі.

Найчастіше помилки трапляються:

- в тексті операції, що призводить до неправильної кореспонденції рахунків – бухгалтерської проводки;
- при записах сум, якщо записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит другого рахунка і навпаки. Буває, що, записавши суму до журналу, він забуває рознести її по бухгалтерських рахунках. Інколи, записавши суму у реєстри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису.

Помилки виправляють:

1) коректурним способом виправляються помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітах, створених ручним способом, тобто неправильні текст або цифри закреслюються і над закресленим надписуються правильні текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.

2) способом «сторно» виправляються помилки в облікових реєстрах за минулий звітний період. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі

знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового реєстру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис й відображаються правильні суми та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилки має бути супроводжено надписом «Виправлено» та підтверджено підписом осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Під час оформлення первинного документа аналізується сама господарська операція з погляду її законності та економічної доцільності, що перетворює документацію на засіб суцільного й безперервного спостереження і контролю за господарськими операціями, засіб об'єднання облікових записів.

Можуть бути ситуації, коли господарська операція є законною, але недоцільною, або навпаки – доцільною, але незаконною.

Правильно оформлений документ засвідчує відповідні права та обов'язки фізичних та юридичних осіб: заповнені реквізити об'єднують певну кількість показників, котрі, як правило, характеризують економічний бік операції; наявність усіх необхідних підписів – її юридичний бік.

Оформлені документи підлягають подальшому опрацюванню, що передбачає послідовне здійснення процедур: перевірки, розцінки, групування і контирування.

Перевірка здійснюється за формою, змістом і арифметичними розрахунками:

- за формою – формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складення документа і подання до бухгалтерії;

- за змістом – змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства;

- за арифметичними розрахунками – перевірка відповідності і правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків.

Розцінка (таксування) документів полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий.

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних за об'єктами і суб'єктами діяльності. Групування є систематичним, хронологічним або комбінованим.

Контрування передбачає зазначення у первинних або зведених документах (відомостях) бухгалтерської проводки.

На підставі первинних документів в процесі управління здійснюють попередній, поточний і підсумковий контроль за господарськими операціями.

Попередній контроль:

✓ цілей (чи правильно були поставлені цілі, чи коректно побудовано дерево цілей підприємства, чи не суперечать різні цілі одна одній, наскільки адекватно кількісні вимірники відображають якісні цілі підприємства);

✓ прогнозів (наскільки вони реалістичні, обґрунтовані, інформативні, як вони допомагають підприємству вирішити завдання);

✓ розриву між цільовими і прогнозованими значеннями (наскільки прогноз розвитку подій не відповідає цілям);

✓ контроль обмежень (які зовнішні або внутрішні умови заважають підприємству досягти поставлених цілей, які тенденції існують в розвитку цих умов);

✓ планів (наскільки різні плани підприємства оптимальні з погляду досягнення його цілей, чи не суперечать різні плани один одному);

✓ бюджетів (контроль над витратами підрозділів підприємства шляхом розробки бюджетів).

Попередній контроль здійснюють власники, а також усі органи управління на підприємстві.

Поточний контроль і моніторинг:

• зовнішнього середовища підприємства з метою виявлення «слабких сигналів»;

• внутрішнього середовища з метою раннього виявлення проблем.

Поточний контроль проводять у процесі виконання господарських операцій. Основне його завдання – виявити відхилення у процесі виконання операцій з метою вжиття заходів щодо усунення негативних факторів і закріплення позитивного досвіду. Поточний контроль операцій виробництва продукції дає змогу своєчасно виявити порушення норм витрат сировини у процесі її переробки, дотримання технології виробництва.

Підсумковий контроль – контроль виконання планів (розрахунків відхилень фактичних значень від планових, аналіз причин цих відхилень).

На відміну від попереднього й поточного, він передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього й поточного контролю. Але вимоги підсумкового контролю до вивчення господарських операцій повніші і глибші.

В сучасних умовах господарювання в системі відображення господарських операцій акценти зміщуються з простої фіксації минулих

фактів у бік перспективного, випереджаючого контролю, а також оперативного відстежування поточних подій; у фокусі контролю опиняється не минуле, а нинішнє і майбутнє. Тобто переміщення йде до коментуючої функції.

Отже, з початку оформлення первинні документи проходять досить складний і тривалий шлях. І що скоріше документи потраплятимуть на етап узагальнення, то ліпше використовуватиметься їх інформація, а відтак зростає дійовість і оперативність прийняття управлінських рішень.

### **3.2. Облікові реєстри для відображення господарських операцій та організація документообороту і зберігання документів**

Після оформлення первинних документів їх облікова інформація відображається в зведених облікових реєстрах.

Облікові реєстри – це носії інформації спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді зведених облікових документів, відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Реєстри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів повинно здійснюватися в міру її надходження до місця обробки, проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та іншої звітності і розрахунків.

У місяці надходження від контрагента первинного документа щодо господарської операції, інформація про яку в минулих звітних періодах була перенесена до облікових реєстрів бухгалтерського обліку згідно з внутрішнім первинним документом (актом), до облікових реєстрів бухгалтерського обліку за звітний період переноситься інформація про таку господарську операцію, при цьому її обсяг зазначається шляхом коригування на суму різниці між оцінкою такої господарської операції за внутрішнім первинним документом (актом) та первинним документом, отриманим від контрагента.

Проведення записів в реєстрах називається обліковою реєстрацією, що є окремим групуванням інформації про зміни кожного виду активів, власного капіталу та зобов'язань протягом звітного періоду. В результаті на кінець звітного періоду в реєстрах накопичується облікова інформація, яка потрібна для складання звітності підприємства, а також для формування джерела даних для використання в аналітичній роботі,

плануванні, розробці бюджетів і в управлінні господарськими процесами. Своєчасність та правильність облікової реєстрації є досить відповідальною ділянкою облікової роботи і набуває значення для ведення бухгалтерського обліку та здійснення інших функцій управління.

Для повного забезпечення облікових потреб у деталізації інформації за напрямками її майбутнього використання в практиці застосовують різноманітні облікові реєстри. Можна виділити дві їх групи:

- типові форми облікових реєстрів: обов'язкові і рекомендовані спеціалізовані (наприклад, журнали–ордери, Головна книга, Касова книга);

- довільної форми, які розробляються на підприємствах для узагальнення даних за потребою користувачів, що використовують їх інформацію в управлінні.

Перелік типових форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для підприємств наведені в табл. 3.2.1 та 3.2.2.

Таблиця 3.2.1

*Типові форми реєстрів журнально-ордерної форми обліку рекомендовані для підприємств України*

Найменування реєстрів	Зміст інформації
1	2
<i>Грошові кошти та грошові документи</i>	
Журнал 1	Використання грошових коштів
Відомість 1.1	Надходження готівкових грошових коштів
Відомість 1.2	Надходження безготівкових та інших коштів
Відомість 1.3	
<i>Довгострокові та короткострокові позики</i>	
Журнал 2	Надходження довгострокових і короткострокових позик
<i>Розрахунки, довгострокові та поточні зобов'язання</i>	
Журнал 3. Розділ I	Оплата заборгованості покупцями і нарахування зобов'язань постачальникам
Журнал 3. Розділ II	Нарахування поточних і довгострокових зобов'язань
Відомість 3.1	Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками
Відомість 3.2	Аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами
Відомість 3.3	Аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками
Відомість 3.4	Аналітичний облік виданих та отриманих векселів
Відомість 3.5	Аналітичний облік розрахунків за іншими операціями
Відомість 3.6	Аналітичний облік розрахунків з бюджетом
<i>Необоротні активи</i>	
Журнал 4. Розділ I	Вибуття необоротних активів та нарахування амортизації
Журнал 4. Розділ II	Списання та вибуття інвестицій



Продовження табл. 3.2.1

1	2
Відомість 4.1	Аналітичний облік капітальних інвестицій
Відомість 4.2	Аналітичний облік фінансових інвестицій
Відомість 4.3	Аналітичний облік нематеріальних активів
<i>Витрати</i>	
Розділ I. Журнал 5 і Журнал 5А	Списання витрат діяльності
Розділ II. Журнал 5 і Журнал 5А	Формування витрат з рахунків грошових коштів, позик, розрахунків з постачальниками, нарахування амортизації і доходів
Розділ III. Журнал 5	Формування витрат виробничої собівартості
Розділ III А. Журнал 5А	Формування та списання витрат за елементами
Розділ III Б. Журнал 5А	Формування витрат за рахунок використання матеріальних цінностей, страхування і оплати праці
Розділ IV. Журнал 5 і Журнал 5 А	Аналітичні дані щодо надходження та списання товарів
Відомість 5.1	Відомість аналітичного обліку запасів
<i>Доходи і результати діяльності</i>	
Журнал 6	Формування доходів
<i>Власний капітал та забезпечення зобов'язань</i>	
Журнал 7	Формування власного капіталу
Відомість 7.1	Аналітичний облік додаткового капіталу
Відомість 7.2	Аналітичний облік формування і використання прибутку
Відомість 7.3	Аналітичний облік формування та використання майбутніх витрат
Відомість 8	Надходження та списання активів і зобов'язань в сфері позабалансового обліку
Головна книга	Наявність, надходження і вибуття активів, власного капіталу, зобов'язань (нарахування і списання), доходів, витрат, фінансових результатів
Реєстр депонованої заробітної плати	Формування та виплата депонованої заробітної плати
Бухгалтерська довідка	Надходження та вибуття активів, власного капіталу і зобов'язань
Аркуш-розшифровка	Характеристика господарських операцій

Таблиця 3.2.2

*Спеціалізовані форми журналів-ордерів рекомендовані для  
сільськогосподарських підприємств*

Найменування журналів-ордерів	Призначення за об'єктами обліку
1	2
Журнал-ордер 1	Касові операції
Журнал-ордер 2	Безготівкові розрахунки
Журнал-ордер 3	Розрахунки з підзвітними особами
Журнал-ордер 4	Розрахунки з оплати праці, страхування, забезпечення майбутніх витрат і платежів (виплат відпусток)
Журнал-ордер 5-1. Розділ «Витрати по підрозділах» щодо лісозаготівлі	Витрати виробництва за аналітичними рахунками лісогосподарської діяльності та мисливства для формування виробничої собівартості
Журнал-ордер 5-2. Розділ «Лісопиляння та переробка деревинної сировини»	Витрати виробництва для формування виробничої собівартості в розрізі видів пилопродукції
Журнал-ордер 6	Рух готової продукції та формування доходів і собівартості від реалізації
Журнал-ордер 7	Виробничі запаси
Журнал-ордер 8	Основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, знос (амортизація) необоротних активів
Журнал-ордер 9	Розрахунки з покупцями та замовниками
Журнал-ордер 9-1	Розрахунки з постачальниками та підрядниками за довгостроковими зобов'язаннями, податками й платежами
Журнал-ордер 10	Власний капітал, цільове фінансування, фінансова діяльність
Журнал-ордер 11	Фінансові результати
Журнал-ордер 12	Капітальні інвестиції

Крім того, облікові реєстри поділяють на види за такими ознаками:

- зовнішнім виглядом;
- будовою або формою;
- видом бухгалтерських записів;
- ступенем узагальнення інформації.

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяються на книги, картки, листки.

Бухгалтерські книги складаються з переплетених листів (аркушів), які обов'язково прошнуровуються і нумеруються. На зворотному боці останнього аркуша вказується загальна кількість пронумерованих аркушів,

проставляється печатка (при потребі) і підпис головного бухгалтера. На обкладинці зазначається назва підприємства, назва книги та період, на який її заведено (дата початку та закінчення заповнення).

Призначення кожного аркуша книги відповідає або синтетичному рахунку – в Головній книзі, або виду матеріальних запасів – в Книзі складського обліку, або певному робочому дню – в Касовій книзі. Для зручності в Головній книзі синтетичні рахунки проставляються за порядковим номером, а в Книзі складського обліку кожна назва запасів – в алфавітному порядку.

Бухгалтерські картки – це листки цупкого паперу, призначені для довготривалих записів шляхом накопичення (картки складського обліку, інвентарні картки), зберігаються в спеціальних ящиках або папках як картотека, яку складають за певними ознаками. Для зручності роботи картки певного виду мають однаковий (стандартний) розмір, що особливо актуально для неавтоматизованих ділянок аналітичної облікової роботи, де вони безпосередньо й використовуються. При відкритті карток їм присвоюють номер, що полегшує їх пошук у картотеках. Відповідальність за складання карток, їх поновлення та правильність записів у картках покладається на працівників бухгалтерії відповідно до посадових обов'язків.

Окремі листки призначені для обліку певної групи господарських операцій (журнали-ордери, відомості тощо). Листки, як правило, за один звітний період (місяць) зберігаються в папках, що дає можливість використовувати їх незалежно один від одного та окремо опрацьовувати.

За будовою або формою в практиці розрізняють регістри двосторонні, односторонні, багатографні та шахові.

Двосторонні регістри призначені для реєстрації операцій в двох частинах: дебетовій – зліва та кредитовій – справа. Записи в дебетовій частині проводяться для відображення збільшення активів або зменшення власного капіталу та зобов'язань, записи у кредитовій частині, навпаки, – для зменшення активів або збільшення власного капіталу та зобов'язань. За будовою двосторонні регістри є найпростішими, що пояснює їх широке використання для облікових записів.

Кількісно-сумові регістри призначені для аналітичного обліку операцій з товарно-матеріальними цінностями у натуральних і грошових вимірниках (картки обліку матеріалів, сировини, готової продукції тощо).

Кількісно-сортові регістри використовуються для аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей у розрізі сортів або розмірів і ведуться в основному на складах з метою оперативного інформаційного забезпечення поточного управління.

Багатографні регістри призначені для ведення різноманітних господарських об'єктів і операцій (Головна книга), журнали при журнальній формі обліку, відомості при спрощеній формі ведення обліку, Журнал реєстрації господарських операцій при простій формі обліку).

У багатографних регістрах дебетова або кредитова графі мають підграфи, де розшифровуються записи в кореспонденції за іншими рахунками.

Відмінністю шахових облікових регістрів від багатографних є деталізація оборотів одночасно як по дебету, так і по кредиту певної групи рахунків або всіх синтетичних рахунків за певний період. Такою є шахова оборотна відомість, яку доцільно використовувати для перевірки дебетових та кредитових оборотів за всіма синтетичними рахунками за звітний період.

Характерною ознакою будови шахових регістрів є подання облікових даних за двома ознаками. Так, сума господарської операції повинна відображатися за правилом подвійного запису по дебету одного та кредиту іншого рахунка, тому загальна сума всіх господарських операцій з однаковою кореспонденцією рахунків буде відображатися в шаховій відомості на перетині стовпчика «дебет кореспондуючого рахунка» та рядка «кредит кореспондуючого рахунка». До таких регістрів можна віднести також Оборотно-сальдову відомість при спрощеній формі ведення обліку.

Шаховий принцип будови облікових регістрів базується на балансовому рівнянні, тобто на рівності записів по дебету рахунків та по кредиту рахунків. Використання цього принципу також можливе для характеристики окремих об'єктів обліку за двома іншими ознаками. Наприклад, при складанні бухгалтерських звітів про фонд оплати праці за структурою виплат та підрозділами підприємства, для розшифрування та підсумку всіх витрат підприємства за їх видами та місцем виникнення.

За видом бухгалтерських записів облікові регістри поділяються на хронологічні, систематичні та комбіновані (змішані).

Хронологічні регістри застосовуються для реєстрації фактів господарських операцій в порядку документального підтвердження їх здійснення. До таких регістрів слід віднести: журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, а також журнали обліку надходження вантажів, руху виробничих запасів, надходження готової продукції та її відвантаження тощо.

Одночасно з хронологічними в роботі бухгалтерії використовуються систематичні облікові регістри. Цей вид регістрів призначений для реєстрації на бухгалтерських рахунках окремих груп операцій однорідних за своїм економічним змістом на рахунках або синтетичного, або аналітичного обліку.

Так, у Головній книзі облікова інформація групується за синтетичними рахунками, а в інвентарних картках пооб'єктного обліку основних засобів та картках складського обліку – за аналітичними рахунками (за окремими позиціями).

У комбінованих регістрах хронологічні та систематичні записи об'єднані. До них, наприклад, належать регістри журнальної форми

ведення обліку.

За ступенем узагальнення облікової інформації регістри поділяють на синтетичні, аналітичні та комбіновані.

Регістри синтетичного обліку – це регістри, в яких ведеться синтетичний облік, тобто господарські операції відображаються в системі синтетичних рахунків тільки у грошових вимірниках, з зазначенням дати та номера запису, без відображення їх змісту. Як правило, записам у синтетичні регістри передують накопичування облікової інформації в допоміжних відомостях за певний період (день, місяць, квартал). До синтетичних регістрів можна віднести журнали-ордери при журнально-ордерній формі, Головну книгу.

Регістри аналітичного обліку – це регістри, в яких ведеться аналітичний облік, тобто зміни об'єктів бухгалтерського обліку відображаються на аналітичних рахунках з належним рівнем деталізації облікової інформації: з зазначенням дати та номера запису, змісту господарської операції, суми в натуральних та грошових вимірниках або тільки в грошових вимірниках. До таких регістрів слід віднести книги та картки складського обліку, відомості розрахунків з підзвітними особами, особові рахунки персоналу, інвентарні картки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, деякі відомості журнальної форми ведення обліку тощо.

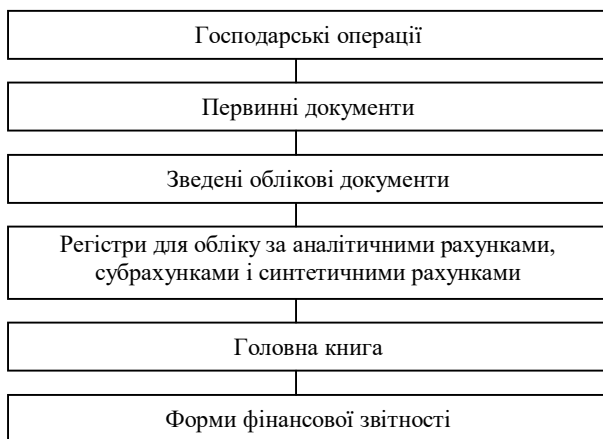
Удосконалення техніки облікової реєстрації пов'язано з використанням комбінованих облікових регістрів. Виходячи з назви цих регістрів, вони поєднують у собі особливості аналітичних та синтетичних регістрів. Це обумовлює підвищення ефективності роботи обліковців, оскільки не має необхідності звіряти записи в аналітичному та синтетичному обліках, скорочується час на опрацювання облікової інформації та її пошук. Прикладом цього виду регістрів є більшість відомостей при журнальній формі ведення обліку, відомості при спрощеній формі ведення обліку.

Загальна схема відображення інформації про господарські операції в бухгалтерському обліку наведена на рис. 3.2.1.

Рух документів відтоді, як їх створили чи отримали, до того як звершили виконання, – досить складний процес. Такий рух документів називають документооборотом, а документ, який регламентує та відображає особливості руху кожного документа на підприємства – графіком документообороту.

Графік документообороту як документ складений у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, із зазначених чітких строків виконання таких робіт та їх виконавців відображає наступні стадії процесу оформлення документів:

- надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві;



*Рис. 3.2.1. Загальна схема відображення інформації про господарські операції в бухгалтерському обліку*

- опрацювання і певна обробка інформації первинних документів до надходження їх в бухгалтерію;
- передача первинних документів до бухгалтерії;
- опрацювання документів працівниками бухгалтерії підприємства:
  - перевірка документів за формою, змістом та арифметичними розрахунками;
  - оцінка в грошовій формі операцій відображених в документах;
  - складання зведених облікових документів;
  - відображення зведеної інформації в розрізі бухгалтерських рахунків;
  - запис господарських операцій, наведених у документах, в облікових регістрах на аналітичних рахунках, субрахунках і синтетичних рахунках;
  - складання Головної книги, Балансу та інших форм фінансової, статистичної і управлінської звітності та податкових розрахунків;
- передача документів для зберігання на протязі року до поточного архіву в бухгалтерію;
- передача документів на зберігання до постійного архіву підприємства.

Графік документообороту на підприємстві повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації.

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві здійснюється головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, вимоги яких щодо порядку подання до місця обробки необхідних документів та відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерська та інша звітність на підставі довідки підлягають обов'язковій передачі до архіву.

Для цього документи що відносяться до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються і переплітаються.

До передачі документів в постійний архів підприємства їх зберігають в бухгалтерській службі у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності з бухгалтерської служби та з архіву підприємства працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Строк зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства визначається згідно з нормативно-правовим актом з питань визначення строків зберігання документів. Як правило, ці документи зберігаються в архіві підприємства не менше трьох років за умови завершення їх перевірки з питань дотримання податкового законодавства.

Документи створені у формі електронного документа, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, та протягом строку, що не повинен бути меншим від строку, встановленого для відповідних документів на папері.

У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій та відповідних органів у межах їх повноважень.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітності керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення

переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропачі або знищення.

Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів у межах їх повноважень. Обов'язковим є складання реестру документів, що вилучаються.

Вилучення оригіналів документів та реєстрів підприємства забороняється, крім випадків, передбачених кримінально-процесуальним законодавством.

### **3.3. Особливості первинного обліку в лісогосподарських підприємствах в умовах інформаційних електронних технологій**

Лісогосподарські підприємства в своїй господарській діяльності здійснюють організацію первинного обліку з використанням Єдиної державної системи електронного обліку деревини (ЕОД).

*Єдина державна система електронного обліку деревини (ЕОД)* – автоматизована інформаційно-телекомунікаційна система, що забезпечує збирання, зберігання, обробку і захист інформації про походження, заготівлю та реалізацію деревини;

Електронний облік деревини – це система фіксації та оформлення руху деревних ресурсів із застосуванням засобів автоматизації на усіх етапах лісозаготівельних робіт з занесенням та передачею інформації поколодного (штабельного) обліку за допомогою сучасних інформаційних технологій для подальшого використання в бухгалтерському та управлінському обліку.

Основними завданнями електронного обліку лісопродукції є:

- своєчасне, якісне та достовірне відображення руху лісопродукції;
- одержання даних про залишки лісопродукції;
- контроль за зберіганням і використанням лісопродукції;
- облік та контроль за оплатою відвантаженої лісопродукції;
- контроль за роботою матеріально-відповідальних осіб;
- вжиття заходів щодо попередження нестач, крадіжок і незаконного витрачання лісопродукції.

З метою організації ЕОД на лісогосподарському підприємстві використовують комплекти обладнання: кишеньковий персональний комп'ютер або звичайний смартфон на андроїді (КПК), термопринтер, засіб для кріплення та зберігання бирок.

КПК – мобільний електронний термінал, оснащений клавіатурою, сенсорним дисплеєм, сканером штрих-кодів, модулями зв'язку і призначений для вводу та передачі інформації поколодного обліку деревини в польових умовах.



Мобільний термопринтер – спеціалізований пристрій для оперативного друку первинних та товаросупроводжувальних документів в польових умовах.

Бирка - спеціальний засіб маркування деревини, виготовлений зі стійкого пластику з нанесеним захищеним від підробки номером та відповідним йому штрих-кодом, що надійно кріпиться до торця колоди чи хлиста за допомогою спеціального молотка.

Бирки для маркування деревини є носіями інформації для бухгалтерського обліку, які доцільно прирівняти до бланків документів суворої звітності. Вони потребують особливої уваги, ретельного обліку і контролю за надходженням, зберіганням і використанням. При цьому, кожна окрема бирка має окремий порядковий номер, що не може повторюватися.

На бирці зазначається:

- перший рядок: штрих що містить 9 (дев'ять) цифр – номер бирки;
- другий рядок: дві літери позначення України за міжнародною класифікацією (UA) та скорочення найменування – Державне Агентство Лісових Ресурсів України (ДАЛРУ);
- третій рядок: дев'ять цифр – порядковий номер бирки (000000001).

Для документального оформлення надходження, передачі у використання та списання бирок можна застосовувати спеціальні первинні документи для бланків суворої звітності.

Для наочності порядок відображення операцій, пов'язаних з рухом бирок, у первинному обліку наведено в табл. 3.3.1.

*Таблиця 3.3.1*

*Порядок документального оформлення операцій з руху бирок для обліку деревини*

№ з/п	Господарська операція	Форма і назва первинного документа
1	2	3
1	Оприбутковуємо бирки на склад	СЗ-1 «Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності»
2	Організуємо складський облік бирок, закріплюємо їх за конкретною матеріально-відповідальною особою	СЗ-2 «Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності» СЗ-5 «Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності»
3	Передаємо бирки зі складу у під звіт відповідальній особі для використання	СЗ-1 «Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності» СЗ-2 «Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності» СЗ-5 «Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності»

Продовження табл. 3.3.1

1	2	3
4	Списуємо використані бирки з під звіту відповідальної особи	СЗ-3 «Акт на списання використаних бланків суворої звітності» СЗ-2 «Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності» СЗ-5 «Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності»
5	Перевіряємо фактичну наявність бирок на складі та у відповідальних осіб за місцями використання	СЗ-4 «Акт перевірки наявності бланків суворої звітності» СЗ-5 «Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності»

Однією з важливих умов організації електронного обліку лісопродукції є своєчасне, якісне і достовірне складання первинної документації по заготівлі, зберіганню, реалізації і використанню на власні потреби лісопродукції на всіх стадіях виробництва і місцях зберігання.

Первинні документи складаються за допомогою КПК та роздруковуються на мобільному принтері, а інформація з них передається засобами телекомунікацій до бухгалтерії підприємства, виробничого відділу, інших структурних підрозділів.

Керівником підприємства затверджується графік електронного документообігу (терміни складання та надання облікових та звітних документів) та перелік осіб, які мають право давати дозвіл на здійснення господарських операцій, складати та підписувати первинні облікові документи по них. Перелік цих осіб ведеться в електронній базі даних підприємства та завантажується у вигляді користувачів із своїми пароллями до КПК відповідної майстерської дільниці.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії, інших структурних підрозділів необхідних документів та відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів підприємства.

При організації первинного обліку в системі ЕОД здійснюється поколотний облік деревної сировини, що надходить від рубок та інших заходів не пов'язаних з веденням лісового господарства.

Поколотний облік – занесення та використання інформації щодо породи, назви сортименту, сорту, довжини, діаметру (ширини і висоти штабелю), об'єму по кожному сортименту, хлисту чи штабелю (паketу) з прив'язкою до бирки.

Заготовлена деревна сировина (лісопродукція) в первинних документах відображається за відповідними видами як окремими об'єктами обліку.

Передумовами електронного обліку деревини є введення до електронної бази даних підприємства інформації про лісорубні квитки, квартали, виділи, ділянки, наряди-акти на виконання робіт, договори підряду, структурні підрозділи, договори з контрагентами, діапазони бирок та «завантаження» її до КПК відповідної майстерської дільниці лісництва.

Первинний облік лісопродукції починається з приймання її безпосередньо в місцях заготівлі.

Відповідальні особи по мірі заготівлі і підвозки деревини щоденно проводять її приймання:

- від власних бригад (робітників) підприємства;
- від бригад – суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють заготівлю деревини за договорами підряду.

До початку приймання деревини зі стаціонарного комп'ютера підприємства до КПК завантажується необхідна вхідна інформація щодо:

- посад та прізвищ користувачів КПК;
- даних лісорубних квитків на проведення лісозаготівельних робіт з зазначенням виду рубки, кварталу, виділу, ділянки (її площі);
- номерів пластикових бирок, які отримує під звіт відповідальна за приймання і відпуск деревини особа;
- дані наряд-актів та договорів підряду;
- договори з контрагентами (або дані по споживачах лісопродукції).

Приймання хлестів, ділової деревини (сортиментів), крім балансів, підтоварника та жердин проводиться поколодно в щільних кубічних метрах з точністю до однієї тисячної.

Приймання балансів, підтоварника, жердин, дров, деревини дров'яної для технологічних потреб та хворосту проводиться штабелями в складочних кубічних метрах з автоматичним переведенням в щільні, що необхідні при складанні первинних документів, обліку та звітності.

Інформація про ширину, висоту, довжину штабелю заноситься з точністю до однієї соті.

Для переведення складочних кубічних метрів в щільні використовуються таблиці коефіцієнтів.

Приймаючи заготовлені протягом дня хлести і ділову деревину, відповідальні за приймання особи повинні заміряти кожен хлист і сортимент та зробити маркування незмивною крейдою чи фарбою (на торці хлиста – діаметр; на верхньому зрізі сортименту – сорт, діаметр). Далі у промаркований торець колоди, хлиста за допомогою спеціального молотка на відстані від краю не ближче ніж 50 мм забивається бирка.

Приймання заготовленої деревини за допомогою КПК відбувається із створенням Специфікації поколодного обліку (СПО), яка є додатком до Щоденника приймання лісопродукції від заготівлі (форма ЛГ-4). Для цього матеріально-відповідальна особа вибирає в КПК інформацію щодо місця приймання з зазначенням кварталу, виділу, ділянки (її площі),

номеру лісорубного квитка, за яким здійснювалася заготівля, виду рубки, умов приймання (франко-ліс, франко-трель, франко-верхній склад), даних договору підряду чи наряд-акту. Далі за допомогою КПК сканується бирка в торці колоди і вибирається інформація стосовно породи, сортименту, сорту, довжини і діаметру (висоти і ширини для штабелю). Після збереження цикл сканування повторюється із відтворенням (з можливістю змінити) інформації про попередню колоду. Об'єм по кожній колоді (штабелю) і в цілому по СПО розраховується автоматично і СПО містить повний перелік колод та номери бирок, якими вони марковані.

Після перегляду або редагування, за потреби, СПО має бути роздрукована на мобільному принтері та «вивантажена» за наявності GSM зв'язку на центральний сервер підприємства. При відсутності GSM зв'язку передача даних до лісгоспу має відбуватися пізніше, коли КПК опиниться в зоні покриття, або за допомогою мережі Інтернет під'єднанням до ПК або по Wi-Fi, або за допомогою флеш-карти, але не пізніше кінця поточного дня.

На підставі СПО, створених за день роботи на одній ділянці (виду рубки) та від одного виконавця робіт (бригади) автоматично формується Щоденник (форма ЛГ-4).

Відповідальна за приймання особа роздруковує і підписує Щоденник у трьох примірниках. Один примірник Щоденника видається бригадиру (представнику підрядника), другий залишається в особи, яка прийняла лісопродукцію, третій здається в бухгалтерію підприємства при складанні звітності.

На роботи по заготівлі деревини власними бригадами (робітниками підприємства) складається Наряд-акт на виконання робіт (форма ЛГ-1). Дані про виконані обсяги робіт в Наряд-акті формуються зі Щоденника (СПО). Наряд-акт на виконання робіт складається по закінченню заготівлі лісопродукції на ділянці (виділі), або при настанні строку нарахування заробітної плати, затверджується лісничим. Особа, на яку складений Щоденник, повинна перевірити правильність записаного в наряд-акті обсягу робіт і підписати його. Після цього Наряд-актразом з першим примірником Щоденника здається в лісництво чи інший структурний підрозділ.

Роботи по заготівлі деревини за договорами підряду, які здійснюють бригади – суб'єкти підприємницької діяльності оформлюються Актом приймання-передачі робіт по заготівлі деревини (форма ЛГ-7). Дані про виконані обсяги робіт в Акті приймання-передачі формуються зі Щоденника (СПО). Акт складається по закінченню виконання робіт і обов'язково в кінці місяця. Оформлення, перевірка, узгодження, підписання та затвердження Акту приймання-передачі робіт по заготівлі деревини здійснюється відповідними посадовими особами, підписи яких передбачені в Акті. Один примірник Акту передається виконавцю робіт.

Бухгалтерія лісгоспу на підставі оформлених і затверджених

належним чином Наряд-актів на виконання робіт, Актів приймання-передачі робіт по заготівлі деревини проводить нарахування заробітної плати робітникам та розрахунок з підрядником.

Даний порядок застосовується при прийманні заготовленої деревини на складах франко-ліс, або заготовленої і трельованої на умовах франко-трель, коли в наряд-актах на виконання робіт, або договорах підряду вказується комплексна заготівля лісу з кінцевою фазою виробництва – підвозка (трельовання).

Після оформлення первинних документів і приймання лісопродукції дозволяється її відпуск (реалізація).

Забороняється відпуск неприйнятої від заготівлі (не маркованої, без бирки), не переданої у під звіт матеріально-відповідальній особі лісопродукції, а також іншими посадовими особами, які не несуть за неї матеріальної відповідальності.

Вивезення лісопродукції з місць заготівлі (франко-ліс, франко-трель, франко-проміжний склад) на кінцеві склади підприємства (нижні, проміжні склади, цехи переробки та інші підрозділи) власним автотранспортом здійснюється на підставі спеціалізованої Товарно-транспортної накладної (форма 1-ТТН (ліс) (табл. 3.3.2).

Таблиця 3.3.2

*Порядок відображення окремих реквізитів господарських операцій у формі 1-ТТН (ліс)*

Реквізити за графами документу	Зміст реквізиту
1	2
	Товарно-транспортна накладна при перевезенні деревини автомобільним транспортом (ТТН-ліс) серія ____ № ____ від ____ 20__ року: серія (три символи), номер (шість цифр) товарно-транспортної накладної та дата її складення
Вантажовідправник	найменування державного лісгосподарського підприємства, яке здійснює первинний відпуск деревини, і його місцезнаходження (місце розташування структурного підрозділу).
Код за ЄДРПОУ	ідентифікаційний код державного лісгосподарського підприємства за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України.
Перевізник	найменування (П.І.Б.) суб'єкта господарювання (юридичної особи або фізичної особи - підприємця) та/або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи, що одержує для перевезення вказану у товарно-транспортній накладній деревину для власних потреб. У разі перевезення деревини власним автомобільним транспортом державного лісгосподарського підприємства зазначається «Вантажовідправник».

Продовження табл. 3.3.2

1	2
Автомобіль _____ держ. № _____	марка, модель, тип, реєстраційний номер транспортного засобу.
Причіп держ. № _____	марка, модель, тип, реєстраційний номер причепа (якщо він застосовується при перевезенні деревини).
Водій	ініціали та прізвище водія автомобільного перевізника або водія державного лісгосподарського підприємства при перевезенні деревини автомобільним транспортним засобом.
Пункт навантаження: _____	назва структурного підрозділу державного лісгосподарського підприємства (лісництво, склад, цех), що здійснює відпуск деревини, вказаної у товарно-транспортній накладній, місце заготівлі деревини
Квартал № _____ виділ № _____ ділянка № _____	(квартал, виділ, ділянка), вид рубки та умови відвантаження (франко-трель, франко-склад тощо).
Пункт розвантаження	пункт розвантаження деревини та його місце розташування.
Вантажоодержувач	найменування (П.І.Б.) суб'єкта господарювання (юридичної особи або фізичної особи - підприємця) та/або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи, що одержує (оприбутковує) вказану в накладній деревину
<b>Відомості про вантаж при відпуску сортиментів:</b>	
графа перша	назва сортименту, породи та довжина (в метрах) деревини, відпуск якої здійснюється за товарно-транспортною накладною;
графа друга	наводиться таблиця з розподілом деревини за групами діаметрів, яка має необмежену кількість рядків для записів (залежно від градації діаметрів відвантаженої деревини) і 6 стовпців з такими полями:
графи «Група діаметрів», «Сорт», «К-сть, шт.», «V, м <sup>3</sup> »	заповнюються в автоматичному режимі, передбаченому програмним забезпеченням, на підставі електронного маркування та обліку деревини;
графа «Ціна за м <sup>3</sup> (без ПДВ)»	заповнюється в персональному комп'ютері під час відпуску деревини;
графа «Сума, грн (без ПДВ)»	обраховується в автоматичному режимі.
<b>Відомості про вантаж при відпуску штабелів:</b>	
графа перша	назви сортименту та породи деревини, відпуск якої здійснюється за товарно-транспортною накладною;

## Продовження табл. 3.3.2

1	2
графа друга	наводиться таблиця з розподілом деревини за геометричними розмірами з такими полями:
графи «Висота (H, м)», «Довжина (L, м)», «Ширина (W, м)», «Коеф. переводу» та «Об'єм (V, м <sup>3</sup> )»	обраховуються та заповнюються в автоматичному режимі, передбаченому програмним забезпеченням, на підставі електронного маркування та обліку деревини;
графа «Ціна за м <sup>3</sup> (без ПДВ)»	заповнюється в персональному комп'ютері під час відпуску деревини;
графа «Сума, грн (без ПДВ)»	обраховується в автоматичному режимі.
Відомості про вантаж при відпуску хлестів:	
графа «Хлести»	назва порід, їх кількість та об'єм при відпуску за товарно-транспортною накладною;
графа «Разом: __ шт., V, м <sup>3</sup> __, бирок __ шт.»	обраховується в автоматичному режимі;
Всього відпущено	загальна кількість і об'єм відпущеної деревини, загальна кількість бирок, сума без ПДВ, окремо ПДВ та загальна вартість деревини цифрами і словами.
Деревину відпустив	посада, прізвище, ініціали та підпис особи, що здійснила відпуск деревини за товарно-транспортною накладною.
Прийняв до перевезення	посада, прізвище, ініціали та підпис особи, що прийняла деревину для перевезення за товарно-транспортною накладною.
Деревину одержав: за дорученням від __ 20__ року № __	від руки записуються номер доручення, дата, прізвище та ініціали особи, що прийняла деревину за товарно-транспортною накладною, проставляється підпис.
Додаток до ТГН-ліс: серія _____ № _____ від _____ року: серія (три символи) і номер (шість цифр) товарно-транспортної накладної.	
Пункт навантаження  Квартал № _____  виділ № _____ ділянка № _____	назва структурного підрозділу державного лісгосподарського підприємства (лісництво, склад, цех), що проводить відпуск деревини, перерахованої у товарно-транспортній накладній, місце заготівлі деревини (квартал, виділ, ділянка), вид рубки та умови відвантаження (франко-трель, франко-склад тощо).

## Продовження табл. 3.3.2

1	2
Вантажоодержувач	найменування (П.І.Б.) суб'єкта господарювання (юридичної особи чи фізичної особи-підприємця) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи, що одержує (оприбутковує) вказану в товарно-транспортній накладній деревину.
Перелік деревини при відпуску сортиментів:	
графа перша	зазначаються назви сортименту, породи та довжина (в метрах) деревини, відпуск якої здійснюється за товарно-транспортною накладною;
графа друга	наводиться таблиця з розподілом деревини за діаметром, яка має необмежену кількість рядків для записів (залежно від діаметрів відвантаженої деревини) і 4 стовпці з полями «Діаметр, см», «Сорт», «К-сть, шт.», «V, м <sup>3</sup> », які обраховуються та вносяться в автоматичному режимі, на підставі електронного маркування та обліку деревини;
графа «Разом: __шт., V, м <sup>3</sup> __, бирок __шт.»	обраховується в автоматичному режимі.
Перелік деревини при відпуску штабелів:	
графа перша	зазначаються назви сортименту та породи деревини, відпуск якої здійснюється за товарно-транспортною накладною;
графа друга	наводиться таблиця з розподілом деревини за геометричними розмірами і 5 стовпців з полями «Висота (H, м)», «Довжина (L, м)», «Ширина (W, м)», «Коеф. переводу» та «Об'єм (V, м <sup>3</sup> )», які обраховуються та вносяться в автоматичному режимі, передбаченому програмним забезпеченням на підставі електронного маркування та обліку деревини;
графа «Разом: __шт., V, м <sup>3</sup> __, бирок __шт.»	обраховується в автоматичному режимі.
Перелік деревини при відпуску хлестів:	
графа «Хлести»	назва порід, їх кількість та об'єм при відпуску за товарно-транспортною накладною;
графа «Разом: __шт., V, м <sup>3</sup> __, бирок __шт.»	обраховується в автоматичному режимі.
Всього по документу	загальна кількість, об'єм відпущеної деревини та загальна кількість бирок, використаних для маркування.



Продовження табл. 3.3.2

1	2
Відпустив	посада, прізвище, ініціали та підпис особи, що здійснила відпуск деревини за товарно-транспортною накладною.
Прийняв до перевезення	посада, прізвище, ініціали та підпис особи, що прийняла деревину.

Відправником та одержувачем деревини можуть бути тільки структурні підрозділи одного лісогосподарського підприємства незалежно від їх територіального розташування і відстані перевезення.

Товарно-транспортна накладна формується в КПК відповідальної за відпуск лісопродукції особи на підставі Специфікації-накладної на деревину відпущену (СН), яка є додатком до форми 1-ТТН (ліс).

Для цього відповідальною за відпуск деревини особою:

– з бази даних КПК до електронної форми СН завантажується інформація щодо пункту навантаження (з зазначенням кварталу, виділу, ділянки де заготовлена деревина) та вантажоодержувача, номеру автомобіля (причепа), прізвища та ініціалів водія, найменування перевізника (за умов найму автотранспорту) (при відсутності в базі даних КПК зазначеної вище інформації необхідні дані вписуються до товарно-транспортної накладної після її друкування);

– здійснюється сканування бирок, якими маркована деревина, що підлягає вивезенню з занесенням до СН даних поколодного обліку, що зафіксовані в КПК ще при прийманні деревини від заготівлі. При цьому відбувається автоматичне заповнення Товарно-транспортної накладної (форма 1-ТТН (ліс) з розподілом по групах діаметрів та обрахуванням об'ємів відпущеної деревини.

Для перевірки даних, внесених в СН, їх можливо переглянути на моніторі КПК та внести в разі необхідності корективи.

Товарно-транспортна накладна та СН до неї за допомогою мобільного принтера друкується у чотирьох примірниках та здійснюється вивантаження (передача) даних СН щодо відпущеної деревини до облікової системи підприємства.

Перший примірник ТТН залишається у відправника, другий – на кінцевому складі, третій та четвертий – передається водію (якщо транспорт найманий) або залишається в бухгалтерії підприємства (якщо транспорт власний). Третій примірник додається до подорожнього листа і є підставою для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водію.

Товарно-транспортна накладна підготовлена та передана до облікової системи в електронному форматі захищена від підробки штрих-кодом.

Усі примірники завіряються тільки підписами відправника, водія, що прийняв вантаж для перевезення та одержувача.

Матеріально-відповідальні особи, що відправили лісопродукцію в установлені підприємством строки, повинні звірити відправлену (одержану) на кінцевий склад лісопродукцію, роздрукувати із КПК Реєстр товарно-транспортних накладних на відпуск деревини (форма ЛГ-9). Реєстр товарно-транспортних роздруковується в трьох примірниках, перший з яких залишається в одержувача лісопродукції, другий видається відправнику, а третій разом зі звітом здається в бухгалтерію підприємства.

Після заготівлі деревини та одержання хлестів відбувається її розкрязування. Розкрязування хлестів може проводитись в лісі (раніше заготовлених), на проміжних і кінцевих складах.

Матеріально-відповідальна особа веде облік направлених в розробку хлестів по породах, довжинах і діаметру, вказаному на торці. По мірі розкрязування хлестів ведеться маркування одержаних сортиментів.

Облік хлестів при надходженні їх в розробку здійснюється за допомогою КПК, шляхом створення Специфікацій поколодного обліку (СПО), які є додатком до Щоденника приймання лісопродукції від розкрязування деревних хлестів (форма ЛГ-5).

Відповідальною особою, що здійснює облік результатів розкрязування хлестів на нижньому складі:

- скануються бирки, якими марковані хлести, що надходять в розробку, в результаті чого з бази даних КПК за номером бирки в відповідній СПО фіксуються дані щодо місця заготівлі хлестів, бригади що її здійснила (з зазначенням реквізитів договору підяду), Товарно-транспортної накладної, по якій хлести надійшли на кінцевий склад (в КПК одночасно в автоматичному режимі формується кілька СПО в залежності від місця заготівлі хлестів, бригади та ГТН);

- після отримання від розкрязування хлестів сортиментів, техсировини та дров, здійснюється поколодне (штабельне) маркування бирками та обмір кожного сортименту (штабелю), з одночасним внесенням в КПК даних поколодного обліку;

- по завершенню внесення даних по прийнятій від розкрязування продукції, в КПК формується Специфікація поколодного обліку деревини (СПО), яка містить повний перелік колод та номери бирок, якими вони марковані, і відбувається автоматичне заповнення Щоденника приймання лісопродукції від розкрязування деревних хлестів (форма ЛГ-5) з розподілом по групах діаметрів та обрахуванням об'ємів прийнятої від розробки хлестів продукції.

Для перевірки даних, внесених в СПО, їх можливо переглянути на моніторі КПК (провести пробне роздрукування СПО для більш зручного перегляду) та внести в разі необхідності корективи.

Щоденник приймання лісопродукції від розкрязування деревинних хлестів та відповідні СПО до нього друкуються, як правило, по закінченню робочого дня (зміни) за допомогою мобільного принтеру. Щоденник та СПО друкується у 2 примірниках. Одночасно з цим

відбувається передача даних приймання по GSM зв'язку до стаціонарного комп'ютера підприємства.

Щоденник підписується бригадиром (робітником), який здійснював розкрязування хлестів та відповідальною посадовою особою, яка прийняла лісопродукцію, отриману після розкрязування. Перший примірник щоденника видається бригадиру (робітнику), а другий залишається у посадової особи, яка прийняла лісопродукцію.

На підставі Щоденників проводиться списання хлестів, пущених в розкрязування, та оприбуткування сортиментів, дров і відходів (верховіття, обрізки), які можуть бути використані на виробництві або реалізовані.

На лісосіках, де ведеться сортиментна заготівля лісопродукції, розкрязування хлестів окремо не оформлюється.

Приймання лісопродукції на кінцевому складі (нижній склад, цех переробки та ін.) проводиться завідуючим складом, майстром, або іншою матеріально-відповідальною особою від кожного водія на підставі Специфікації-накладної на деревину відпущену (СН), що є додатком до Товарно-транспортної накладної на відпуск деревини (форма 1-ТТН(ліс)). Працівник складу «завантажує» в КПК нижнього складу інформацію з СН, що надійшла з КПК верхнього складу каналами GSM зв'язку або на флешці, звіряє записи в накладній, в КПК з фактично привезеною лісопродукцією. При цьому, звіряння може відбуватися шляхом перегляду інформації по колодах (штабелях) в СН, на екрані КПК, вибіркового сканування колод з підтягуванням інформації по колоді (СН), суцільного сканування колод з підтвердженням.

При встановленні відхилень деревина розвантажується на окрему площадку, запрошується вантажовідправник і в його присутності проводиться обмір та визначення розбіжностей. На кожний такий випадок складається Акт, в якому вказується об'єм лісопродукції за даними вантажовідправника, фактичний об'єм та відхилення, виявлені після обміру. Акт візується керівниками структурних підрозділів, що здійснювали відпуск та приймання деревини та направляється керівнику підприємства для вжиття відповідних заходів. В бухгалтерії підприємства лісопродукція оприбутковується на підставі Товарно-транспортної накладної на відпуск деревини з врахуванням зазначеного Акту.

При відсутності відхилень працівник складу підтверджує в КПК приймання СН та робить підпис про одержання лісопродукції на всіх примірниках Товарно-транспортної накладної на відпуск деревини.

На підставі прийнятих Товарно-транспортних накладних на відпуск деревини в КПК нижнього складу автоматично формується Журнал надходження лісопродукції (форма ЛГ-10).

## ***МОДУЛЬ II. Облік продукції лісу, витрат і доходів в лісогосподарських підприємствах***

### **РОЗДІЛ 4. Організація обліку продукції лісу в лісогосподарських підприємствах**

#### **4.1. Облік продукції лісу в місцях зберігання**

#### **4.2. Оцінка наявності продукції лісу та господарських операцій з її рухом**

#### **4.3. Бухгалтерський облік продукції лісу**

#### **4.1. Облік продукції лісу в місцях зберігання**

Ліс як продукт природи безперервно виробляє різноманітні сировинні ресурси деревних і недеревних видів, які є основою для виробництва готової продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт.

До деревних видів відноситься лісопродукція з ресурсів деревини, до якої належить стовбурна деревина та інші потенційні продукти деревного походження (гілки, деревна зелень, кора та ін.).

До недеревної продукції лісу належать ресурси побічних і другорядних лісових користувань, що включають в себе дикорослі плоди, горіхи, гриби, ягоди, лікарську і технічну сировину, кормові ресурси, деревні соки та ін.

Ліси мають сировинне значення і щодо ресурсів тваринного походження – птахів, звірів, комах, а також специфічних матеріальних ресурсів неречовинного походження, під якими розуміють рекреаційну (оздоровчу) цінність лісів, їх ґрунтозахисну, водоохоронну, пожезахисну роль тощо.

Лісопродукція в лісогосподарських підприємствах зберігається в місцях заготівлі, проміжних, верхніх і нижніх (кінцевих) складах, цехах переробки та інших місцях її знаходження за участі працівників підприємства на умовах закріплення за відповідальними особами.

При обліку деревних видів лісопродукції матеріально-відповідальні особи по заготовленій, підвезеній на проміжні склади (трелі), вивезеній на кінцеві склади, реалізованій та використаній на власні потреби лісопродукції щомісячно роздруковують з комп'ютера і в установлені строки подають Рапорт про рух лісопродукції (форма ЛГ-6) з додаванням до нього всіх документів по надходженню і списанню лісопродукції, а також Реєстр товарно-транспортних накладних (далі – ТТН), (форма ЛГ-9) у розрізі кінцевих складів, або реалізації.

Залишки і рух лісопродукції обліковуються окремо від рубок формування та оздоровлення лісів, інших заходів, пов'язаних з веденням лісового господарства, головного користування і лісопродукції від інших надходжень.

Рапорти про рух лісопродукції та Реєстр ТТН роздруковуються в трьох примірниках, із яких перші з додатком документів по приходу і списанню лісопродукції – після перевірки та затвердження в лісництвах (цехах) – здаються в бухгалтерію лісгоспу, другі лишаються в справах лісництва (цеху), а треті залишаються у матеріально-відповідальній особі.

На одержану від вивозки лісопродукцію в комп'ютері відповідного складу (місця зберігання) ведеться Журнал надходження лісопродукції (форма ЛГ-10). Інформація в Журнал заноситься автоматично після приймання лісопродукції по кожній товарно-транспортній накладній на підставі специфікації – накладної на деревину відпущену (СН).

В установлені на лісгосподарському підприємстві строки матеріально-відповідальні особи відповідного складу (місця зберігання) подають місячні Звіти про рух лісопродукції в бухгалтерію підприємства з доданням документів про надходження та вибуття лісопродукції.

Одночасно зі звітом матеріально-відповідальні особи роздруковують з комп'ютера і подають Журнал реалізації (відпуску) лісопродукції (форма ЛГ-19), в якій вказується дата відвантаження, номер наряду на відпуск або договору, номер вагона або ТТН, одержувач, сортимент, кількість та вартість відпущеної лісопродукції. Журнал реалізації друкуються в 3-х примірниках, з яких перший подається підприємству разом з місячним звітом, другий лишається в справах кінцевого складу (лісництва, цеху), а третій лишається у матеріально-відповідальній особі.

В структурних підрозділах з переробки лісопродукції матеріально-відповідальною особою ведеться Щоденник надходження сировини в цех переробки (форма ЛГ-12), який застосовується для оформлення робіт по розпилюванню деревини та виготовленню виробів деревопереробки.

Матеріально-відповідальна особа роздруковує Відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини (форма ЛГ-15), яка є зведеним документом і формується на підставі змінних рапортів, наряд-актів на переробку деревини та інших первинних документів.

По закінченню місяця матеріально-відповідальні особи роздруковують звіт про рух лісопродукції по діловій деревині в розрізі порід, сортиментів, сортів, кількості штук та видів продукції лісопилення і деревопереробки. Звіт формується на підставі первинних документів на одержану і списану продукцію (товарно-транспортна накладна/СН, щоденник розкряжування, акт на зміну якості продукції та ін.).

Розпилювання і переробка деревини проводиться в спеціалізованих цехах, в лісництвах та інших виробничих підрозділах, де встановлене відповідне обладнання.

Надходження деревини в цех переробки оформлюється аналогічно як і при вивозці деревини на кінцеві склади або на підставі специфікації покладного обліку деревини, що створена функцією «переробка» комп'ютера нижнього складу, якщо деревина надійшла від переміщення з нижнього складу.

На підставі Журналу надходження лісопродукції (форма ЛГ-10) заповнюють змінний рапорт та наряд-акт на переробку деревини шляхом вибору в комп'ютері відповідної СН, або скануванням (вибором) бирок.

На розпилування деревини майстер чи інша матеріально-відповідальна особа складає Змінний рапорт (форма ЛГ-14), який є підставою для заповнення наряд-акта на переробку деревини. Змінний рапорт складається на кожен змін і пиломару в двох примірниках. Перший примірник разом з місячним звітом подається до бухгалтерії підприємства, другий-лишається в справах цеху.

Наряд-акт на переробку деревини (форма ЛГ-13) є підставою для нарахування заробітної плати робітникам, списання сировини та оприбуткування готових виробів деревопереробки і відходів, що можуть бути використані в виробництві або реалізовані.

Наряд-акт складається в двох примірниках, з яких перший подається зі звітом в бухгалтерію підприємства, а другий лишається в справах цеху.

В наряд-акті вказується кількість списаної сировини по породах, сортиментах, сортах і групах діаметрів та вихід готової продукції по кожному виробу, одержані відходи від переробки і рівень використання деревообробного устаткування.

На підставі змінних рапортів та нарядів-актів утворюється Відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини (форма ЛГ-15). Відомість призначена для відображення роботи лісопилних рам та служить для аналізу витрат сировини, одержаної пилопродукції.

Відпуск лісопродукції покупцям як переможцям аукціону чи на інших умовах відбувається на підставі договорів постачання, інформація про які «завантажується» з електронної бази даних підприємства до комп'ютера відповідного складу, на підставі Наряду на відпуск лісопродукції (форма ЛГ-11), де вказується назва Покупця, місце реалізації, строк вивозки, порода, сортимент, сорт, довжина, група діаметрів, ціна та кількість лісопродукції.

Реалізація лісопродукції здійснюється на підставі спеціалізованої галузевої форми Товарно-транспортна накладна 1-ТТН (ліс) незалежно від місця відвантаження (з лісу, проміжних складів, нижніх складів, інших підрозділів) та покупця (юридична чи фізична особа).

Формування даних до Товарно-транспортної накладної 1-ТТН (ліс), здійснюється шляхом створення в комп'ютері Специфікації – накладної на деревину відпущеної.

В разі, коли покупець вивозить лісопродукцію іншим чином ніж автомобільний транспорт, то теж виписується товарно-транспортна накладна.

Для відвантаження лісопродукції залізницею підприємство на початку місяця зобов'язане надіслати кінцевому складу (цеху) наряд на відвантаження лісопродукції залізницею і план перевезення.

Перелік лісопродукції в розрізі порід, сортиментів, сортів, довжини, діаметра і кількості штук проводиться по мірі навантаження її у вагони за допомогою комп'ютера шляхом створення Специфікації-накладної покладної на відправлення лісопродукції залізницею (водним шляхом) (форма ЛГ-18) за рахунок сканування колод або копіювання специфікації накладної.

Специфікація-накладна покладна складається окремо на кожний вагон з обов'язковим заповненням всіх даних форми від заголовку до підпису відправника лісопродукції. Специфікація-накладна покладна роздруковується в 5-ти примірниках, з яких перший, третій і четвертий разом з квитанцією залізничної накладної здаються підприємству, другий додається до залізничної накладної, а п'ятий лишається в справах кінцевого складу (цеху).

При реалізації продукції на експорт, слід додержуватись вимог, які зазначені в контрактах з іноземними покупцями, а також звертати особливу увагу на чітке заповнення всіх необхідних документів, передбачених чинним законодавством.

Використання деревини на власні потреби (будівництво, ремонтні роботи, опалення) проводиться у відповідних електронних формах обліку з позначенням «Для власних потреб». При цьому в наряді на відпуск вказується на які саме потреби проводиться відпуск лісопродукції.

У випадках, коли проводиться уточнення якості лісопродукції або при відвантаженні/прийманні виникають розбіжності у кількості, якості лісопродукції матеріально-відповідальна особа складає Акт на зміну якості продукції (форма ЛГ-16). Цей Акт підписується представниками приймаючої/передаючої сторін, та затверджується спеціальною комісією, яка призначається керівником підприємства.

Комісія на підставі перевірок встановлює причини зміни якості лісопродукції та вносить пропозиції щодо притягнення до відповідальності винних осіб, якщо таке було встановлено.

Для організації обліку продукції лісу підприємство повинно мати правильно облаштовані місця її знаходження (зберігання) – обладнані склади. Місцями зберігання продукції лісу можуть бути окремі склади, структурні підрозділи з її заготівлі, переробки, обробки та торгівлі. Місця зберігання мають бути належно підготовленими і надійними, щоб виключити псування чи крадіжки продукції.

Місцями знаходження деревних видів лісопродукції можуть бути:

- лісосіка – ділянка стиглого лісу, призначена для вирубування;
- верхній лісосклад – лісопромисловий склад, розташований біля лісовозної дороги (автомобільної, залізничної вузької колії) чи водного об'єкта і призначений для тимчасового зберігання деревної сировини, її навантажування на транспортні засоби для подальшого вивезення на нижні лісопромислові склади або пункти споживання, проміжні

лісосклади, а при необхідності – і її оброблення (очищення дерев від гілок і сучків, повного чи часткового розкряжування, корування тощо);

- проміжний лісовантажний пункт – майданчик, на якому закінчується трелювання деревини з використанням одних засобів виробництва і продовжується з застосуванням інших (тракторів, канатних установок тощо). Проміжний пункт може використовуватись і для часткового первинного оброблення деревної сировини, короткотермінового її зберігання;

- проміжний лісосклад – лісопромисловий склад, на якому закінчується вивезення деревної сировини одними транспортними засобами і починається іншими (на нижні лісосклади або пункти перероблення чи споживання). Виділяється для тимчасового зберігання деревної сировини;

- нижній лісосклад – виробнича дільниця лісового підприємства, на якій здійснюють дооброблення деревної сировини, її сортування, а частково і перероблення, зберігання лісо- та пилопродукції, її відвантаження споживачам та/або транспортування в деревообробні цехи ділових лісоматеріалів, дров'яної деревини для технологічних потреб.

Склади для зберігання круглих лісоматеріалів залежно від місця розташування поділяються на типи, зазначені в таблиці 4.1.1.

Таблиця 4.1.1

*Класифікація типів лісоскладів*

Тип складу	Місце розташування
Верхній склад	Вздовж лісовозних доріг цілорічної або сезонної дії; на лісосіці або вздовж лісовозного шляху сезонної дії
Нижній склад	У пункті примикання лісовозного шляху до залізниці загального користування. У пункті примикання лісовозної дороги до водного шляху
Склад підприємства	Вздовж залізниці загального користування

Кожному місцю зберігання присвоюється назва і номер, які вказують у всіх документах з обліку матеріальних цінностей.

Матеріальні цінності закріплюються за конкретним працівником або колективом працівників – завідуючим складом чи іншим місцем зберігання майна, з обов'язковим укладанням з ним, або колективом працівників договору про повну матеріальну відповідальність.

Матеріально-відповідальна особа – працівник якому довірили за характером виконуваних ним трудових обов'язків підзвітні цінності і на якого на підставі укладеного договору або положень нормативних документів покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну їм з його вини.

Матеріально-відповідальні особи:



1. Мають право:

а) брати участь у прийманні цінностей і здійснювати взаємний контроль за зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва цінностей;

б) брати участь в інвентаризації цінностей, переданих їм на збереження;

в) ознайомлюватися зі звітами про рух і залишки цінностей за даними бухгалтерського обліку;

г) у разі необхідності вимагати від власника проведення інвентаризації цінностей;

д) порушувати перед власником обґрунтоване клопотання про неможливість забезпечити зберігання цінностей.

2. Зобов'язані:

а) дбайливо ставитись до цінностей і вживати заходів до запобігання шкоди;

б) в установленому порядку вести облік, складати і своєчасно подавати звіти про рух та залишки цінностей;

в) своєчасно інформувати власника про всі обставини, які загрожують зберігання цінностей.

Власник (керівник) підприємства зобов'язаний:

а) створювати умови, необхідні для нормальної роботи і забезпечення повного збереження дорученого їм майна;

б) своєчасно вживати заходів до виявлення і усунення причин, які перешкоджають забезпеченню зберігання цінностей, виявляти конкретних осіб, винних у заподіяній шкоді, і притягати їх до визначеної законодавством відповідальності;

в) ознайомлювати з чинним законодавством про матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну підприємству (установі, організації), а також з чинними інструкціями і правилами прийому, зберігання, обробки, продажу (відпуску), перевезення чи застосування у процесі виробництва цінностей та їх обліку;

г) забезпечувати умови, необхідні для своєчасного обліку та звітності про рух і залишки переданих йому цінностей;

д) розглядати повідомлення про обставини, що загрожують зберігання цінностей, і вживати заходи до усунення цих обставин.

Для точної характеристики матеріальних цінностей може складатися матеріальний ярлик (паспорт) в якому вказується номенклатурний номер матеріалу, його назва, марка, сорт, розмір, одинця вимірювання, норма запасу.

Всі місця зберігання матеріальних цінностей повинні бути забезпеченні необхідними кількісними ваговими і вимірювальними приладами, мірною тарою.

Найявність матеріальних цінностей за місцями зберігання обліковують за допомогою карток або книг складського обліку.

Книги мають бути пронумеровані, а кількість сторінок засвідчується підписом головного бухгалтера. Книги чи картки складського обліку видають матеріально-відповідальним особам під розписку в реєстрі їх видачі. Картки складського обліку зберігають у картотеках.

Облік наявності і руху продукції здійснюється за місцями зберігання щодо кожного найменування в натуральних одиницях виміру (шифром, аналітичним рахунком) на окремих аркушах книги чи картках. В книзі складського обліку на кожний шифр продукції виділяють кількість сторінок з таким розрахунком, щоб вистачило місця для записів протягом року.

Якщо на підприємстві є різна продукція за якістю і цінами одного найменування, необхідно забезпечити її роздільний облік.

Записи операцій із надходження чи вибуття продукції у книгах чи картках здійснює матеріально-відповідальна особа на підставі первинних документів. Надходження і відпуск продукції оформляється розпискою матеріально-відповідальної особи на документах. Записи в книгу або картки здійснюється за кожним документом зокрема, щоденно, з визначенням залишку на кінець дня.

Процес приймання та відвантаження матеріальних цінностей можна здійснювати з використанням системи відеоспостереження. При комплексній інтеграції систем обліку та систем відеоспостереження, людський фактор впливу на можливість спотворення фактів господарських операцій зводиться до мінімуму.

Відеоспостереження забезпечує:

- достовірність обліку матеріальних цінностей в місцях зберігання, захист від стороннього доступу до них та протиправних дій з боку персоналу підприємства;
- збереження матеріальних цінностей шляхом припинення крадіжок і розкрадань та їх швидке виявлення;
- віддалений і зручний контроль за діяльністю місць зберігання матеріальних цінностей;
- підтримання сприятливого мікроклімату у колективі, об'єктивне вирішення спірних ситуацій на основі незаперечних відеозаписів.

Аналітичний облік матеріальних цінностей за місцями зберігання здійснюється в сортовому розрізі (за номенклатурними номерами). Номенклатурний номер – це умовний числовий код обліку за бухгалтерським рахунком, який присвоюється групі предметів одного найменування, якості та ціни.

Для цього на підприємствах застосовують такі методи номенклатурного обліку:

1. Оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод. Суть цього методу в тому, що бухгалтерія здійснює систематичний контроль за правильним веденням складського обліку за місцями знаходження матеріальних

цінностей. Із цією метою працівники бухгалтерії обов'язково в кінці кожного місяця проводять на складах в присутності матеріально-відповідальних осіб перевірку своєчасності та правильності оформлення складських операцій, записів в картках (книгах) складського обліку, а також вибірково перевірку залишків матеріалів. Правильність записів працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом в картках (книгах) складського обліку в графі «Контроль». При виявленні помилок зразу ж роблять виправні записи.

При цьому методі в бухгалтерії облік ведуть тільки у вартісному виразі (за сумою).

Взаємозв'язок між кількісно-номенклатурним обліком матеріалів на складі та бухгалтерським обліком здійснюють за допомогою сальдової відомості або Відомості обліку залишків матеріалів на складі.

Першого числа кожного місяця за звітним періодом бухгалтер матеріального відділу на складі з карток (книг) складського обліку переписує в сальдову відомість залишки за кожним видом, сортом матеріалів. У бухгалтерії ці залишки перемножують на облікову ціну з кожного виду, кожної групи матеріалів і в цілому за складом. Ці залишки зіставляють з накопичувальними відомостями. Якщо залишки співпадають, облік проведено правильно. Якщо ні, то шукають помилки, неточності спочатку за окремими групами цінностей, а потім – в цілому за складом чи іншим місцем знаходження матеріалів.

Перевагами даного методу є значне скорочення документації, відсутність подвійної картотеки, оборотних відомостей. Головна умова – це налагодити постійний контроль за складським обліком зі сторони бухгалтерії, регулярно проводити інвентаризацію окремих видів цінностей.

2. Облік у звітах матеріально-відповідальних осіб. На складі ведеться кількісний облік в картках (книгах). У кінці місяця завідувач складу (матеріально-відповідальна особа) формує матеріальний звіт у вигляді оборотної відомості, в якій міститься: назва і номенклатурний номер цінностей, одиниця виміру, ціна за одиницю, залишки на початок місяця (кількість, сума), надходження за місяць (за джерелами надходження у кількісному і вартісному вимірах), вибуття за місяць (за напрямками вибуття у кількісному і вартісному вираженні). Матеріальний звіт складають у двох примірниках і разом з первинними документами передають в бухгалтерію. Один примірник після перевірки з підписом бухгалтера повертають на склад, інший – служить реєстром аналітичного обліку в бухгалтерії, на основі якого проводять записи за дебетом і кредитом рахунків з обліку матеріальних цінностей.

Недоліком даного методу є те, що його можна використовувати лише за обмеженої номенклатури запасів. Метод вимагає великих трудових затрат, особливо в кінці місяця, що затягує строки здачі звітності.

3. Паралельний облік на складі і в бухгалтерії. На складі ведуть

кількісний облік, в бухгалтерії кількісний і вартісний. У кінці місяця в бухгалтерії на основі первинних документів складають номенклатурну оборотну відомість, дані якої включають до синтетичного обліку за рахунками з обліку матеріальних цінностей.

Для ведення обліку матеріальних цінностей за окремими методами найбільш доцільно використовувати комп'ютеризовані програми.

#### **4.2. Оцінка наявності продукції лісу та господарських операцій з її рухом**

Лісогосподарські підприємства в процесі господарювання щодо використання лісових ресурсів одержують продукцію як запаси матеріальних активів у вигляді готової продукції, виробничих запасів, напівфабрикатів і незавершеного виробництва, товарів, а також здійснюють операції, пов'язані з відповідальним її зберіганням. Об'єктами обліку результатів операційної діяльності лісогосподарських підприємств можуть бути також надані послуги і виконані роботи.

Об'єктами інвестиційної діяльності лісогосподарських підприємств є формування і вибуття необоротних активів, а фінансової діяльності – операції з позиками та депозитами.

Запаси продукції лісу – це активи, які:

а) утримуються для продажу у звичайному ході господарської діяльності;

б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або

в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Продукція лісу як готова продукція характеризується закінченим процесом виробництва (заготівлі), відповідає вимогам стандартів, технічних умов, інших нормативних документів, договорам з покупцями, які засвідчують її якість та призначена для збуту (реалізації) за межі підприємства юридичним або фізичним особам.

Продукція лісу як виробничий запас характеризується закінченим процесом виробництва (заготівлі) відповідно вимог технологічного процесу підприємства для сировини і матеріалів, призначених для виробничого споживання, але ще не використана й непіддана переробці та очікує вступу в інші фази процесу виробництва як матеріальна основа для створення готової продукції або забезпечення технологічного процесу.

Продукція лісу як напівфабрикат – це продукт окремих технологічних фаз (переділів) виробництва (заготівлі, переробки, обробки), який повинен пройти додатково одну або декілька технологічних фаз обробки, перш ніж стати готовою продукцією, але для даної стадії (переділу) він є закінченим.

Продукція лісу як незавершене виробництво – це матеріальна річ, яка

характеризується незакінченим процесом виробництва (заготівлі, переробки, обробки), не відповідає вимогам готової продукції, виробничих запасів і напівфабрикатів та очікує закінчення технологічного процесу для визнання її готовою продукцією (виробничим запасом, напівфабрикатом).

Продукція лісу як товар – це продукт природи і людської праці або тільки людської праці у матеріальній і нематеріальній субстанції та у формі послуг, який завдяки своїм властивостям здатен задовольняти наявні чи передбачувані суспільні потреби і призначений для обміну і купівлі-продажу і виробляється не для власного споживання, а на продаж.

Продукція лісу на відповідальному зберіганні це продукція, яка тимчасово знаходиться на лісогосподарському підприємстві та не є його власністю, прийнята на комісію, у переробку та для виконання інших господарських операцій.

Облік продукції лісу здійснюється в натуральних і грошових одиницях виміру. Для бухгалтерського обліку обов'язково властиве оцінювання (вартісне вимірювання), як відправний момент що передбачає використання грошового вимірника.

Щодо вимірювання продукції лісу в натуральних показниках, то найбільш складним цей процес є відносно деревних видів продукції (лісопродукції). Лісопродукція – продукція одержана в процесі лісозаготівлі (одержання деревної сировини), лісопиляння (механічна обробка круглих лісоматеріалів для виготовлення пиломатеріалів) і деревообробки (виготовлення виробів).

Існують два основні методи визначення об'єму круглих лісоматеріалів: контактні і безконтактні (рис. 4.2.1).

Облік об'єму круглих лісоматеріалів здійснюється на наступних умовах:

- облік штабелями – занесення інформації щодо круглих лісоматеріалів за деревними породами, їх розмірами та якісними характеристиками з прив'язкою всіх колод у штабелі до однієї бирки;

- облік за партіями – занесення інформації щодо круглих лісоматеріалів або деревних хлестів за породами, їх розмірами та якісними характеристиками з прив'язкою кожної колоди, що належить до цієї партії, до однієї бирки;

- пакет лісоматеріалів – лісоматеріали (круглі, довгомірні, довгоття, комбіноване довгоття, деревні хлести, деревина дров'яна) конкретної форми й розмірів, рівномірно розміщені та зафіксовані об'язкою, контейнером або іншими пакувальними засобами;

- пакетний штабель лісоматеріалів – штабель, у якому лісоматеріали (круглі, деревина дров'яна) вкладені сформованими і зафіксованими пакувальними засобами пакетами;

- пачка лісоматеріалів – лісоматеріали (круглі, довгомірні, довгоття, комбіноване довгоття, деревні хлести, деревина дров'яна), зібрані у в'язку для подальшого трелювання, складування або іншого оброблення;

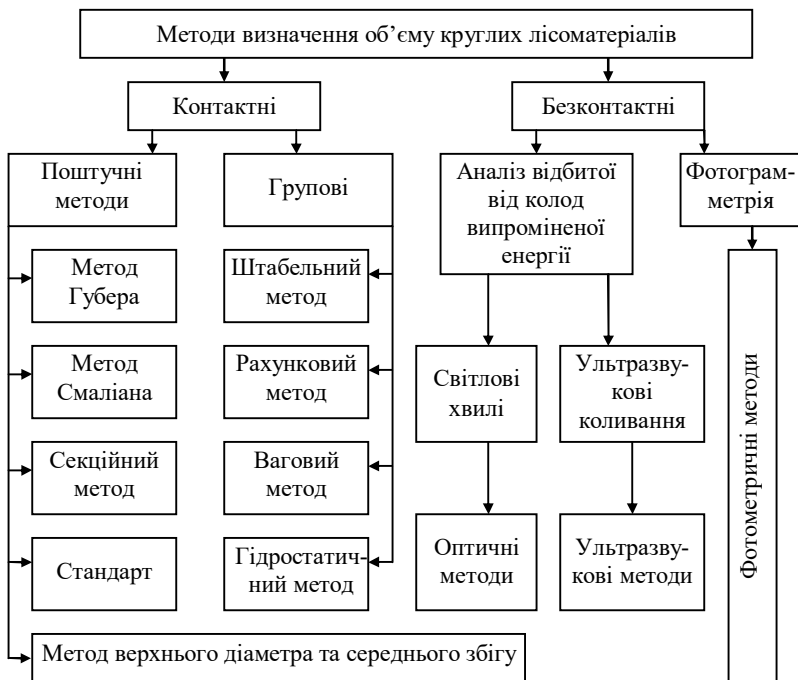


Рис. 4.2.1. Методи визначення об'єму круглих лісоматеріалів

– пачковий штабель лісоматеріалів – штабель, у якому лісоматеріали (круглі, деревина дров'яна) вкладені пачками, відокремленими одна від одної перекладками;

– поколодний облік – занесення інформації щодо лісоматеріалів або довгомірних лісоматеріалів за породами, їх розмірами та якісними характеристиками з прив'язкою однієї колоди до однієї бирки;

– поштучний облік – занесення інформації щодо ялинок новорічних за породами, їх розмірами та якісними характеристиками з прив'язкою однієї ялинки новорічної до однієї бирки;

– штабель лісоматеріалів – сукупність лісоматеріалів (круглих, довгомірних, довгогтя, комбінованого довгогтя, деревних хлестів, деревини дров'яної), рівно вкладених кількома паралельними за висотою шарами; ширина штабеля рівна довжині лісоматеріалів у ньому;

– штабель-кліть – стос деревини дров'яної, в якому круглі та/або колоті короткомірні поліна вкладені у взаємно перпендикулярному за висотою стосу порядку;

– щільний штабель лісоматеріалів – штабель, у якому лісоматеріали (круглі, довгомірні, деревина дров'яна) вкладені без перекладок, щільними

рядами;

– щільно-рядовий штабель лісоматеріалів – штабель, у якому лісоматеріали (круглі, довгомірні, деревина дров'яна) вкладені щільними багатощаровими рядами відокремленими один від одного горизонтальними прокладками.

Контактні методи визначення об'єму круглих лісоматеріалів дають похибки, доволі трудомісткі та піддаються, так званому людському, фактору, що впливає на достовірність даних.

Для здійснення контролю за повною формування окремих видів деревинної продукції лісу можливе використання бюджетних показників наведені на рис. 4.2.2 і в табл. 4.2.1 та 4.2.2.

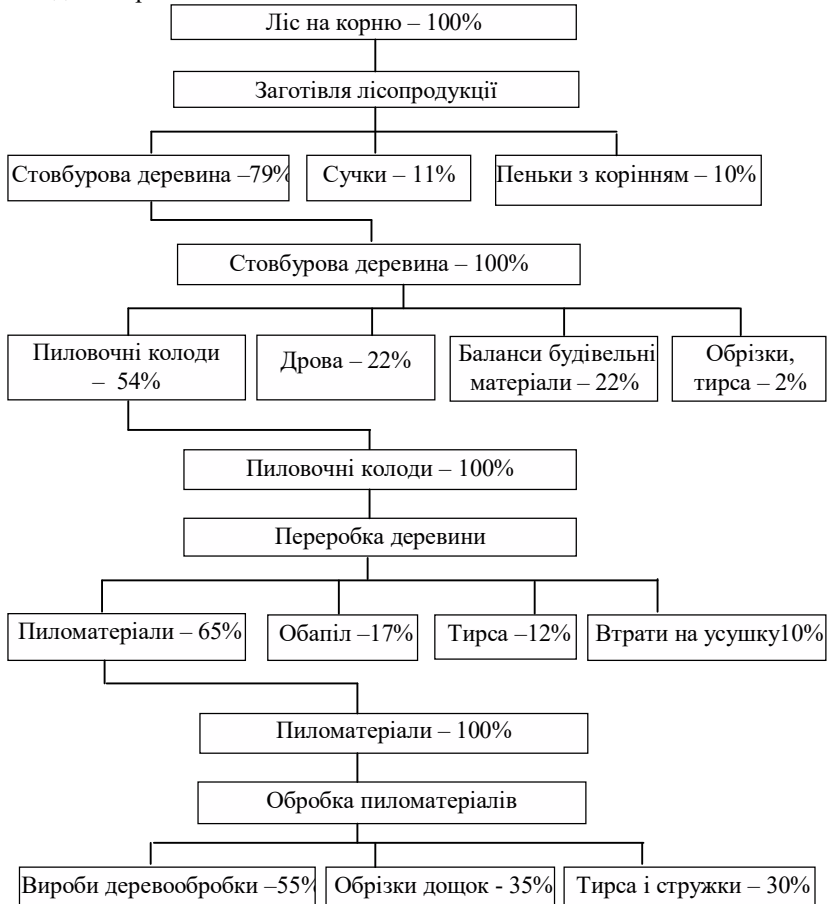


Рис. 4.2.2. Структурний баланс лісопродукції при заготівлі, переробці та обробці деревини

Таблиця 4.2.1

## Бюджетний розподіл об'єму стовбурів сосни, %

Діаметр, см	категорії крупності													сортименти					разом ділової	Технологічна сировина	Дрова	Відходи		
	груба				середня									дрібна			будівельний ліс	пиловник					рудниковий сток	баланси
					середня 1			середня 2																
	сорт		разом	сорт		сорт		сорт		разом	сорт		разом											
	1	2		3	разом	1	2	3	разом		1	2		3	разом	2								
8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	61	2	63			-	-	4	59		
12	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	72	4	76	-	-	54	22	76	3	8	13
16	-	-	-	-	-	-	-	-	9	15	1	25	25	52	3	55	21	0	46	13	80	2	6	12
20	-	-	-	-	4	8	0	12	15	34	2	51	63	17	2	19	52	1	21	8	82	2	5	11
24	-	-	-	-	15	29	1	45	6	20	2	28	73	9	1	10	59	7	11	6	83	1	5	11
28	4	5	1	10	17	35	4	56	3	8	1	12	68	5	1	6	55	19	6	4	84	1	5	10
32	15	21	3	39	9	25	3	37	1	4	1	6	43	3	0	3	44	35	3	3	85	1	4	10
36	20	34	4	58	5	15	2	22	0	3	0	3	25	2	0	2	33	49	1	2	85	1	4	10
40	22	42	5	69	4	8	1	13	0	2	0	2	15	1	0	1	23	60	0	2	85	1	4	10
44	24	47	5	76	3	5	1	9	0	1	0	1	10	0	0	0	16	69	0	1	86	1	4	9
48	25	50	5	80	2	3	0	5	0	1	0	1	6	0	0	0	11	74	0	1	86	1	4	9
52	26	51	6	83	1	2	0	3	0	0	0	0	3	0	0	0	7	78	0	1	86	1	4	9
56	26	52	6	84	1	1	0	2	0	0	0	0	2	0	0	0	5	80	0	1	86	1	4	9
60	26	53	6	85	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4	82	0	0	86	1	4	9
64	26	54	6	86	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4	83	0	0	87	1	3	9
68	26	54	6	86	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	3	84	0	0	87	1	3	9
72	26	54	6	86	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	3	84	0	0	87	1	3	9
76	26	55	6	87	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	85	0	0	87	1	3	9
80	26	55	6	87	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	85	0	0	87	1	3	9
84	26	55	6	87	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	85	0	0	87	1	3	9
88	26	55	6	87	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	85	0	0	87	1	3	9
>92	26	55	6	87	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	86	0	0	87	1	3	9



Таблиця 4.2.2

Загальна структура бюджетного (можливого) кількісного виходу заготовленої деревини, (%)

Лісоматеріали круглі за класом якості	Породи	
	листяні	хвойні
A	12	10
B	31	43
C	47	37
D	10	10

При визначенні об'єму круглих матеріалів використовують розроблені спеціальні розрахунки, фрагмент з яких наведено в табл. 4.2.3 і 4.2.4.

Таблиця 4.2.3

Фрагмент розрахункових таблиць об'єму круглих лісоматеріалів за довжиною 4 м і діаметром тонкого зрізу в сантиметрах

Діаметр тонкого зрізу, см.	Об'єм деревини, м <sup>3</sup>	Діаметр тонкого зрізу, см.	Об'єм деревини, м <sup>3</sup>
6	0,017	25	0,23
7	0,021	26	0,25
8	0,026	27	0,27
9	0,032	28	0,29
10	0,037	29	0,31
11	0,045	30	0,33
12	0,053	31	0,36
13	0,062	32	0,38
14	0,073	33	0,40
15	0,084	34	0,43
16	0,095	35	0,45
17	0,107	36	0,48
18	0,120	37	0,51
19	0,133	38	0,53
20	0,147	39	0,55
21	0,163	40	0,58
22	0,178	41	0,61
23	0,20	42	0,64
24	0,21	43	0,67

При визначенні об'єму деревини дров'яної необхідно враховувати наступні умови:

1. Деревину дров'яну може бути отримано з наступної сировини:
  - цілих дерев без коріння;
  - деревини стовбурової;
  - крупномірних відходів лісозаготівель (товсті гілки, верхівки тощо);
  - хімічно не оброблених залишків деревини.

Таблиця 4.2.4

Фрагмент розрахункових таблиць об'єму круглих лісоматеріалів довжиною 10 м з обміром по серединному діаметру без кори в сантиметрах

Серединний діаметр, см.	Об'єм деревини, м <sup>3</sup>	Серединний діаметр, см.	Об'єм деревини, м <sup>3</sup>
5	0,020	20	0,314
6	0,028	21	0,346
7	0,039	22	0,380
8	0,050	23	0,415
9	0,064	24	0,452
10	0,079	25	0,491
11	0,095	26	0,531
12	0,113	27	0,573
13	0,133	28	0,616
14	0,154	29	0,991
15	0,177	30	0,707
16	0,201	31	0,755
17	0,227	32	0,804
18	0,254	33	0,855
19	0,284	34	0,908

2. Розмір деревини дров'яної встановлюється відповідно з даними таблиці 4.2.5.

Таблиця 4.2.5

Розміри деревини дров'яної хвойних та листяних порід

Параметри	Розміри	Градація	Граничні відхили
Деревина дров'яна промислового використання			
Довжина, м	2,0 – 4,0	0,1	± 0,05
Товщина, см	від 5 см і більше	1,0	-
Деревина дров'яна промислового використання			
Довжина, м	0,25 – >1,0	0,01	±0,02
	1,0 – 1,9		±0,05
Товщина, см	від 2 см і більше	1,0	-

3. Деревина дров'яна довжинами  $\leq 1,0$  м і товщинами  $\geq 16$  см (у верхньому відрізі) може постачатись у колотому вигляді, а саме:

- товщинами 16 см – 26 см – розколена на дві частини;
- товщинами 27 см – 40 см – розколена на чотири частини;
- товщинами 41 см і більше – розколена на таку кількість частин, за якої найбільша лінія розколу у торці будь-якої частини не перевищувала б 22 см.

4. У залежності від теплотворної здатності, деревину, призначену для палива, виробництва теплової та електроенергії, а також піролізу,

поділяють за наступними групами порід:

1-а група – береза, дуб, бук, ясень, граб, клен, в'яз, модрина;

2-а група – сосна, вільха;

3-а група – ялина, кедр, ялиця, осика, липа, тополя, верба.

Також таку деревину можливо поділяти за однорідністю порід, як однорідна та змішана деревина. Однорідною рахується партія (штабель) деревини, що складається з деревних порід, віднесених до однієї групи, змішаною – з деревних порід різних груп.

5. Деревина дров'яна може постачатись як в корі, так і без кори. Обдир кори допускається. Деревина дров'яна має бути очищена від сучків, висота яких не повинна бути більша за 3,0 см.

6. Облік об'єму партії деревини здійснюється у щільній мірі, в  $m^3$ , однак за умов штабельного методу обміру слід вказати розміри штабеля та застосований коефіцієнт повнодеревинності; за умов приймання деревини дров'яної за масою – маса партії в тонах та вологість деревини.

Коефіцієнт повнодеревинності штабеля – відношення обсягу круглих лісоматеріалів в штабелі без кори до складеного обсягу штабеля. Встановлюється за результатами вибіркових вимірювань шляхом поділу обсягу колод у вибірці, виміряного дослідним методом кінцевих перетинів, на складений обсяг штабелів вибірки. Коефіцієнти повнодеревинності наведені в таблицях 4.2.6 та 4.2.7.

Облік пилопродукції здійснюється в розрізі наступних її видів: обрізний пиломатеріал (заготовка); необрізаний пиломатеріал (заготовка); брус; дошка; обпiл та інших найменувань відповідно до технологічного процесу її виготовлення з деревної сировини.

Пиломатеріал обліковується за певними розмірами: довжина, ширина, товщина.

Довжина пиломатеріалу – розмір пиломатеріалу, що визначається найкоротшою відстанню між його торцями, відпиляними умовно перпендикулярно до поздовжньої осі пиломатеріалу.

Ширина пиломатеріалу – розмір пиломатеріалу, що визначається відстанню між його крайками в установленому для вимірювання місці в напрямку, перпендикулярному до його поздовжньої осі.

Товщина пиломатеріалу – розмір пиломатеріалу, що визначається відстанню між пластими у визначеному для виміру місці в напрямку, перпендикулярному до пластей.

Облік обсягу необрізних дощок проводиться в щільних кубічних метрах з точністю до 0,001  $m^3$  за розмірами (товщиною, шириною та довжиною). Основним способом обліку необрізних дощок хвойних та листяних порід є пакетний, а для цінних порід (дуб, бук, ясен), а також за наявності спірних питань для партій необрізних дощок всіх порід і розмірів обсягом не більше 10 кубічних метрів – поштучний.

Пакетний спосіб обліку полягає у визначенні обсягу пакета дощок. При формуванні пакету необхідно дотримуватися таких правил:

Таблиця 4.2.6

## Коефіцієнти повнодеревинності для деревини малих діаметрів та у розколотому виді

Довжина полін, м	Коефіцієнт повнодеревинності для стосів деревини дров'яної:							
	хвойних порід				листяних порід			
	у круглому виді		в розколотому виді	у виді суміші круглих та розколотих	у круглому виді		в розколотому виді	у виді суміші круглих та розколотих
	тонких	середніх			тонких	середніх		
0,25	0,79	0,81	0,77	0,77	0,75	0,8	0,76	0,76
0,33	0,77	0,79	0,75	0,75	0,72	0,78	0,74	0,74
0,5	0,74	0,76	0,73	0,73	0,69	0,75	0,71	0,71
0,75	0,71	0,74	0,71	0,72	0,65	0,72	0,69	0,69
1	0,69	0,72	0,7	0,7	0,63	0,7	0,68	0,68
1,25	0,67	0,71	0,69	0,69	0,61	0,68	0,67	0,67
1,5	0,66	0,703	0,68	0,68	0,6	0,67	0,65	0,66
2	0,64	0,68	0,66	0,67	0,58	0,65	0,63	0,65
2,5	0,62	0,67	0,64	0,66	0,56	0,63	0,62	0,64
3	0,61	0,66	0,63	0,65	0,55	0,62	0,6	0,6

Примітки.

1 Тонкі поліна – товщиною (3-10) см включно, середні – товщиною (11-14) см включно; суміш полін – круглих 40 % і розколотих 60%; 2 За наявності у стосі понад 25% кривих полін з висотою сучків більше 1 см коефіцієнт повнодеревинності зменшується:  
- для круглих полін – на 0,07; для суміші круглих і розколотих – на 0,05; для розколотих – на 0,04.

2. За наявності в партії деревини дров'яної хвойних і листяних порід допускається застосовувати коефіцієнти за переважаючою групою (хвойні або листяні) порід.

3. Для партії об'ємом більше 1000 складених кубічних метрів у разі переведення в щільну міру допускається застосовувати коефіцієнти для суміші круглих і розколотих полін за переважаючою групою порід (хвойним або листяним), але без урахування примітки 2.

Таблиця 4.2.7

Коефіцієнти повнодеревинності для деревини дров'яної непромислового<sup>1</sup> і промислового<sup>2</sup> використання

Назва лісоматеріалів	Порода	Коефіцієнти повнодеревинності для довжин, м										
		1,0	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5	1,6	1,7	1,8	1,9	
Деревина дров'яна непромислового використання	хвойні	0,67	0,667	0,664	0,661	0,658	0,655	0,652	0,649	0,646	0,643	
	листяні	0,62	0,618	0,616	0,614	0,612	0,61	0,608	0,606	0,604	0,602	
	Порода	Коефіцієнти повнодеревинності для довжин, м										
		0,25	0,3	0,35	0,4	0,45	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	
	хвойні	0,8	0,78	0,772	0,764	0,756	0,749	0,733	0,717	0,701	0,686	
	листяні	0,78	0,75	0,741	0,731	0,722	0,713	0,694	0,676	0,657	0,639	
Деревина дров'яна промислового використання	Порода	Коефіцієнти повнодеревинності для довжин, м										
		2,0	2,1	2,2	2,3	2,4	2,5	2,6	2,7	2,8	2,9	
	хвойні	0,64	0,632	0,624	0,616	0,608	0,6	0,592	0,584	0,576	0,568	
	листяні	0,64	0,63	0,62	0,61	0,6	0,59	0,58	0,57	0,56	0,55	
	Порода	Коефіцієнти повнодеревинності для довжин, м										
		3,0	3,1	3,2	3,3	3,4	3,5	3,6	3,7	3,8	3,9	4,0
	хвойні	0,56	0,56	0,56	0,56	0,56	0,56	0,56	0,56	0,56	0,56	0,56
	листяні	0,54	0,538	0,536	0,534	0,532	0,53	0,528	0,526	0,524	0,522	0,52

Примітка. <sup>1</sup> За умови складування, транспортування полін розмірами від 2 см і більше разом.<sup>2</sup> За умови складування, транспортування колод розмірами від 5 см і більше разом

- а) з одного боку торці дощок в пакеті повинні бути вирівняні;
- б) дошки в горизонтальних рядах пакета повинні бути укладені впритул один до одного, але без нахлестки однієї дошки на іншу;
- в) пакет повинен мати по всій довжині одну ширину, бічні сторони пакету повинні бути вертикальними. Допускається зміщення окремих крайніх дощок від вертикалі збоку, як всередину, так і назовні до половини ширини дошки, але не більше 100 мм.

Поштучний спосіб обліку полягає у визначенні обсягу кожної дошки з наступним його підсумовуванням.

Пакетний спосіб обліку обсягу необрізних дощок передбачає:

- визначення розмірів (висоти, ширини і довжини пакету);
- визначення складеного обсягу дощок в пакеті;
- визначення обсягу пакета в щільних кубічних метрах;
- визначення обсягу партії дощок.

При розрахунку розмірів пакета його висоту слід визначати з боку вирівняного торця посередині ширини шляхом вимірювання без урахування прокладок і знаходити за формулою:

$$ВП = ВВ - КП \times ТП,$$

де ВП – висота пакета, м; ВВ – виміряна висота пакета, м; КП – кількість прокладок по висоті пакету, шт.; ТП – фактична товщина прокладки.

Ширину пакета слід визначати шляхом вимірювання з боку вирівняного торця посередині висоти його між двома умовно проведеними вертикальними лініями, що обмежують бічні сторони пакету.

Вимірювання ширини і висоти пакету має проводитися з точністю до 10 мм.

Довжину пакета слід визначати як суму довжин щільною і нещільної частини пакета за формулою:

$$ДП = ДЩ + ВК \times ДН,$$

де ДП – довжина пакета, м; ДЩ – довжина щільної частини пакета, м; ДН – довжина нещільної частини пакета, м; ВК – коефіцієнт, що враховує частку виступаючих кінців в нещільній частини пакета.

Величина коефіцієнта повинна дорівнювати:

- 2/3 – якщо кількість виступаючих кінців більше 50% кількості дощок всього пакета;
- 1/2 – якщо кількість виступаючих кінців дорівнює половині кількості дощок всього пакета;
- 1/3 – якщо кількість виступаючих кінців менше 50% кількості дощок всього пакета.

Складений обсяг пакета обчислюється шляхом перемноження висоти, ширини і довжини пакету.

Визначення обсягу пакета в щільних кубічних метрах (обліковий обсяг) здійснюється шляхом множення складеного обсягу дощок в пакеті на коефіцієнт щільності укладки, наведений в табл. 4.2.8.

Таблиця 4.2.8

Коефіцієнти щільності для переведення складеного обсягу необрізних дощок в щільні кубічні метри

Довжина дощок, м	Товщина дощок, мм									
	16	19	22	25	32	40	44	50	60	75-100
Хвойні породи										
Вологість більше 20 %										
2,00-6,50	0,59	0,60	0,60	0,61	0,63	0,65	0,66	0,67	0,70	0,75
1,00-1,75	для всіх дощок 0,67									
Вологість 20 % і менше										
2,00-6,50	0,64	0,65	0,65	0,66	0,68	0,71	0,72	0,73	0,75	0,79
1,00-1,75	для всіх дощок 0,73									
Листяні породи										
Вологість більше 20 %										
2,00-6,50	-	0,52	0,53	0,54	0,57	0,60	0,62	0,64	0,68	0,74
1,00-1,75	для всіх дощок 0,66									
Вологість 20 % і менше										
2,00-6,50	-	0,58	0,59	0,60	0,63	0,67	0,69	0,71	0,75	0,82
1,00-1,75	для всіх дощок 0,73									

Обсяг партії необрізних дощок, покладених в пакети, слід визначати шляхом підсумовування облікових обсягів окремих пакетів в партії.

Поштучний спосіб обліку обсягу необрізних дощок передбачає:

- визначення розмірів дощок;
- визначення обсягу кожної дошки;
- визначення обсягу партії дощок.

Довжину визначають в метрах по найменшій відстані між торцями пиломатеріалів з округленням до другого десяткового знака.

Товщину визначають в міліметрах в будь-якому місці довжини пиломатеріалу, але не ближче 150 мм від торця.

Ширину визначають в міліметрах наступним чином:

– у обрізних з паралельними кромками – в будь-якому місці довжини пиломатеріалу, де немає обзолу, але не ближче 150 мм від торця;

– у необрізних, односторонньо обрізних – в середині довжини пиломатеріалу як півсуми ширини обох пластів (без урахування кори і лубу), причому частки до 5 мм не враховуються, частки 5 мм і більше вважаються за 10 мм;

– у обрізних з непаралельними крайками – в середині довжини пиломатеріалу на пласті, що не містить обзолу.

Обсяг необрізної дошки з вологістю більше 20% (по відношенню до маси абсолютно сухої деревини) слід знаходити як добуток обсягу, обчисленого за розмірами товщини, ширини і довжини дошки із застосуванням поправочного коефіцієнта по ширині дошки рівного: для хвойних порід – 0,96, для листяних – 0,95.

При визначенні обсягу необрізних дощок з вологістю 20% і нижче (по відношенню до маси абсолютно сухої деревини) поправочні коефіцієнти застосовувати не слід.

Обсяг партії необрізних дощок повинен визначатися шляхом підсумовування обсягів окремих дощок.

Для розрахунку обсягів необрізних дощок наведемо окремі приклади.

*Приклад 1.* Знайти об'єм сирої необрізної дошки хвойних порід, що має товщину 25 мм (номінальна), ширину 220 мм і довжину 5,25 м.

За даними розмірами дошки її обсяг буде становити 0,0289 м<sup>3</sup>. Обсяг цієї ж дошки при вологості 20% (по відношенню до маси абсолютно сухої деревини) буде дорівнює:  $0,0289 \times 0,96 = 0,0277$  м<sup>3</sup>,

де 0,96 – поправочний коефіцієнт по ширині для дощок хвойних порід.

Для підрахунку обсягу великої кількості дощок можна не перераховувати обсяги окремих дощок в обсяги в сухому стані, а сумарний обсяг усіх сирих дощок помножити на поправочний коефіцієнт по ширині.

*Приклад 2.* Знайти об'єм сирих необрізних дощок хвойних порід товщиною 25 мм, складених в пакет, який має висоту 980 мм, ширину 1030 мм і довжину 4,15 м. Складений обсяг пакета з сирих дощок дорівнює:  $0,98 \times 1,03 \times 4,14 = 4,189$  м<sup>3</sup>.

По таблиці 4.2.7 знаходимо коефіцієнт щільності укладки для сирих дощок хвойних порід товщиною 25 мм – 0,61. Тоді обсяг необрізних дощок в пакеті в щільних кубічних метрах при вологості більше 20% (по відношенню до маси абсолютно сухої деревини) буде дорівнює:

$$4,189 \times 0,61 = 2,555 \text{ м}^3.$$

Оцінка продукції лісу вважається необхідною передумовою визнання продукції і є способом вираження її натуральних показників в грошовому вимірнику. За допомогою оцінки натуральні показники одержують числове грошове вимірювання.

Оцінка продукції лісу передбачає визначення її вартості щодо залишків та господарських операцій з надходження і вибуття.

Для продукції лісу застосовуються різні види фактичних оцінок: первісна, переоцінена, справедлива, чиста реалізаційна та бюджетна оцінка: планова, нормативна.

Первісною вартістю продукції лісу придбаною за плату є собівартість яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням продукції, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (затрати на заготівлю продукції, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспор-



тування запасів усіма видами транспорту до місця її використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування);

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням продукції і доведенням її до стану, в якому вона придатна для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик продукції.

У разі, якщо на момент оприбуткування продукції неможливо достовірно визначити її первісну вартість, така продукція може оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Первісною вартістю продукції, що виготовляється власними силами лісгосподарського підприємства, визнається її виробнича собівартість.

До виробничої собівартості продукції лісу одержаної в процесі заготівлі та виробництва включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість готової продукції і виробничих запасів зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання в господарській діяльності підприємства.

Виробничі витрати на окремі види продукції лісу формуються відповідно до господарських операцій, які забезпечують її одержання за визначеним технологічним процесом. Як приклад, фази (процеси) при лісозаготівлі деревини та її переміщення на склад за результатом яких формується виробнича собівартість сортиментів, як первісна вартість їх визнання наведено на рис. 4.2.3.

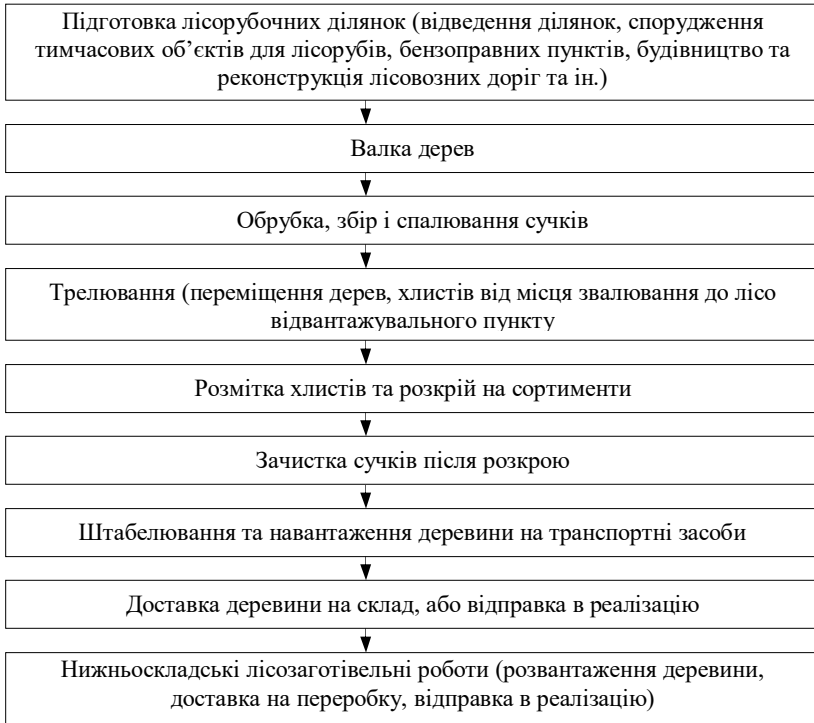
Первісною вартістю продукції лісу при її первісному визнанні в процесі заготівлі і виробництва може бути як виробнича собівартість, так і справедлива вартість, знижена на очікувані витрати на місці продажу.

Визначення справедливої вартості продукції лісу ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків продукції лісу і її оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати продукцію.

Оцінка продукції лісу за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості продукції лісу здійснюється за:



*Рис. 4.2.3. Фази (процеси) лісозаготівлі деревини та її переміщення на склад, які формують виробничу собівартість*

– останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

– ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності активу, для якого визначається справедлива вартість;

– додатковими показниками, які характеризують рівень цін на продукцію лісу;

– у разі відсутності інформації про ринкові ціни на продукцію лісу справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання

(експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

При цьому грошові потоки в році, що настає за останнім роком, на який складено фінансовий план, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка (без урахування впливу інфляції) не перевищує величину грошових потоків останнього року, на який складено фінансовий план.

Майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його теперішньому стані. При визначенні майбутніх грошових потоків від активу не враховують очікувані надходження або вибуття грошових коштів унаслідок:

- майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємством не визнано зобов'язання;
- майбутніх капітальних інвестицій для збільшення первісного рівня корисності активу;
- майбутніх грошових потоків від фінансової діяльності;
- сплати (відшкодування) податку на прибуток.

Майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці строку його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації.

Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

Якщо продукція лісу на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка продукції здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

Продукція лісу одержана в процесі її заготівлі після первісного визнання оцінюється за виробничою собівартістю переробки або обробки.

Переоцінена вартість продукції лісу – це змінена її вартість або в бік збільшення (дооцінка), або в бік зменшення (уцінка). Формування переоціненої вартості здійснюється, як правило, при зміні первісної якості чи інших технологічних характеристик продукції лісу.

Залишки продукції лісу відображаються в бухгалтерському обліку на звітні дати за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (собівартістю) або чистою вартістю реалізації (можливою чистою ціною продажу).

Чиста вартість реалізації (чиста ціна продажу) – це вартість за якою продаж тієї чи іншої продукції лісу є можливим, у разі втрати ціною продукцією певних властивостей, внаслідок чого її собівартість (первісна вартість) може виявитися невідшкодованою стовідсотково.

Чиста вартість реалізації продукції може стати меншою ніж первісна вартість внаслідок:

- а) пошкодження або старіння продукції;
- б) зниження цін реалізації;
- в) зростання очікуваних витрат на завершення виробництва та збут;
- г) втрати іншим чином первісно очікуваної економічної вигоди.

Визначення чистої вартості реалізації продукції, передбачає необхідність досконалих знань технології її виробництва, володіння всією інформацією про ринки збуту та індивідуально щодо кожного покупця.

Продукція лісу, що знаходиться на індивідуальному зберіганні у лісогосподарського підприємства оцінюється за цінами, передбаченими в договорах, приймально-передавальних актах.

Фактична оцінка вартості лісу визначається за результатами господарських операцій звітного періоду. На протязі звітного періоду продукція лісу для відображення її в обліку оцінюється за умовними бюджетними (плановими, нормативними) цінами. За результатами фактичних витрат пов'язаних з формування вартості продукції лісу її бюджетна вартість коригується (доводиться) до фактичної собівартості.

При відпуску продукції лісу у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка її здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці продукції лісу;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження продукції лісу (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку продукції лісу, що має однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Продукції лісу, яка відпускається для виконання спеціальних замовлень і виробництв, а також, яка не замінює одна одної, оцінюється за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці продукції лісу діленням сумарної вартості її залишку на початок звітного місяця і вартості одержаної у звітному місяці на сумарну кількість її запасів на початок звітного місяця і одержаної у звітному місяці.

Оцінка кожної операції з вибуття продукції лісу може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості такої продукції на дату операції на сумарну кількість продукції на дату операції.

Оцінка продукції лісу за методом ФІФО базується на припущенні, що продукції використовується у тій послідовності, у якій вона надходила до підприємства (відображена у бухгалтерському обліку), тобто продукції, яка першою відпускається у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюється за собівартістю першої за часом надходження продукції.

Оцінка об'єктів виробничих запасів продукції лісу за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних, норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка виробленої продукції за нормативними затратами виробничих запасів коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні лісогосподарськими підприємствами у фірмовій торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття продукції не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

#### **4.3. Бухгалтерський облік продукції лісу**

Основні обсяги облікової роботи щодо продукції лісу на лісогосподарських підприємствах пов'язані з обліком продукції деревини. Облікові процеси з визначення маси деревини розпочинаються з відведення і таксації лісосік та розрахунку кількісних показників в лісорубних квитках. Такий облік носить позасистемний характер по відношенню до бухгалтерського обліку, тобто без відображення наявності деревини в системі первинних документів і відповідних записів на

бухгалтерських рахунках.

Облік деревини на виділених лісосіках здійснюється за:

- площею;
- кількістю дерев, що призначені в рубку (подервно);
- кількістю заготовленої деревини.

Відбір дерев у рубку здійснюється для усіх видів рубок (крім суцільних), якщо діаметр дерев на висоті 1,3 м, що призначаються до рубки, 8 см і більше. Одночасно з відбором дерев у рубку проводиться клеймування цих дерев біля шийки кореня і позначення категорії технічної придатності на висоті 1,3 м.

Віднесення лісосік до конкретних видів рубок догляду здійснюється з урахуванням віку деревостанів на рік запланованої рубки, а не року відведення в рубку.

Перелік дерев здійснюється починаючи з 8 см за ступенями товщини:

- 2-сантиметровими при середньому діаметрі деревостану менш як 16 см;
- 4-сантиметровими при середньому діаметрі деревостану 16 см і більше.

При обліку деревини за площею і за кількістю дерев, що призначені у рубку, проводиться перелік дерев з обміром їхніх діаметрів на висоті 1,3 м і поділом за породами, ступенями товщини, а також категоріями технічної придатності.

Діаметр вимірюється перпендикулярно поздовжній осі стовбура.

Розгалужені дерева (з розгалуженням нижче 1,3 м) та стовбури, що ростуть з одного пенька слід обліковувати як окремі дерева.

Якщо на висоті 1,3 м є будь-яка нерівність стовбура, яка заважає проводити вимірювання, то діаметр встановлюється як середньозважене значення між рівновіддаленими від висоти 1,3 м нижнім і вищим замірами.

Якщо на висоті 1,3 м стовбур має неправильно циліндричну форму (наприклад, дерева, що вийшли з підсочування), діаметр встановлюється як середньозважене між замірами у двох взаємно перпендикулярних напрямках.

На схилах та у дерев з кореневими підпірками діаметр вимірюється на висоті 1,3 м над землею з підвищеного боку.

Дерева розподіляють за технічною придатністю на:

- ділові – дерева, в яких загальна довжина ділової частини (лісоматеріали круглі, крім дров і дров'яної деревини для технологічних потреб) у нижній половині стовбура становить 6,5 м і більше, а в дерев заввишки до 20 м – не менше однієї третини їхньої висоти;
- напівділові – дерева з протяжністю ділової частини у нижній половині стовбура від 2 до 6,5 м;
- дров'яні – дерева з протяжністю ділової частини у нижній половині

стовбура менше 2 м.

Пошкоджені в нижній частині стовбури дерев, якщо пошкодження не розповсюджується вище 2,5 м від комлевої частини, відносяться до ділових за умови, що довжина ділової частини залишається не менше 6,5 м.

Віднесення дерев до різних категорій технічної придатності здійснюється за результатами огляду стовбура і визначення наявних вад за зовнішніми ознаками.

У разі виникнення сумнівів щодо вірності визначення категорій технічної придатності дерев через наявність внутрішніх гнилей і прихованих вад проводиться рубка модельних дерев з наступним розкриванням.

Після огляду та проведених замірів зрубаних модельних дерев складається акт, на підставі якого обраховується матеріальна оцінка та наступне оформлення лісорубного квитка, після чого проводиться зберігання або вивезення деревини та огляд місць заготівлі деревини на загальних підставах.

Залежно від категорії технічної придатності, дерева позначають різцем (без пошкодження камбію): ділові – однією рисою (I); напівділові – двома (II); дров'яні – трьома (III). Позначення можуть бути нанесені фарбою.

При проведенні суцільних рубок застосовується облік за площею, таксація лісосік здійснюється методом суцільного переліку.

Суцільний перелік здійснюється в кожній ділянці окремо шляхом обміру діаметрів дерев мірною вилкою та занесенням результатів обміру до польової перелікової відомості дерев, призначених в рубку без їх клеймування в розрізі кількості дерев за породами і категоріями технічної придатності.

Для визначення розряду висот у межах лісосіки (ділянки) для переважаної деревної породи, а також складових із часткою три і більше одиниці у складі деревостану вимірюються висоти дев'яти дерев, по три дерева (модельні дерева) у трьох ступенях товщини, що мають найбільшу кількість дерев основного ярусу. Для інших порід вимірюються висоти у трьох дерев із ступеня товщини, що має найбільшу кількість дерев основного ярусу.

Модельні дерева для обміру вибираються рівномірно на усій площі лісосіки, крім нахилених дерев (кут нахилу понад 30 градусів від вертикальної осі), і нумеруються.

На висоті 1,5 м робиться щока (без пошкодження камбію) і напис, де вказується: порядковий номер модельного дерева (для кожної деревної породи окремо), діаметр на висоті 1,3 м та його висота. Напис виконують чорною олійною фарбою картографічним шрифтом.

У кожного модельного дерева, вибраного з відповідних ступенів товщини, обмірюється висота з точністю до 0,5 м. Результати обміру

заносять у польову перелікову відомість.

Польові перелікові відомості підписують чорнильною або кульковою ручкою виконавці і несуть відповідальність за достовірність даних та оформлення лісосік у натурі. Переписування польових матеріалів (перелікових відомостей, абрисів, матеріалів зйомки) не допускається.

У польовій переліковій відомості зазначаються цінні та рідкісні дерева, плюсові дерева, насінники або їх групи, дерева з наявністю дупел та гнізд птахів, інші дерева, які не підлягають вирубуванню і залишаються на лісосіках. На цих деревах на висоті 1,5 м наносять кільце завширшки 10 см червоною фарбою та порядковий номер. На підставі польової перелікової відомості інформація про наявність таких дерев із зазначенням кількості за породами вноситься до лісорубного квитка як такі, що не підлягають вирубуванню.

При проведенні вибіркового рубку та рубки поодиноких дерев застосовується облік деревини за кількістю дерев, що призначені в рубку.

За необхідності можна запровадити нумерацію дерев, що підлягають вирубуванню із складанням спеціальної відомості та зазначенням причин включення до рубки кожного дерева.

При проведенні рубок освітлення і прочищення, а також при неможливості застосування інших видів обліку під час ліквідації наслідків стихійного лиха (пожежі, вітровали, буреломи тощо), застосовується облік за кількістю заготовленої деревини.

Для дерев, що призначаються в рубку, діаметром менше 8 см запас попередньо визначають за даними пробних площ, матеріалами лісовпорядкування або окомірної таксації, а якісну характеристику – за товарними таблицями. У подальшому кількість заготовленої деревини уточнюється обмірюванням.

Для обґрунтування догляду та попереднього визначення кількості деревини, що підлягає вирубуванню, під час проведення освітлення, прочищення, а також проріджування (якщо середній діаметр дерев, що призначаються в рубку, менше 8 см) закладають пробні площі, величина яких становить 3% від площі ділянки в чистих за складом деревостанах або 5% – в змішаних. При площі ділянки до 3-х гектарів закладають одну пробну площу, понад 3 гектари – дві.

Пробні площі розміщують на ділянці у місцях, характерних за породним складом, кількістю дерев, середнім діаметром і висотою, відмежовують візами з установами у кутах пікетних кілків, із написом "ПП".

При обробці матеріалів переліку дані з польової перелікової відомості щодо кількості дерев на виділі за породами, ступенями товщини і категоріями технічної придатності переносять у переліково-оцінювальну відомість.

Кількість напівділових дерев у межах ступеня товщини розділяють порівну на ділові і дров'яні, а при непарній їх кількості – дерево, що



залишається непарним, починаючи з меншого ступеня товщини, по чергово відносять до дров'яних або ділових.

На основі обмірів висот модельних дерев, обчислюють середньоарифметичні висоти ступені товщини.

За допомогою таблиць розрядів висот визначають розряд висот для кожної із вибраних ступенів товщини. Середній розряд висоти по породі встановлюється, як середньоарифметичний із розрядів за ступенями товщини.

У складних деревостанах, коли перелік дерев проводиться за ярусами, розряди висот визначаються для ярусу, а в необхідних випадках - за віковими поколіннями.

На підставі польових перелікових та оцінюваних відомостей складається акт відведення лісосіки, де визнається маса деревини, яка підлягає вирубуванню.

При матеріальній оцінці лісосік визначається загальна маса деревини з розподілом ліквідного запасу стовбурової деревини за породами на ділову і дров'яну.

Ділова деревина розподіляється за категоріями крупності (велика, середня, дрібна). А хворост за довжиною (4,1-6 м, 2-4 м, менше як 2 м).

Для матеріальної оцінки лісосік використовуються формули (Губера, Смаліана, Цвіккі-Гауса, Рікк-Сімсона, Тюріна та інші) або сортиментні таблиці.

Формули для розрахунку об'єму деревини поділяються на дві групи:

1. Складні або секційні, які передбачають розподіл стовбура на однорідні частини (секції), для кожної з яких визначають об'єм. Загальний об'єм стовбура буде дорівнювати сумі об'ємів секцій і вершинки.

2. Прості, які не передбачають розподілу стовбура, а використовують діаметри на відносних висотах для визначення об'єму всього стовбура як добутку площі перерізу на відносній висоті на загальну довжину.

Для визначення об'єму стовбура в корі за сортиментними таблицями потрібно знати породу, діаметр на висоті 1,3 м в корі і довжину стовбура. На перетині ступенів товщини і довжини, до яких за своїми значеннями потрапляють діаметр і довжина) випишують значення об'єму стовбура (табл. 4.3.1).

Наприклад: порода сосна звичайна, діаметр 21,7 см (22 ступінь товщини), довжина – 18,5 м (18 ступінь довжини), об'єм деревини – 0,331 м<sup>3</sup>.

За необхідності можна запровадити обчислення середнього об'єму хлиста та розподіл маси ділової деревини за сортиментами і сортами.

Передача лісосік для заготівлі деревини проводиться на підставі лісорубного квитка. Проведена матеріальна оцінка лісосік визначає обліково-нормативні (бюджетні, планові) показники наявності деревини перед її заготівлею. Фактичні облікові показники одержаної деревини формуються за результатами виконання робіт по її заготівлі.

Таблиця 4.3.1

Сортиментна таблиця для визначення об'єму стовбурів сосни звичайної в корі залежно від діаметра і висоти, м<sup>3</sup>

Діаметр, см	Висота, м																
	6	8	10	12	14	16	18	20	22	24	26	28	30	32	34	36	38
8	0.024	0.027	0.031	0.035	0.038	0.042	0.046										
10	0.037	0.043	0.048	0.054	0.059	0.065	0.071										
12	0.052	0.061	0.069	0.077	0.085	0.093	0.101	0.110	0.118								
14		0.082	0.093	0.104	0.114	0.125	0.136	0.148	0.160	0.173							
16		0.107	0.121	0.135	0.149	0.163	0.178	0.193	0.208	0.224	0.241						
18		0.134	0.152	0.170	0.187	0.205	0.224	0.242	0.262	0.282	0.304						
20			0.187	0.208	0.230	0.252	0.275	0.298	0.322	0.347	0.373	0.400					
22			0.225	0.251	0.277	0.304	0.331	0.359	0.388	0.418	0.450	0.482					
24			0.267	0.298	0.329	0.360	0.393	0.426	0.460	0.496	0.533	0.572	0.612				
26				0.348	0.385	0.421	0.459	0.498	0.538	0.580	0.624	0.669	0.716				
28				0.403	0.445	0.487	0.531	0.576	0.622	0.671	0.721	0.773	0.828	0.885			
30				0.461	0.509	0.558	0.608	0.659	0.712	0.768	0.825	0.885	0.948	1.01			
32				0.523	0.577	0.633	0.690	0.748	0.808	0.871	0.936	1.00	1.08	1.15	1.23		
36				0.659	0.727	0.797	0.868	0.942	1.02	1.10	1.18	1.26	1.35	1.45	1.55		
40					0.894	0.979	1.07	1.16	1.25	1.35	1.45	1.55	1.66	1.78	1.90	2.02	
44						1.18	1.29	1.40	1.51	1.63	1.75	1.87	2.01	2.14	2.29	2.44	
48						1.40	1.53	1.65	1.79	1.93	2.07	2.22	2.38	2.54	2.71	2.89	
52						1.64	1.78	1.93	2.09	2.25	2.42	2.60	2.78	2.97	3.17	3.38	
56							2.06	2.24	2.42	2.61	2.80	3.00	3.22	3.44	3.67	3.91	
60							2.36	2.56	2.77	2.98	3.21	3.44	3.68	3.93	4.20	4.48	
64							2.68	2.91	3.14	3.38	3.64	3.90	4.18	4.46	4.77	5.08	
68							3.02	3.27	3.54	3.81	4.10	4.39	4.70	5.03	5.37	5.72	
72											4.26	4.58	4.91	5.26	5.62	6.00	6.40
76											4.74	5.09	5.46	5.85	6.25	6.67	7.11
80											5.24	5.63	6.04	6.46	6.91	7.38	7.86
84											5.76	6.19	6.64	7.11	7.60	8.11	8.65
88											6.31	6.78	7.28	7.79	8.33	8.89	9.48
92											6.89	7.40	7.94	8.50	9.08	9.70	10.3
96											7.48	8.04	8.63	9.24	9.87	10.5	11.2
100											8.11	8.71	9.35	10.0	10.7	11.4	12.2

За результатами заготівлі деревини по кожному лісорубному квитку складається довідка про кількість заготовленої деревини і акт огляду місць заготівлі деревини, де порівнюють фактично одержані обсяги деревини з дозволеними за лісорубним квитком.

Для відображення результатів контролю щодо обсягів фактично заготовленої деревини і дозволених в акті відведення лісосіки складають Акт перевірки відведення і таксації лісосік у лісах та оцінюють розходження. Величина дозволених показників щодо заготівлі деревини допускається як достовірною якщо вони мають розходження з фактичними обліковими даними щодо ліквідного запасу на лісосіці, окремих порід, частка яких у складі деревостану 2 і більше одиниці понад 10% (по діловій деревині – понад 15%).

Відображення продукції лісу з деревини на підставі первинних документів в бухгалтерському обліку починається з початком здійснення господарських операцій пов'язаних із заготівлею деревної лісопродукції. Процес лісозаготівлі являє собою підприємницьку діяльність, пов'язану із звалюванням дерев у лісі, їх трелювання, розробкою хлестів на сортименти, зберіганням і вивезенням заготовленої деревини з лісу.

Облікові процеси пов'язані з іншою продукцією лісу (заготівля, переробка, обробка) розпочинається після оформлення відповідних документів, які відображають її надходження і вибуття.

Після оформлення всіх господарських операцій пов'язаних з рухом продукції лісу відповідними первинними документами їх зведення за місцями зберігання і матеріально-відповідальними особами на лісогосподарських підприємствах організовується її облік в системі реєстрів обліку за бухгалтерськими рахунками.

Усі прийняті від матеріально-відповідальних осіб первинні документи з обліку продукції лісу, їх реєстри або звіти в бухгалтерії перевіряють, такують (оцінюють), групують за джерелами надходження і вибуття після чого здійснюють записи в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку за відповідною кореспонденцією рахунків.

Для організації обліку продукції лісу лісогосподарські підприємства використовують рахунок класу 2 «Запаси». Це активні рахунки, за дебетом яких відображають залишок та надходження продукції, а за кредитом – її вибуття. Призначення кожного рахунку характеризується переліком господарських операцій, які можуть на ньому відобразитися.

На рахунку 20 «Виробничі запаси», зокрема можливо використати для обліку продукції лісу наступні субрахунки:

- 201 «Сировина і матеріали» для відображення наявності та руху всіх видів продукції лісу як сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, зокрема, лісоматеріалів для пиломатеріалів, що виготовляються, або пиломатеріалів, які є необхідними компонентами при виготовленні продукції їх обробки на лісогосподарському підприємстві.

На цьому субрахунку обліковуються також хлисти, визначені як безпосередньо сировина для здійснення господарської діяльності лісогосподарських підприємств;

- 203 «Паливо» для обліку наявності та руху лісопродукції в частині деревини, що використовується як дрова на паливо;

- 205 «Будівельні матеріали» для здійснення обліку лісоматеріалів і пиломатеріалів для потреб проведення ремонтних робіт та будівництва об'єктів господарським способом для власних потреб лісогосподарських підприємств;

- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» для обліку наявності та руху саджанців, насіння й кормів, що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі і підгодівлі тварин в лісогосподарському підприємстві;

- 209 «Інші матеріали» для обліку відходів виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невиправного браку, які не використовуються як сировина, матеріали і паливо.

Рахунок 23 «Виробництво» – використовується для обліку лісопродукції, що знаходиться на лісосіках і проміжних складах та нерозкряжованих хлестів на кінцевих складах які відносяться до незавершеного виробництва до закінчення заготівлі сортиментів. Для обліку незавершеного виробництва в процесі заготівлі лісопродукції за кількістю і фактичними витратами можливо використати до відповідного субрахунку другого та наступних порядків, як приклад, «Лісогосподарське виробництво при заготівлі деревини». При використанні на підприємстві технології організації робіт, коли лісопродукція з лісосік і проміжних складів реалізується покупцям, то її слід відносити до готової продукції. Щомісячно вивезена лісопродукція на кінцеві склади списується з субрахунку «Лісогосподарське виробництво при заготівлі деревини» на субрахунок «Лісогосподарське виробництво готової деревини» (витрати на виробництво готової деревини – додаткові витрати по вивезенню, розкряжуванню і зберіганню), а звідти списується на рахунок 26 «Готова продукція» по фактичній виробничій собівартості.

Рахунок 25 «Напівфабрикати» використовується для обліку наявності і руху продукції лісу, яка не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва, визначених для готової продукції.

Рахунок 26 «Готова продукція» використовується для обліку продукції лісу, призначеної для реалізації покупцям і яка відповідає їх вимогам відповідно до діючих стандартів і укладених договорів.

Рахунок 28 «Товари» використовується для обліку готової продукції лісу лісогосподарських підприємств, визначеної як товар у фірмових магазинах з метою її продажу. На рахунку можливо виділити два субрахунки: 281 «Товари на складі» і 282 «Товари в торгівлі».

Субрахунок 281 «Товари на складі» використовується для обліку наявності та руху товарних запасів продукції лісу, що знаходяться в

місяцях зберігання у фірмових суб'єктах торгівлі.

Субрахунок 282 «Товари в торгівлі» використовується для обліку наявності та руху товарної продукції лісу, що знаходиться в приміщенні, що використовується для обслуговування покупців суб'єктом фірмової торгівлі лісогосподарського підприємства.

Для обліку продукції лісу, яка тимчасово знаходиться на лісогосподарському підприємстві та не є його власністю використовується рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Використання окремих рахунків для обліку продукції лісу залежить від її виду, призначення і виконання технологічних процесів щодо одержання продукції при заготівлі, переробці та обробці.

Для організації обліку продукції лісу лісогосподарські підприємства можуть використовувати три підходи: універсальний, спеціалізований, напівфабрикатний (рис. 4.3.1 – 4.3.3).

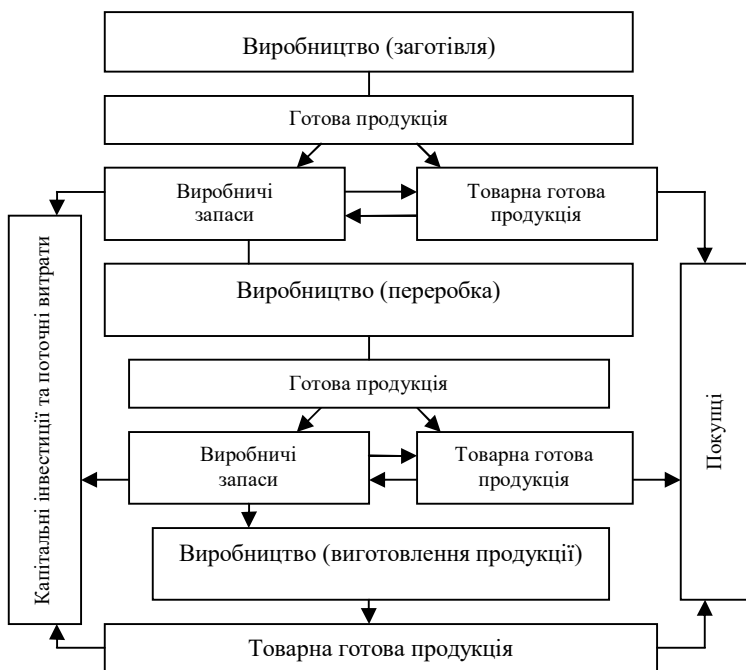


Рис. 4.3.1. Універсальний підхід до організації бухгалтерського обліку продукції лісу

При універсальному підході до організації бухгалтерського обліку продукції лісу відбувається первинне визнання всіх створених об'єктів господарської діяльності як готової продукції з наступним її розподілом за

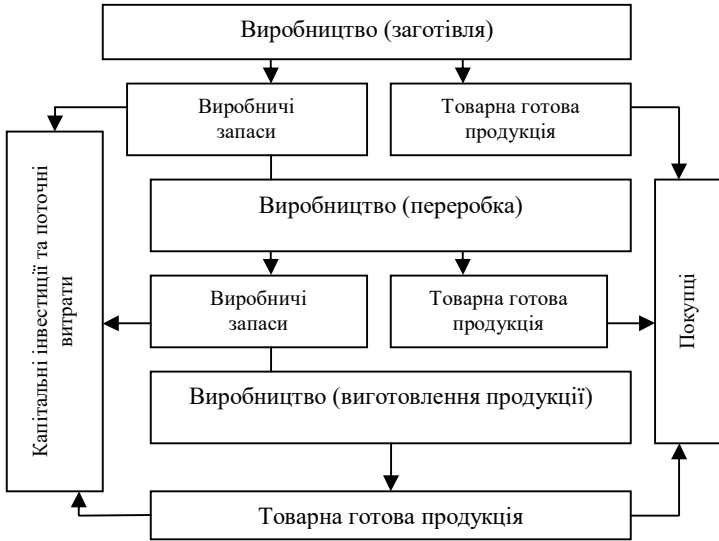


Рис. 4.3.2. Спеціалізований підхід до організації бухгалтерського обліку продукції лісу

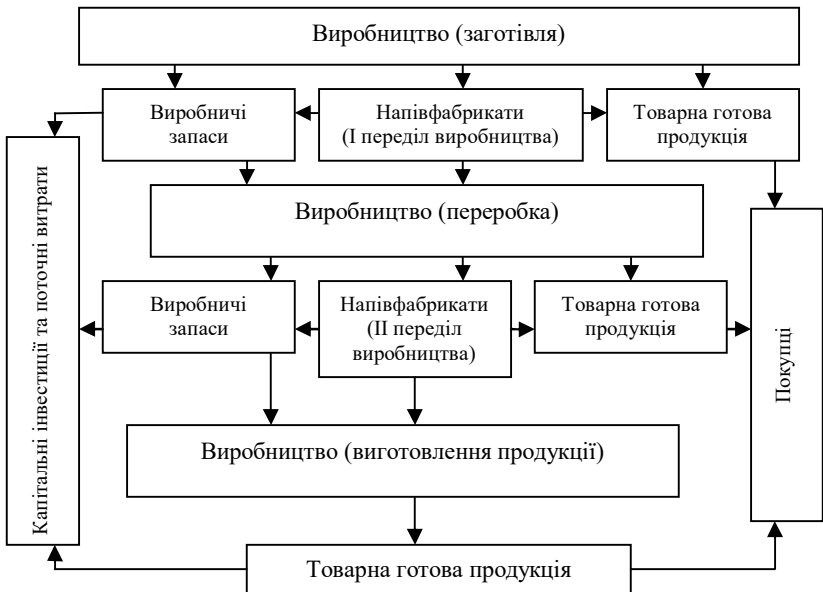


Рис. 4.3.3. Напівфабрикатний підхід до організації бухгалтерського обліку продукції лісу

окремими господарськими операціями на виробничі запаси (забезпечення процесу господарювання) і товарну продукцію (забезпечення потреб покупців).

В процесі господарської діяльності при відносинах з покупцями може виникнути потреба визнавати готову продукцію лісу в складі виробничих запасів як товарну для покупця з подальшою реалізацією, і навпаки використовувати готову товарну продукцію для виробничих потреб та визнавати її виробничими запасами. При цьому в першому випадку готову продукцію переводять в товарну продукцію, а в другому – у виробничі запаси.

При спеціалізованому підході до організації бухгалтерського обліку продукції лісу відбувається розмежоване первинне визнання створених об'єктів діяльності на виробничі запаси і товарну готову продукцію і відповідно цільове їх використання на продовження здійснення господарської діяльності з виробництва на підприємстві та забезпечення потреб покупців.

При напівфабрикатному підході до організації бухгалтерського обліку продукції лісу відбувається розмежоване первинне визнання продукції щодо виробничих запасів, напівфабрикатів і товарної готові продукції з можливістю переведення об'єктів в межах загальної кількості з одного виду в інший.

Для обліку продукції лісу на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» аналітичні рахунки необхідно групувати за субрахунками другого, третього, четвертого і п'ятого порядку.

Рахунок 26 «Готова продукція» в лісгосподарських підприємствах може мати наступну структурну побудову:

- субрахунки першого порядку 261 «Готова продукція заготівлі деревини»; 262 «Готова продукція переробки деревини» і т. д.;

- субрахунки другого порядку 2611 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід»; 2612 «Готова продукція заготівлі деревини м'яколистяних порід» і т. д.;

- субрахунки третього порядку 26111 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід – хлисти ділової деревини»; 26112 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід – хлисти дрової деревини»; 26113 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід – лісоматеріал» т. д.;

- субрахунки четвертого порядку 261131 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід – лісоматеріал сосна»; 261132 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід – лісоматеріал ялина» і т. д.;

- субрахунки п'ятого порядку 2611311 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід – лісоматеріал сосна необроблена»; 2611312 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід – лісоматеріал сосна обкорована (без кори)» і т. д..

- аналітичні рахунки: 26113111 «Готова продукція заготівлі деревини

хвойних порід – лісоматеріал сосна необроблена класу якості В»; 26113112 «Готова продукція заготівлі деревини хвойних порід – лісоматеріал сосна необроблена класу якості С» і т. д.

Для ведення аналітичного обліку кожна колода, довгомірні лісоматеріали або комбіновані лісоматеріали з умовним позначенням для поділу класифікують згідно з їх розмірами та зовнішнім виглядом, кількістю та розповсюдженням специфічних візуальних ознак за 4-ма класами якості (А, В, С, D).

Правилами сортування круглих лісоматеріалів за класами якості дозволено класифікація лісоматеріалів класів А та В за умовами контракту між покупцем та продавцем, у т.ч. з урахуванням відбракування за іншими ознаками, не зазначеними у загальних нормах сортування, що має бути враховано у вартості такого лісоматеріалу. Однак додаткові вимоги щодо певного класу якості лісоматеріалу не повинні виходити за межі такого класу і підвищувати якісні характеристики колод, якщо умовами контракту не передбачено повної або часткової компенсації більш переважних ознак іншими, менш значимими для конкретного покупця. В інших випадках лісоматеріал має бути відсортовано до вищого класу якості.

Сортування круглих лісоматеріалів класів якості С та D з урахуванням вимог контракту дозволено лише у разі, якщо додаткові вимоги щодо певного класу якості лісоматеріалу не виходять за межі такого класу і не підвищують якісні характеристики колод.

У разі відсутності додаткових технічних вимог контракту, лісоматеріал має бути занижено в класі, якщо він не відповідає вимогам будь-якої з характеристик відповідного класу.

Кожна колода чи довгомірний лісоматеріал можуть бути сортовані в одному або у кількох класах якості, з використанням умовних позначок для поділу.

Окремі кількісні характеристики для класифікації за класами якості, на прикладі сосни, наведені в табл. 4.3.2

*Таблиця 4.3.2*

*Окремі кількісні характеристики сосни для її класифікації за класами якості*

Кількісні ознаки	Класи якості			
	А	В	С	D
1	2	3	4	5
Мінімальні розміри довжини	Мінімальні розміри лісоматеріалів встановлюються з урахуванням національних особливостей, пов'язаних з наявним досвідом заготівлі круглих лісоматеріалів, із загальним рівнем технічної оснащеності лісопромислових і деревообробних підприємств, а також із торгівельною практикою лісового ринку країни. Мінімальний розмір за довжиною для лісоматеріалів з деревини ялини і ялиці не регламентується			



Продовження табл. 4.3.2

1	2	3	4	5
Серединний діаметр без кори, см	20	20	15	15
	Класифікацію за серединним діаметром в корі чи без кори слід погодити між продавцем та покупцем у контракті			

Всі інші лісоматеріали круглі, з яких неможливе отримання пиломатеріалів для загального використання класифікуються, як:

а) деревина дров'яна для промислового використання, довжиною 2,0-4,0 метри (виробництво трісок технологічних чи паливного призначення, розколювання на паливну деревину тощо);

б) деревина дров'яна для непромислового використання довжиною до 2,0 метрів (може бути реалізована фізичним і юридичним особам як паливо).

Відображення господарських операцій щодо надходження і вибуття продукції лісу на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 4.3.3.

Таблиця 4.3.3

*Відображення господарських операцій з надходження і вибуття продукції лісу на рахунках бухгалтерського обліку*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
<b>Рахунок 23 «Виробництво» – заготівля продукції лісу</b>				
1	Оприбутковано сортименти як готову товарну продукцію	26	23	50000
2	Здійснено закінчення рахунків щодо формування незавершеного виробництва за звітні періоди та перенесення витрат	23	23	60000
3	Оприбутковано хлисти як готову продукцію для реалізації покупцям	26	23	50000
4	Оприбутковано сортименти (хлисти) як виробничі запаси	20	23	50000
5	Оприбутковано сортименти (хлисти) як напівфабрикати	25	23	50000
<b>Рахунок 23 «Виробництво» – переробка продукції лісу</b>				
6	Передано сортименти в переробку	20	20	40000
7	Списано сортименти на переробку	23	20	35000
8	Оприбутковано від переробки сортиментів продукцію як виробничі запаси	20	23	55000
9	Оприбутковано від переробки сортиментів готову продукцію	26	23	55000
10	Оприбутковано від переробки сортиментів напівфабрикати	25	23	55000

Продовження табл. 4.3.3

1	2	3	4	5
11	Оприбутковано побічну продукцію від переробки продукції лісу	20	23	50000
Рахунок 23 «Виробництво» – виробництво готової продукції в процесі деревообробки				
12	Передано пиломатеріали для виробництва продукції деревообробки	20	20	20000
13	Списано пиломатеріали на виробництво продукції деревообробки	23	20	20000
14	Оприбутковано готову продукцію з деревообробки	26	23	50000
Рахунок 20 «Виробничі запаси» – формування сировини і матеріалів				
15	Списано сортименти на переробку в пиломатеріали	23	20	70000
16	Оприбутковано пиломатеріали як виробничі запаси	20	23	100000
17	Оприбутковано пиломатеріали як готову продукцію	26	23	100000
18	Оприбутковано пиломатеріали як напівфабрикати	25	23	100000
19	Переведено готову продукцію у виробничі запаси	20	26	10000
20	Переведено виробничі запаси в готову продукцію	26	20	10000
Рахунок 25 «Напівбрикати» – формування продукції як напівфабрикатів				
21	Оприбутковано продукцію від заготівлі (переробки) як напівфабрикати	25	23	70000
22	Списано напівфабрикати у наступний переділ виробництва	23	25	50000
Рахунок 26 «Готова продукція» – надходження і вибуття готової продукції лісу				
23	Оприбутковано готову товарну продукцію від переробки (заготівлі, переробки, деревообробки)	26	23	60000
24	Переведено готову продукцію у виробничі запаси	20	26	50000
25	Списано готову продукцію на реалізацію	90	26	75000
Рахунки використання деревинної продукції лісу на власні потреби лісгосподарського підприємства				
26	Передано виробничі запаси лісопродукції для використання в структурні підрозділи	20	20	41000
27	Списано використані виробничі запаси лісопродукції на виконання робіт щодо забезпечення:			
	• капітальних інвестицій	15	20	16000

Продовження табл. 4.3.3

1	2	3	4	5
	• виробництва	23	20	10000
	• загальновиробничого управління	91	20	2000
	• загальногосподарського управління	92	20	3000
	• збутової діяльності	93	20	2000
	• діяльності об'єктів соціальної інфраструктури	94	20	8000

На позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» лісгосподарські підприємства можуть вести облік на субрахунках 022 «Матеріали прийняті для переробки» і 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Давальницькі матеріали (деревинна сировина), отримані від замовника на переробку, враховуються на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за цінами, передбаченими у договорах, накладних тощо, тобто за заставною вартістю. Аналітичний облік давальницької сировини ведеться в розрізі замовників, видів сировини та матеріалів і місць зберігання або переробки. Облік витрат з переробки або дообробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника) – для цього використовується рахунок 23 «Виробництво».

Передача готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, оформляється накладною. У ній зазначаються найменування готової продукції, отриманої із сировини замовника, її кількість, ціна і загальна вартість.

Облік лісопродукції, вилученої у лісопорушників, в результаті її незаконної заготівлі та лісопродукції, виявленої в результаті самовільних рубок, ведеться на субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Під час оформлення правопорушення складається акт огляду місця вчинення правопорушення лісового господарства, де, зокрема, щодо лісопродукції відображається: вид лісопродукції, вид незаконних рубок (довжина, м; діаметр верхнього відрізу, см; гатунок; кількість, шт.; маса, куб.м.), порода дерев (чагарників), місце зберігання лісопродукції, посада, прізвище, ініціали, підпис особи, що прийняла її на зберігання.

Значена лісопродукція до її реалізації обліковується за обсягами і цінами, відображеними в приймально-передавальних актах. Лісопродукція, прийнята на відповідальне зберігання, повинна знаходитися окремо від власної деревини.

Кошти, одержані від реалізації вилученої лісопродукції перераховуються до державного бюджету.

Облік бирок, що використовуються для маркування заготовленої деревини рекомендується вести на рахунку 20 «Виробничі запаси» субрахунку 201 «Сировина й матеріали». За дебетом рахунку 201 відображається надходження бирок, за кредитом – їх передачу під звіт з подальшим списанням витрачених бирок на виробництво.

Додатково можна організувати облік руху бирок на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Значимо, що бирки оприбутковують за вартістю їх придбання, а списують їх з обліку також за вартістю закупівлі. Натомість, списання використаних бирок рекомендується проводити щомісячно. Використаними бирки вважаються після реалізації деревини, маркованої ними.

З метою виявлення фактичної наявності бирок необхідно проводити їх інвентаризацію як на складі, так і у відповідальних осіб за структурними підрозділами.

Відображення рух бирок, розглянемо на умовному прикладі.

*Приклад. Лісогосподарське підприємство придбало 10000 шт. бирок для маркування деревини STANDARD BC LASER. Вартість 1 бирки – 1 грн. 94 коп. Бирки оприбутковані на баланс підприємства на підставі Прибутково-видаткової накладної (форма № СЗ-1). Передачу цих бирок на відповідальне зберігання на склад оформлено записом у Прибутково-видатковій книзі (форма № СЗ-2) та до Картки-довідки (форма № СЗ-5). На підставі Прибутково-видаткової накладної (форма № СЗ-1) бирки у кількості 2000 шт. були передані у використання відповідальній особі у структурний підрозділ підприємства. Ця операція також підтверджена записами у Прибутково-видатковій книзі (форма № СЗ-2) та Картці-довідці (форма № СЗ-5). У кінці місяця використані бирки у кількості 1000 шт. списано на підставі Акта списання використаних бланків суворої звітності (форма № СЗ-3), затвердженого керівником підприємства. Факт списання бирок також засвідчено записом до Прибутково-видаткової книги (форма № СЗ-2) та Картки-довідки (форма № СЗ-5). У бухгалтерському обліку підприємства зазначені операції відображаються записами, наведеними в табл. 4.3.4.*

Таблиця 4.3.4

*Облік господарських операцій при руху бирок для маркування деревини*

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано бирки на склад від постачальника (10000 шт. x 1 грн. 94 коп.)	201	63	19 400
2	Видано бирки у під звіт для використання відповідальній особі у структурному підрозділі (2000 шт. x 1 грн. 94 коп.)	372	201	3 880

Продовження табл. 4.3.4

1	2	3	4	5
3	Списано використані бирки з відповідальної особи на підставі акта списання (1000 шт. х 1 грн. 94 коп.)	23	372	1 940

Для забезпечення контролю за надходженням деревини відповідно до Акту відведення лісосіки і Лісорубного квитка, рух визначеної маси деревини можна обліковувати на позабалансовому рахунку 04 «Непередбачені активи й зобов'язання», субрахунок 041 «Непередбачені активи». Такі активи (обсяги деревини) стануть реальними, якщо настануть події пов'язані із заготівлею деревини. Це визначення включає три основні характеристики непередбачених активів щодо фактичного одержання деревини в майбутньому:

- 1) є обставина щодо дозволу на заготівлю деревини;
- 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини;
- 3) рішення невизначеності на підставі однієї або декількох майбутніх подій (здійснення процесу заготівлі).

На субрахунку 041 «Непередбачені активи» ведеться накопичення інформації в розрізі Актів відведення лісосіки про наявність деревини на яку є дозвіл щодо заготівлі, який фактично невикористаний і за яким існує ймовірність надходження економічних вигод в майбутньому.

Надалі, коли буде здійснено заготівлю деревини та буде встановлено її фактичну масу, вона оприбутковується на відповідний балансовий рахунок 20 «Виробничі запаси» та/або 26 «Готова продукція».

Отже, саме в момент оприбуткування деревини на баланс і зарахування її до запасів та/або готової продукції здійснюється одночасне її списання з позабалансового субрахунку 041 «Непередбачені активи». Залишки деревини на субрахунку 041 «Непередбачені активи» будуть свідчити про наявні відхилення між даними Акту відведення лісосіки та фактично оприбуткованої деревини від заготівлі. Виявлені таким чином відхилення потребують додаткових управлінських рішень з їх регулювання.

У випадках, коли проводиться уточнення якості лісопродукції здійснюється відображення таких операцій на її аналітичних рахунках. Наприклад, комісією лісгосподарського підприємства було здійснено зміну характеристики деревини щодо її якості при поділі на класи. При цьому лісоматеріал як готова продукція якості В був переведений в менш якісний лісоматеріал виду С в кількості 10,6 м<sup>3</sup>. На підставі акту на зміну якості продукції (форма ЛГ-19), де комісія при огляді встановила факт необхідності зміни якості готової лісопродукції, в бухгалтерії здійснюють запис щодо зміни даних аналітичного рахунку з обліку готової лісопродукції: дебет рахунку 26 «Готова продукція» (лісопродукція якості С) кредит рахунку 26 «Готова продукція» (лісопродукція якості В) –

10,6 м<sup>3</sup>. по фактичній виробничій собівартості що склалася на рахунку 26 «Готова продукція» (лісопродукція якості В).

Комісія також встановлює причини зміни якості лісопродукції та вносить пропозиції щодо притягнення до відповідальності винних осіб, якщо таке було встановлено.

Крім деревинної продукції лісу лісогосподарські підприємства в процесі діяльності можуть створювати готову продукцію з не деревинної сировини.

До асортиментної лінійки недеревинної готової продукції яку можуть створювати лісогосподарські підприємства на умовах бізнесу належить: переробка натурального березового соку; виробництво купажаного березового соку з настоєм шипшини, звіробою, квітів липи, сушених груш, м'яти, квітів ромашки, лимону, екстрактом стевії, меду, яблучним і чорноплідногоробининовим соком; сушка і переробка ягід, грибів, лікарських рослин.

Обліковими одиницями консервованої продукції є умовні банки і масові – кілограми або тонни. В умовних одиницях обліковують всі види продукції, що фасована в тару (металеву, скляну, полімерну), а в інших випадках в одиницях маси. В консервному виробництві для розрахунку готової продукції в облікових одиницях прийнято два види умовної банки: об'ємна і масова. За умовно об'ємну банку вважають банку консервну місткістю 353,4 мл, а за масову – 400 г продукту (соку).

Лісогосподарські підприємства окрім заготівлі, переробки і деревообробки деревинної продукції займаються виробництвом насіння лісових культур і вирощуванням садивного матеріалу. При цьому, на лісогосподарських підприємствах формуються об'єкти обліку продукції лісу щодо наявності і руху лісового насіння та садивного матеріалу.

Технічне приймання, визначення обсягів робіт та оприбуткування садивного матеріалу у розсадниках і на плантаціях здійснюється на підставі даних інвентаризації. Результати проведеної інвентаризації оформляються у відповідних формах документів (табл. 4.3.5).

Таблиця 4.3.5

*Перелік форм документів для технічного приймання, визначення обсягів робіт та оприбуткування садивного матеріалу у розсадниках і на плантаціях*

№ п/п	№ форми	Найменування документів	Призначення
1	2	3	4
1	06	Акт технічного приймання робіт в посівних відділеннях розсадників	Визначення обсягів виконаних робіт та витраченого насіння
2	07	Зведена відомість технічного приймання посівів у розсадниках	Визначення площі посівів у розсадниках за породами лісових культур

Продовження табл. 4.3.5

1	2	3	4
3	08	Акт технічного приймання робіт у шкільних відділеннях і на лісових плантаціях	Визначення площі і кількості висадженого садивного матеріалу, в т.ч. новорічних ялинок
4	12	Польова картка інвентаризації сянців та укорінених живців	Результати обліку сянців за породами лісових культур
5	13	Польова картка інвентаризації саджанців у шкільних відділеннях і на плантаціях	Результати обліку саджанців за породами лісових культур
6	14	Звіт про наявність садивного матеріалу	Формування показників про наявність садивного матеріалу
7	15	Звіт про наявність саджанців у шкільних відділеннях і на плантаціях	Формування показників про наявність саджанців
8	31	Баланс садивного матеріалу	Формування показників надходження і використання садивного матеріалу та визначення відхилення його наявності від потреби
9	32	Баланс лісового насіння	Формування показників надходження і використання лісового насіння та визначення відхилення його наявності від потреби

Технічне приймання робіт у посівних відділеннях проводять не пізніше одного місяця після висівання, а у шкільних відділеннях і на плантаціях – не пізніше 10 днів з часу закінчення робіт. Одночасно проводять технічне приймання посівів, закладених восени та залишених на дорошування в попередньому році.

При технічному прийманні робіт у посівному відділенні визначають площі посівів, відповідність схем висівання і їх розміщення затвердженим проектам, норми висівання та глибину загортання насіння, його якість та кількість на одиницю площі, якість обробітку ґрунту (спосіб і глибину основного та передпосівного обробітку ґрунту, вид і кількість внесених добрив, гербіцидів тощо), стан посівів на день приймання, наявність матеріалів для мульчування та притінення посівів. Одночасно встановлюють причини незадовільного стану посівів і призначають заходи з поліпшення вирощування садивного матеріалу.

До загиблих відносять посіви, що мають у ґрунті 25% і менше здорового насіння від встановленої норми виходу сянців або 10% і менше

сходів від встановленої норми виходу сіянців при одночасній наявності в ґрунті 15% і менше здорового насіння.

До посівів, що не дали сходів, відносять посіви, які не зійшли в поточному році, з кількістю збереженого у ґрунті здорового насіння більше 25% від встановленої норми виходу сіянців.

Приймання загиблих посівів і таких, що не дали сходів, полягає в розкопуванні посівних борозенок (рядків) на відрізках довільної довжини, які розміщують по діагоналі поля, у визначенні доброякісності насіння шляхом його розрізування (розтину) і обліку наявних сходів на цих відрізках.

Кількість розкопок на 1 га повинна бути не менше 20, а загальна кількість насіння для дослідження на кожній ділянці однієї породи – не менше 200 штук. Облік сходів ведеться тими самими методами, що й облік сіянців.

Технічне приймання робіт у посівних відділеннях розсадників оформляється актом технічного приймання.

На підставі актів технічного приймання складається зведена відомість технічного приймання посівів у розсадниках.

При технічному прийманні робіт у шкільних відділеннях і на плантаціях перевіряють правильність добору ділянок для шкільних відділень і плантацій, дотримання передбаченої проектом технології та агротехніки створення, обсяги і якість виконаних робіт, стан (задовільний, незадовільний) плантацій на день приймання.

Кількість садивних місць (всаджених рослин) визначається шляхом суцільного перерахунку на пробній площі або на всій ділянці (при незначних її розмірах).

Технічне приймання робіт у шкільних відділеннях і на плантаціях оформляється актом технічного приймання робіт у шкільних відділеннях і на лісових плантаціях.

Ділянки, що не відповідають вимогам проекту, підлягають виправленню.

Інвентаризація садивного матеріалу у розсадниках (сіянців, укорінених живців, саджанців), лісових культур і природного поновлення проводиться в кінці вегетаційного періоду після закінчення основних лісокультурних робіт, починаючи з 1 жовтня, з метою визначення ефективності робіт з відтворення лісів, якісного стану створених лісових культур і природного поновлення, якості садивного матеріалу, їх відповідності вимогам стандартів, призначення заходів з поліпшення стану лісокультурних об'єктів.

При інвентаризації садивного матеріалу у розсадниках встановлюється його наявність за породами, вік і якість, в тому числі стандартного і залишеного на дорощування.

Садивний матеріал у розсадниках підлягає обліку після закінчення вегетаційного періоду, але до початку осіннього викопування, окремо по



кожному полю посівного і шкільного відділень, по кожній породі з урахуванням виду та віку.

Облік сіяncів у посівному відділенні розсадника проводять шляхом суцільного переліку на облікових відрізках: стрічках, рядках і грядкових посівах з поздовжнім розташуванням рядків (метод діагональних ходів) або облікових площадках: на суцільних і грядкових посівах з поперечно орієнтованими рядками (метод облікових площадок).

При рівномірній густоті стояння сіяncів проводять облік не менше ніж 2%, а при нерівномірній – не менше ніж 4% загальної довжини посівних рядків або площі посіву.

Інвентаризація сіяncів методом діагональних ходів здійснюється у такому порядку:

- визначають загальну довжину посівних рядків;
- вираховують довжину облікового рядка (2-4% від загальної);
- визначають довжину облікового відрізка (ділять довжину рядка на подвоєну кількість рядків);
- проводять за допомогою шнура діагоналі через площу посіву і відкладають вздовж борозенки від місця перетину діагоналі і рядка довжину облікового відрізка;
- виконують суцільний облік сіяncів на облікових відрізках з виділенням стандартних;
- заносять результати обліку до польової картки інвентаризації сіяncів і укорінених живців.

Відповідність сіяncів чинному стандарту встановлюють шляхом порівняння інвентаризованих рослин з сіянцем-еталоном (сіянцем, що відповідає стандарту).

Якщо на інвентаризованому полі наявність стандартних сіяncів (укорінених живців) за окомірною оцінкою менше 50%, то проводять тільки загальний перелік, без виділення стандартних, а сіяncі залишають на дорощування.

Інвентаризація сіяncів на суцільних посівах проводиться шляхом облікових площадок за допомогою облікової рамки розміром 1,0x0,5 м, яку закладають рівномірно на обліковій площі посіву.

Інвентаризація садивного матеріалу в закритому ґрунті проводиться аналогічно інвентаризації суцільних посівів у відкритому ґрунті з обов'язковим обліком не менше 2% посівів від їх загальної площі. Облік садивного матеріалу і укорінених живців у шкільному відділенні розсадника проводять суцільним переліком саджанців.

У декоративних і щеплених шкільних відділеннях першого року вирощування визначають приживлюваність саджанців шляхом суцільного обліку. У шкільних відділеннях дворічного і старшого віку визначають збереженість щеп, а у віці реалізації – вихід стандартних саджанців шляхом їх суцільного обліку.

Інвентаризація маточних плантацій проводиться для визначення приживлюваності та придатності вегетативних органів (пагонів, живців, кореневих паростків тощо).

У рік закладання маточних плантацій визначають приживлюваність, у наступні роки – можливість заготівлі репродуктивних органів для вегетативного розмноження.

Для цього на ділянках маточних плантацій закладають пробні площі розміром 5% від їх загальної площі. На кожній пробній площі рахують всі наявні куці на кожному куці – кількість гілок і пагонів, придатних для заготівлі живців, визначають середню довжину гілок і пагонів та вираховують їх загальну довжину на пробній площі та на плантації.

Дані натурального обстеження заносять до польової картки інвентаризації саджанців у шкільних відділеннях і на плантаціях.

На підставі даних інвентаризації та натурального обстеження всіх відділень розсадника комісія лісокористувача робить висновки щодо стану посівів, шкільних відділень і плантацій, придатності сіянців, саджанців, укорінених живців для садіння або залишення на дорощування у наступному році, намічає заходи з догляду, доповнення шкільних відділень, встановлює площі загиблих посівів, загибелі рослин і живців у шкільних відділеннях і на плантаціях тощо. Шкільні, маточні та живцеві відділення відносять до загиблих, якщо в них збереглося менше 25% висаджених рослин і живців.

На основі даних інвентаризації складається звіт про наявність садивного матеріалу, наявність саджанців у шкільних відділеннях і на плантаціях та баланс садивного матеріалу і лісового насіння. При заповненні форм інвентаризації керуються діючими шифрами деревних і чагарникових порід.

## РОЗДІЛ 5. Формування витрат в лісгосподарських підприємствах

### 5.1. Класифікація витрат у лісовому господарстві

5.2. Групування витрат за економічними елементами та нормування ресурсів для потреб лісгосподарського підприємства

5.3. Економічний механізм формування витрат в обліковому процесі

### 5.1. Класифікація витрат у лісовому господарстві

Класифікація витрат – це поділ витрат на економічно однорідні групи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірностей зв'язків між ними з метою планування, обліку, контролю, розподілу і аналізу. В основу класифікації витрат покладено принцип: перелік витрат для різних цілей пов'язаних з об'єктами діяльності. Одні витрати можна прямо зараховувати на об'єкти діяльності, інші не можна. Певні види витрат можуть бути важливими для одного типу управлінських рішень і не мати значення для іншого. Класифікація витрат допомагає глибше зрозуміти їх суть, вивчати порядок формування і мету створення. При цьому чим більше виділено ознак класифікації витрат, тим вищий ступінь їх пізнання.

Витрати на підприємстві можливо класифікувати за ознаками, наведеними в табл. 5.1.1.

Таблиця 5.1.1

*Класифікація витрат підприємства*

Ознаки	Характеристика витрат
1	2
1. Центри відповідальності (місце виникнення витрат)	Виробництво, цех, дільниця, технологічний переділ, служба
2. Види продукції, робіт, послуг	На вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. Єдність складу (однорідність) витрат	Одноелементні та комплексні
4. Види витрат	За економічними елементами та за статтями калькуляції
5. Способи перенесення вартості на продукцію	Прямі та непрямі
6. Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні та постійні
7. Календарний період	Поточні, довгострокові, одноразові
8. Доцільність витрачання ресурсів	Продуктивні та непродуктивні

1	2
9. Відношення до собівартості продукції	На продукцію та відповідного періоду
10. Участь у створенні об'єктів діяльності	Вичерпані і невичерпані
11. Сфера виникнення	Виробничі (обов'язкові) і невиробничі (необов'язкові)
12. Відношення до альтернативних рішень	Релевантні і нерелеванті
13. Оцінка вигоди	Дійсні (реальні) і можливі (уявні)
14. Спосіб визначення витрат за об'єктами діяльності	Середні і додаткові
15. Організація контролю	Контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані)
16. Перенесення вартості ресурсів на створені об'єкти діяльності	Закінчені (спожиті) і незакінчені (неспожиті)
17. Відношення до розрахунку	Фактичні, нормативні, прогнозні (планові)

За місцем відповідальності (місцем виникнення витрат) витрати групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами підприємства.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне (підсобне).

До основного виробництва належать виробництва, цехи, дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції.

Допоміжне (підсобне) виробництво призначене для обслуговування цехів основного виробництва; виконання робіт по ремонту основних засобів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії (парою, холодом), тарою, транспортними та іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, паросилове господарство, компресорні, тарні, транспортні та інші підрозділи.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями), груп однорідних виробів, типових представників виробів, напівфабрикатів.

За єдністю складу витрати поділяються на одноелементні та комплексні. Одноелементні – складаються з одного елементу витрат, комплексні – з кількох економічних елементів.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями калькуляції.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено на даний об'єкт).

Статті калькуляції формують ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включають декілька елементів). При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці), які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних розрахунків. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

Залежно від виділення центрів відповідальності та організації обліку одні й ті самі витрати можуть бути прямими або непрямими. Наприклад, витрати на оплату праці працівників управління структурного підрозділу щодо його є прямими, а для об'єктів що створюються в ньому – непрямими.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяються на змінні та постійні.

До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зниженням.

До змінних витрат належать витрати на сировину та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо й енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати.

Постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється.

До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво поділяються за календарними періодами на

поточні, довгострокові та одноразові.

Поточні витрати формуються господарськими операціями, у яких періодичність здійснення менша, ніж місяць.

Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Одноразові, тобто однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

За доцільністю витрачання витрати поділяються на продуктивні та непродуктивні.

Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва.

Непродуктивні – не обов'язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва та порушення технології.

За відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів), пов'язані з функцією виробництва продукції. Витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

За участю у створенні об'єктів діяльності витрати поділяють на вичерпані і невичерпані.

Вичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. Невичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у майбутніх періодах. Отже, витрачання коштів на придбання виробничих запасів, яке означає, що здійснено лише переміщення активів із грошової форми у матеріальну – це невичерпані витрати, а вичерпаними вони стануть у майбутньому, в міру використання, коли фактично візьмуть участь в процесі створення об'єктів діяльності.

За сферою виникнення витрати поділяються на виробничі (обов'язкові) і невиробничі (необов'язкові).

Виробничі витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з об'єктами діяльності підприємства. Невиробничі витрати – це витрати, що не пов'язані з об'єктами діяльності підприємства.

За відношенням до альтернативних рішень витрати можуть бути релевантні і нерелевантні.

Релевантність, як одна з найбільш важливих характеристик управлінської інформації, надає змогу вибирати кращий варіант використання ресурсів серед можливих при здійсненні господарської діяльності. Релевантні витрати можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, а нерелевантні витрати не залежать від прийнятого рішення. Релевантні витрати – це очікувані в майбутньому витрати, які будуть відрізнятися залежно від альтернативи, вибраної в певних ситуаціях, через різницю, яка виникає внаслідок рішення. Нерелевантні ж витрати будуть однакові для всіх альтернатив. Наприклад, витрати будуть релевантними при прийнятті рішення: купити комп'ютер чи взяти його в оренду. Але в обох випадках витрати на електроенергію будуть однаковими, тобто нерелевантними, незалежно від прийнятого рішення.

З метою оцінювання різних альтернативних варіантів рішень необхідно враховувати не тільки дійсні (реальні), а й можливі (уявні) витрати (втрати). Дійсні витрати передбачають реальне використання ресурсів. Можливі (уявні) витрати показують втрачену вигоду, якщо вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Наприклад, підприємство вирішує альтернативу: придбати акції іншого підприємства чи класти кошти на депозит в банк. Дивіденди на акції залежать від результату діяльності підприємства, а проценти за депозитом будуть фіксованими. У цьому випадку при обчисленні майбутніх доходів від вкладення грошей потрібно враховувати розмір втраченої вигоди, коли вибір одного варіанта виключає вибір іншого. Дійсні витрати обліковують у системі бухгалтерського обліку, а можливі (уявні) витрати – ні. Останні беруть до уваги при прийнятті прогнозних управлінських рішень.

Залежно від способу визначення витрат за об'єктами діяльності їх поділяють на середні і додаткові. Додаткові витрати – витрати, що виникають при створенні додаткових обсягів об'єктів діяльності. Середні витрати розраховуються як середньоарифметичне значення витрат, що відносяться до створення об'єктів діяльності.

Наприклад, витрати на виробництво одного стільця в деревообробному цеху лісгосподарського підприємства становили 120 грн., а двох стільців 210 грн. Отже, додаткові витрати на виробництво другого стільця дорівнюють 90 грн., через наявність постійних витрат. Середні витрати на створення одного стільця 105 грн. (210:2), але кожний з них має різну собівартість. Поділ витрат на додаткові і середні дає змогу більш глибоко обґрунтовувати управлінські рішення щодо перспективи обсягів діяльності підприємства.

Відповідно до можливості контролю і відповідальності за витрати, їх поділяють на контрольовані і неконтрольовані. Контрольовані витрати – це витрати, що знаходяться в межах контролю працівників і на які вони можуть впливати. Неконтрольовані витрати – це витрати, що знаходяться поза межами контролю працівників і на які вони не можуть впливати. До контрольованих витрат можливо віднести витрати щодо використання

виробничих запасів, а до неконтрольованих – розподілену амортизаційну вартість неспоживного майна. Контрольованими витратами є витрати центрів відповідальності, працівники яких можуть на їх впливати і контролювати. Неконтрольованими витратами відносно до центрів відповідальності є витрати, які здійснюються в структурних підрозділах управління підприємством, на які центри відповідальності, що безпосередньо створюють об'єкти діяльності, не можуть впливати та їх контролювати.

За перенесенням вартості ресурсів на створені об'єкти діяльності підприємства витрати поділяють на закінчені і незакінчені. Закінчені витрати формують готову продукцію, а незакінчені – незавершене виробництво.

За відношення до розрахунку витрати розподіляють на фактичні, нормативні, прогнозні (планові). Фактичні витрати – це фактичний обсяг витрачених ресурсів на створення об'єктів діяльності підприємства. Нормативні витрати – вартість ресурсів необхідних для створення об'єктів діяльності відповідно до діючих норм. Прогнозні (планові) витрати – це витрати ресурсів, що передбачає використати підприємство на створення об'єктів діяльності.

Економічно обгрунтована класифікація витрат є важливою передумовою забезпечення ефективного управлінського процесу щодо прогнозування, планування, нормування, організації, мотивації, стимулювання, обліку, аналізу, контролю і регулювання господарської діяльності підприємства.

## **5.2. Групування витрат за економічними елементами та нормування ресурсів для потреб лісгосподарського підприємства**

Класифікація витрат за економічними елементами передбачає укрупнене групування витрат з метою визначення загального розміру використаних ресурсів на здійснення операційної господарської діяльності підприємства. Класифікаційні групи витрат за економічними елементами формуються при використанні в господарській діяльності виробничих запасів та прирівняних до них робіт і послуг, трудових ресурсів та необоротних активів без урахування місця їх виникнення та цільової спрямованості. Така класифікація широко використовується для задоволення інформаційних потреб різних користувачів:

- на мікрорівні – для визначення фінансового результату за методом «витрати-результат» та економічного аналізу складу, структури і динаміки витрат за елементами;

- на макрорівні – для встановлення та дослідження співвідношення витрат уречевленої та живої праці, визначення макроекономічних показників та складання балансу ресурсів.



Витрати операційної діяльності лісгосподарського підприємства складаються з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Витрати операційної діяльності групуються підприємством за наступними економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

У статистичній звітності окремо виділяється елемент витрат щодо вартості товарів та послуг, придбаних для перепродажу та реалізованих без додаткової обробки на даному підприємстві, який включає:

- собівартість придбаних для перепродажу товарів (послуг); вартість покушних електроенергії, газу, нафтопродуктів тощо, продуктів, комплектуючих, які реалізуються без додаткової (або без суттєвої) обробки на підприємстві;

- вартість послуг, придбаних для подальшого перепродажу іншим підприємствам (придбання місць для реклами, послуг за операції з нерухомістю, придбання туристичних путівок, продаж скрейч-карток та стартових пакетів мобільного зв'язку, перепродаж транспортних послуг транспортними агентствами).

До складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість використаних в господарській діяльності:

- сировини й матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції (робіт, послуг) або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;

- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, які використані в операційній діяльності підприємства;

- придбаних у сторонніх підприємств і організацій будь-якого палива та енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства. Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат;

- природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на рекультивацию земель, збір (рентні платежі) за спеціальне використання лісових ресурсів;

- тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності підприємства;

- будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;

- запасних частин, які використані для ремонту основних засобів,

інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємства;

- інших матеріальних витрат, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та загальногосподарського характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробка сировини й матеріалів, проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва тощо);

- малоцінних й швидкозношуваних предметів (МШП), що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарчий інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту, мило та інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування або відшкодування втрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невідачі їх адміністрацією;

- нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного убутку.

Не включається до матеріальних витрат: вартість купованих матеріальних цінностей, в тому числі палива та енергії, які на даному підприємстві реалізуються без додаткової обробки, та вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниження виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних цінностей, 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 складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;

- інші витрати на оплату праці.

Витрати на оплату праці складаються з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). До його складу належать:

- винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво;

- вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці;

- оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства за умови, що розрахунки проводяться підприємством за виконання робіт безпосередньо з працівниками.

Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Визначення показників оплати праці здійснюється у відповідності із загальнодержавними нормативними документами, Положенням про оплату праці, яке є частиною колективного договору, який укладається між лісогосподарським підприємством і його трудовим колективом.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування до єдиного соціального внеску; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи. Єдиний соціальний внесок – обов'язковий платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, що справляється з метою забезпечення страхових виплат за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

До елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

Амортизація – систематичний розподіл вартості активів, які амортизуються протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Сума амортизаційних відрахувань не накопичує потенціал, а лише постійно та безперервно оновлює його майнові елементи в процесі здійснення господарської діяльності, тобто забезпечує просте відтворення.

Використання прискореної амортизації зумовлено її позитивним впливом на інвестиційну діяльність і прискорення модернізації підприємства.

Ефективність інвестицій через доходи амортизаційних відрахувань проявляється таким чином. По-перше, господарюючі суб'єкти одержують цільові кошти, які, на відміну від прибутку, у визначеній величині неоподатковані. По-друге, амортизаційні відрахування, на відміну від прибутку і позикових коштів, слугують найстабільнішим джерелом формування ресурсів, оскільки на них набагато менше впливають спади виробництва, підвищення ставок по кредитах та зміна цін. По-третє, амортизаційні відрахування – це власні кошти підприємства і, в разі відмови від позикових коштів, вони дають змогу економити на виплаті процентів, що в цілому підвищує ефективність виробництва. По-четверте, наявність амортизаційного фонду і необхідність використовувати його коштів за цільовим призначенням самі собою дисциплінують підприємство, змушують його витратити ці кошти на розширення і модернізацію виробництва.

До елемента «Інші операційні витрати» належать витрати щодо яких підсумне обґрунтування можливості віднесення до складу вищенаведених елементів (матеріальні, трудові та амортизація), зокрема:

- витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, в тому числі з інжинірингу та консалтингу;
- витрати на ремонт та поліпшення необоротних активів, що надані в оперативну оренду;
- витрати на відрядження фізичних осіб;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- витрати щодо сплати за участь у семінарах;
- витрати на проведення аудиту;
- оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, що видані для ведення господарської діяльності;
- витрати на охорону праці;
- витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад;
- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- витрати зі страхування ризиків;
- витрати на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або

гарантійні заміни та витрати на утримання гарантійних майстерень;

- витрати на проведення рекламних заходів;
- витрати на організацію прийомів, презентацій і свят;
- витрати на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних робіт, пакувальних матеріалів;
- витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій;
- витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою фізичних осіб підприємства;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі;
- витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрати на оприлюднення річного звіту;
- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними активами;
- компенсації робітникам (за власний інструмент, особистий транспорт);
- витрати підприємства, пов'язані з випробуваннями якості виробів, деталей, вузлів, встановленими стандартами або технічними умовами;
- інші витрати (втрати від браку, витрати на операції із скляною тарою, відшкодування заробітку внаслідок каліцтва та іншого ушкодження здоров'я працівника, відрахування на пенсійне забезпечення від вартості послуг сотового мобільного зв'язку тощо);
- витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції (робіт, послуг);
- кошти, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям;
- кошти або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг перераховані (передані) до неприбуткових організацій або бюджету;
- витрати на оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства;
- витрати на створення резерву відпусток;
- витрати на створення резерву сумнівних боргів та списана дебіторська заборгованість в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів.

Групування витрат за елементами дозволяє оцінити питому вагу окремих ресурсів, які були використані в процесі господарської діяльності.

Важливим елементом організації використання ресурсів є формування норм їх витрачання на створення об'єктів діяльності. Норму можна

розглядати як встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології та організації виробництва.

Норми витрат – це заздалегідь встановлені технічно обґрунтовані розрахункові величини витрат робочого часу, матеріальних і грошових ресурсів, які необхідні для створення об'єктів діяльності підприємства. Норми витрат відображають технічний і організаційний рівень розвитку підприємства, впливають на його економіку й на кінцевий результат господарської діяльності.

Відхилення від норм показують, як дотримуються технологічні процеси на підприємстві і норми витрат ресурсів. Ці відхилення ділять на позитивні, такі, що означають економію у витратах, і негативні, такі, що викликають їх збільшення.

Залежно від вимог, які висувалися до норм, їх поділяють на такі основні види: базові, ідеальні та досяжні.

До базових належать нормативи, які не змінюються протягом тривалого періоду. Хоча базові нормативи не враховують змін зовнішнього середовища, однак, на їх основі можна простежити тенденції, що відбудуться в перспективі.

Ідеальні нормативи розробляють відповідно до ідеальних умов. Вони не включають непродуктивні втрати (природний убуток матеріалів, втрати від зупинок обладнання, технологічні відходи). Ідеальних норм практично неможливо досягти, проте їх можна використати для аналізу динаміки непродуктивних втрат.

Досяжні норми розробляються з урахуванням нормальних умов функціонування підприємства та включають поправку на природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок та інші витрати залежно від специфіки технологій та організації виробництва. Такі норми реально досяжні, а виявлені на їх основі негативні відхилення свідчать про низький рівень ефективності діяльності.

Для оцінки ефективності використання ресурсів підприємства відповідно до елементів формування витрат нормативне господарство лісгосподарських підприємств повинно мати перелік норм витрачання на господарську діяльність виробничих запасів, робочої сили та об'єктів основних засобів.

Під нормою витрат матеріалів розуміють максимально допустиму планову кількість сировини, матеріалів, необхідну для виготовлення одиниці продукції/роботи при планованому обсязі виробництва. Інакше кажучи, норма витрат матеріалів – це свого роду рецептура, яка дозволяє підприємству:

- запланувати потребу в сировині та матеріалах для виготовлення продукції, виконання робіт;
- скласти план матеріального постачання та закупити необхідну

кількість матеріалів;

- розрахувати виробничу собівартість та відпускну ціну продукції/роботи, що випускається (виконуються);

- дізнатися, наскільки раціонально та ефективно витрачаються матеріальні ресурси, тобто здійснювати контроль за їх використанням та втратами (наприклад, на підставі норм витрат приймають рішення про перевитрату матеріалів, відшкодування збитків тощо);

- правильно організувати облік виробничих витрат та втрат.

За своїм змістом норма витрат – величина орієнтовна. Її не можна ототожнювати з фактичними витратами. Нормування витрат матеріалів проводять з метою встановлення їх планової кількості, необхідної для виготовлення виробів, забезпечення раціонального та ефективного використання сировини та матеріалів у виробництві.

Норми, як правило, визначають на натуральну одиницю кожного з видів товарної продукції (робіт, послуг) або на окремі технологічні процеси виробництва.

У складі норми витрат матеріалів враховують:

- корисну витрату матеріалу, тобто ту його кількість, яка увійшла безпосередньо до маси виробу, що випускається;

- технологічні відходи, зумовлені встановленою технологією виробництва, тобто та кількість матеріалу, яка не увійшла до маси виробу, але витрачена на його виробництво;

- безповоротні втрати, тобто кількість матеріалу, що безповоротно витрачається в процесі виготовлення виробу внаслідок недосконалості технології, організаційних причин, низької кваліфікації працівників.

Як бачимо, першим елементом норми є чиста маса витраченого на виріб матеріалу. Інакше кажучи, це корисна витрата матеріальних ресурсів втілена в готовій продукції (без урахування будь-яких відходів і втрат).

Другий елемент норми витрат – це сумарні технологічні відходи та втрати, тобто кількість матеріалу, яка не втілена у виробі, проте витрачена на його виробництво.

Отже, втрати і відходи, так само як і «корисний» матеріал, є складовими елементами норм витрат на виготовлення готової продукції.

При цьому до норми витрат матеріалів не включають:

- відходи та втрати, викликані відступами від установлених технологічних процесів та організації виробництва/постачання (наприклад, втрати матеріалу у процесі транспортування та зберігання);

- відходи та втрати, викликані відступами від передбаченого асортименту, порушенням вимог стандартів і технічних умов;

- витрату сировини і матеріалів, пов'язаних із браком, випробуванням зразків, ремонтом будівель та обладнання, виготовленням оснащення, інструменту, засобів механізації та автоматизації, наладкою обладнання, упакуванням готової продукції.

Для переважної більшості підприємств норми витрат матеріалів на законодавчому рівні не регламентовані. Тому їх розробляють самостійно.

Як приклад, при розробці норм витрат палива на техніку можна використати наступну методику виміру:

1) бак техніки заправляється паливом повністю;

2) за допомогою техніки виконується певну роботу, обсяг якої вимірюють в годинах або в натуральних одиницях;

3) бак техніки доливають паливом змірної ємкості. Таким чином, обсяг палива що помістилося в бак і є витраченим.

Таких вимірів роблять декілька і на підставі отриманих даних розраховують середню величину витрати палива на виконану роботу.

Фактична кількість палива, яка витрачається на роботу техніки визначається за формулою:

$$\text{ФПВ} = \text{ЗПП} + \text{ЗПБ} - \text{ЗПК}$$

де ФПВ – фактична кількість витраченого палива (розраховується на кожну виконану роботу); ЗПП – залишок палива в бензобаку (у балоні, якщо це газ) техніки на початок виконання роботи; ЗПБ – кількість палива, залитого у бензобак (заправленого у балон, якщо це газ) протягом періоду виконання роботи; ЗПК – залишок палива у бензобаку (у балоні) після виконання роботи.

У практиці нормування витрати матеріалів використовують три основні методи встановлення норм:

1) розрахунково-аналітичний;

2) дослідно-виробничий;

3) звітно-статистичний.

Розрахунково-аналітичний метод базується на подетальному розрахунку витрат матеріалів. За основу при цьому беруть корисну витрату матеріалу. Її встановлюють за номінальними розмірами деталі з урахуванням середньої величини допуску на розмір.

Основною початковою інформацією при розрахунку норм витрат матеріалів тут є:

– креслення деталей (карти розкрою), складальних одиниць, специфікації;

– технологічні документи;

– нормативи витрат матеріалів на одиницю оброблюваної поверхні, довжини, маси або інших параметрів;

– нормативи відходів і втрат.

Дослідно-виробничий метод застосовують, коли неможливо провести прямі технічні розрахунки норм з необхідною точністю. За ним норми встановлюють на підставі дослідних вимірів корисної витрати, технологічних відходів та втрат матеріалів у лабораторних або безпосередньо у виробничих умовах.

За допомогою звітно-статистичного методу норми вводять на черговий плановий проміжок часу за звітно-статистичними даними про



фактичну питому витрату матеріалів за минулий період.

Щодо нормування потреби підприємства в персоналі, насамперед, потрібно з'ясувати, під впливом яких чинників вона формується. Оскільки підприємство є відкритою соціальною системою, його потреби в персоналі обумовлюються стратегією розвитку підприємства, на яку впливає велика кількість як внутрішніх, так і зовнішніх чинників.

Загальна потреба в персоналі дорівнює кількості працівників, необхідних для рішення задач, поставлених в інвестиційних, виробничих, фінансових, маркетингових і інших планах і програмах, і прогнозується на основі їхнього аналізу. Вона диференціюється в розрізі професій, спеціальностей, профілів і рівнів підготовки.

Загальна потреба підприємства в персоналі (ЗПП) визначається відношенням обсягів господарювання (ОГП) до продуктивності праці (ППП):

$$\text{ЗПП} = \text{ОГП} : \text{ППП}$$

Для визначення кількісного складу персоналу користуються різними методами – від найпростішого методу порівняння до більш складних комп'ютерних моделей.

До основних методів нормування потреби підприємства в персоналі належать:

1. Економетричний метод, за допомогою якого потреба в персоналі виводиться із передбачуваних рівнів кінцевого попиту на товари та послуги на певний рік у майбутньому.

2. Екстраполяція – найбільш простий метод, який часто використовується. Його сутність полягає у перенесенні минулих тенденцій, змін у величині сукупної робочої сили та її структури на майбутнє. Негативною стороною даного методу є неможливість врахувати зміни у розвитку підприємства і зовнішнього середовища.

3. Метод експертних оцінок – це метод, що ґрунтується на використанні думки спеціалістів для визначення потреб у персоналі. Цими спеціалістами є керівники підрозділів. Відділ управління персоналом займається збором і обробкою оцінок. Залежно від розмірів підприємства і кількості лінійних керівників проводять групове обговорення або письмовий огляд (кожному працівнику пропонується відповісти на ряд питань, підготовлених службою персоналу). Перевага цього методу – в залученні лінійних керівників з їх досвідом, знаннями, що дозволяє більш точно визначити потребу у кількісному і якісному вимірі.

4. Балансовий метод планування полягає у встановленні динамічної рівноваги між трудовими ресурсами, з одного боку, і їхнім розподілом відповідно до потреб підприємства – з іншого.

5. Математично-економічні методи, які полягають в оптимізації розрахунків на основі різного роду моделей, до яких належать кореляційні, що відображають взаємозв'язок двох змінних величин.

6. Методи лінійного програмування дозволяють шляхом вирішення системи рівнянь і нерівностей, що зв'язують ряд змінних показників,

визначити їх оптимальні величини у взаємозв'язку. Це допомагає за заданим критерієм обрати оптимальний варіант розвитку об'єкту управління, напрямку розставлення працівників, який дозволить ефективно обслуговувати робочі місця і зробити це при мінімальних витратах.

7. Комп'ютерні моделі – це набір математичних формул, які дозволяють одночасно використовувати методи екстраполяції, нормативів, експертних оцінок та інформацію про зміну чинників, що впливають на кількісний і якісний склад персоналу.

8. Нормативний метод являє собою спосіб застосування системи нормативів, які визначають кількість працівників у функціональному розрізі, витрати на виробництво одиниці продукції (робочий час, фонд заробітної плати). Даний метод планування використовується як самостійний і як допоміжний до балансового методу. До норм праці належать норми виробітку, часу, обслуговування, кількості. Вони встановлюються для працівників відповідно до досягнутого рівня розвитку техніки, технології, організації виробництва і праці. Більш точні розрахунки чисельності потрібно проводити окремо за категоріями персоналу працівників, виходячи з трудомісткості продукції, тобто норм витрат часу, фонду робочого часу і рівня виконання норм. З допомогою норм чисельності визначається кількість працівників, потрібних для обслуговування обладнання, робочих місць, витрати праці за професіями, спеціальностями, групами робіт.

Невід'ємною складовою нормування ресурсів є визначення потреби підприємства в устаткуванні для виконання виробничої програми. Для цього складається баланс завантаження устаткування з урахуванням коефіцієнта його завантаження та ефективності використання.

Коефіцієнт завантаження устаткування визначають діленням кількості годин роботи устаткування, яка потрібна для виконання виробничої програми з урахуванням коефіцієнта виконання норм, на ефективний фонд часу роботи устаткування.

Ефективний фонд часу роботи однієї одиниці устаткування визначається на підставі кількості робочих днів, встановленого на підприємстві режиму роботи (одна, дві чи три зміни) устаткування та витрат робочого часу на його ремонт і переналагоджування.

Загальна потреба підприємства в устаткуванні визначається за формулою:

$$\text{КУП} = \text{ОРУ} : \text{ЕФУ} \times \text{КЗУ}$$

де КУП – кількість одиниць устаткування підприємства за його назвами та виробничими характеристиками, яка необхідна для виконання обсягів господарської діяльності; ОРУ – обсяг робіт, який необхідно виконати з використанням устаткування в процесі господарської діяльності; ЕФУ – ефективний фонд часу роботи одиниці устаткування; КЗУ – коефіцієнт завантаження устаткування.

Як приклад, наведемо розрахунок потреби лісгосподарського підприємства у бензопилах. Бензопили в лісгосподарських підприємствах використовуються для виконання робіт з валки лісу, підготовці хлестів та при розкрязуванні довгомірного лісоматеріалу.

Приклад. Площа річної лісосіки лісгосподарського підприємства становить 300 га, середній запас деревини  $200 \text{ м}^3/\text{га}$ , середньоденна продуктивність бензопили при валці лісу –  $20 \text{ м}^3$ , підготовці хлестів –  $35 \text{ м}^3$ , розкрязуванні довгомірного лісоматеріалу –  $50 \text{ м}^3$ . Річна кількість днів використання бензопил в лісгосподарському підприємстві 200 днів.

Потребу в бензопилах розраховують наступним чином:

1) визначається загальний річний обсяг робіт, який здійснюється з використанням бензопил:

- ✓ валка лісу –  $60000 \text{ м}^3$  ( $300 \text{ га} \times 200 \text{ м}^3$ );
- ✓ підготовка хлестів –  $60000 \text{ м}^3$ ;
- ✓ розкрязування довгомірного лісоматеріалу –  $50000 \text{ м}^3$ ;

2) розраховується річна продуктивність бензопил в процесі виконання різних робіт:

- ✓ валка лісу –  $4000 \text{ м}^3$  ( $200 \text{ днів} \times 20 \text{ м}^3$ );
- ✓ підготовка хлестів –  $7000 \text{ м}^3$  ( $200 \text{ днів} \times 35 \text{ м}^3$ );
- ✓ розкрязування довгомірного лісоматеріалу –  $10000 \text{ м}^3$  ( $200 \text{ днів} \times 50 \text{ м}^3$ );

3) здійснюється розрахунок потреби в бензопилах на виконання окремих робіт:

- ✓ валка лісу – 15 од. ( $60000 \text{ м}^3 : 4000 \text{ м}^3$ );
- ✓ підготовка хлестів  $\approx 9$  од. ( $60000 \text{ м}^3 : 7000 \text{ м}^3$ );
- ✓ розкрязування довгомірного лісоматеріалу – 5 од. ( $50000 \text{ м}^3 : 10000 \text{ м}^3$ );

4) визначається загальна потреба в бензопилах для забезпечення обсягів господарської діяльності лісгосподарського підприємства:

$$29 \text{ од.} = 15 \text{ од.} + 9 \text{ од.} + 5 \text{ од.}$$

Групування витрат, їх нормування і система контролю за видами використаних ресурсів в процесі операційної діяльності дозволяє оцінювати залежність виробництва від окремих складових ресурсів та забезпечити їх управління.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат по їх видах, місяцях і носіях при постійному контролі і стимулюванні їх оптимізації. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства.

Система управління витратами має функціональний і організаційний аспекти. Вона включає наступні функціональні підсистеми:

- пошук і виявлення чинників економії ресурсів;
- нормування витрат ресурсів;
- планування витрат ресурсів по їх видах;
- облік і аналіз витрат ресурсів;

– стимулювання економії ресурсів і оптимізація їх вартості.

Оптимізація витрат означає максимальне зменшення використання ресурсів, до рівня, коли їх буде достатньо для того, щоб це не впливало на якість створених об'єктів діяльності.

Залежність виробництва від окремих ресурсів оцінюється показниками: матеріаломісткість, трудомісткість і капіталомісткість.

1. Матеріаломісткість – показник, що характеризує величину матеріальних та прирівняних до них витрат, яка необхідна для виробництва продукції, робіт, послуг.

Матеріаломісткість (ММП) визначають як відношення вартості використаних матеріальних та прирівняних до них ресурсів (ВВР) до загального обсягу операційних витрат (ОВП) необхідних для створення об'єктів діяльності:

$$\text{ММП} = \text{ВВР} : \text{ОВП}$$

Зниження матеріаломісткості свідчить про підвищення ефективності виробництва, оскільки з одного і того ж обсягу матеріальних ресурсів можна отримати більший обсяг готової продукції, а отже, знизити собівартість і створити додатковий прибуток.

2. Трудомісткість (ТМП) визначають як відношення вартості робочої сили (ВРС), як суми доходів персоналу і соціальних витрат пов'язаних з ним (ССВ) до загального обсягу операційних витрат (ОВП) необхідних для створення об'єктів діяльності:

$$\text{ТМП} = \text{ВРС} : \text{ОВП}$$

Трудомісткість визначає ефективність використання одного з головних ресурсів підприємства – робочої сили.

3. Капіталомісткість (фондомісткість) (КМП) визначають як відношення вартості використаних в процесі виробництва необоротних активів (ВВН) в сумі їх зносу в розмірі амортизаційних відрахувань до загального обсягу операційних витрат (ОВП) необхідних для створення об'єктів діяльності:

$$\text{КМП} = \text{ВВН} : \text{ОВП}$$

Зменшення цього показника при одночасному збільшенні розміщення фінансових ресурсів в основних засобах і обсягів господарювання слід вважати як поліпшення фінансового стану.

Господарська діяльність будьякого підприємства залежить перш за все від ефективності використання усіх ресурсів. Рациональне використання різних видів ресурсів в процесі господарської діяльності є одним із критеріїв ефективного функціонування підприємства і головним показником рівня ресурсозбереження і ресурсомісткості виробництва.

### 5.3. Економічний механізм формування витрат в обліковому процесі

Витрати, що виникають в процесі господарської діяльності при перетворенні ресурсів в новий продукт праці, оцінюються у вартісних показниках наступним чином:

1. Вартість використаних виробничих запасів та прирівняних до них робіт, послуг, товарів і матеріальних цінностей (матеріальні витрати) на створення об'єктів діяльності відповідно до технологічного процесу – визначаються шляхом множення кількості використаних об'єктів на їх облікову ціну, сформовану суб'єктом господарювання:

$$ВВЗ = КВЗ \times ОЦЗ,$$

де КВЗ – кількість використаних виробничих запасів та прирівняних до них робіт, послуг, товарів і матеріальних цінностей; ОЦЗ – облікова ціна.

При використанні виробничих запасів їх облікова ціна розраховується за одним з таких методів (табл. 5.3.1).

Таблиця 5.3.1

*Характеристика методів розрахунку облікової ціни на запаси підприємства*

Методи розрахунку ціни на запаси	Суть методу
1	2
1. Ідентифіковані собівартості відповідної одиниці запасів	Застосовують для оцінки запасів, що відпускаються на виконання за спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, що не замінюють одне одного. При цьому ведуть облік фактичної собівартості кожної одиниці запасів
2. Середньозваженої собівартості	Передбачає розрахунок вартості одиниці запасів виходячи із середніх цін. Оцінку проводять за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця (ВПЗ) і вартості отриманих у звітному місяці запасів (ВОЗ) на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця (КЗП) і отриманих у звітному місяці запасів (КЗО), тобто $(ВПЗ + ВОЗ) / (КЗП + КЗО)$
3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО – FIFO – «first in, first out» «першим прийшов, першим вибув»)	Запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображенні в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж або будь-яке інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
4. Нормативних затрат	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів,

Продовження табл. 5.3.1

1	2
	праці, виробничих потужностей і діючих цін. Норми затрат і ціни в нормативній базі слід регулярно перевіряти і переглядати, щоб максимально наблизити нормативні затрати до фактичних
5. Ціни продажу	Цей метод можуть застосовувати підприємства роздрібної торгівлі (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані), які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів(СРТ) визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів (ВРТ) і сумою торговельної націнки за ці товари Суму торговельної націнки на реалізовані товари розраховують як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки одержують поділивши суму залишку торговельних націнок на початок звітного місяця (НТП) і торговельних націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів (НТО) на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця (ВПП) і продажної (роздрібної) вартості отриманих у звітному місяці товарів (ВПО). Наведено все це в одній формулі: $CPT = BPT - [BPT \times (НТП + НТО) / (ВПП + ВПО)]$

2. Витрати на оплату праці (доходи) працівникам (вартість використаної робочої сили) – визначаються шляхом множення обсягів виконаних робіт (продукції, робіт, послуг, господарський операцій, затрат праці) на розцінку основної і додаткової оплати праці та інших заохочувальних виплат.

$ВОП = ОНД \times ЗПП \times РПО$ ;  $ВОП = ОНД \times РОП$ ;  $ВОП = ОВД \times РОД$ ,

де ВОП – витрати на оплату праці; ОНД – обсяги господарської діяльності в натуральному виразі (кількість готової продукції, робіт, послуг, товарів); ЗПП – затрати праці на одиницю готової продукції, робіт, послуг, товарів або господарську операцію, люд. год.; РПО – розцінка оплати праці на одиницю затрат праці, грн.; РОП – розцінка оплати праці за одиницю продукції (робіт, послуг, товарів), господарську операцію, грн.; ОВД – обсяги господарської діяльності у вартісному виразі, грн.; РОД – розцінка оплати праці за одиницю обсягу господарської діяльності у вартісному виразі, грн. за грн.

Розрахунок витрат на оплату праці залежить від її виду, форми і системи. При використанні робочої сили крім витрат на оплату праці виникає необхідність нарахування відпускних, оплаті перших п'яти днів тимчасової непрацездатності та здійснення виплат, що не належать до фонду оплати праці.

3. Витрати на соціальні заходи, формуються шляхом нарахувань сум в

залежності від розміру фактичних витрат на оплату праці працівників і визначених розмірів ставок.

$$\text{СВП} = \text{ФОП} \times \text{РСС},$$

де СВП – витрати на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок); ФОП – фонд оплати праці працівників; РСС – розмір ставки соціальних внесків (єдиного соціального внеску).

4. Витрати, пов'язані з використанням необоротних активів (засобів праці).

Визначення витрат на створення об'єктів бізнесу підприємства, пов'язаних з використанням необоротних активів, здійснюють шляхом розрахунку амортизації, тобто розподілу вартості, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Амортизаційна вартість необоротних активів, яка формує витрати на створення об'єктів діяльності, визначається шляхом множення вартості об'єкта, яка амортизується, на норму амортизації:

$$\text{АЗП} = \text{ВНА} \times \text{НАН},$$

де АЗП – амортизаційна вартість необоротних активів, що збільшує їх знос і формує витрати на створення об'єктів діяльності; ВНА – вартість об'єктів необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання; НАН – норма амортизації об'єктів необоротних активів за період їх використання при створенні об'єктів діяльності суб'єкта господарювання.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1. Прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

2. Зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

3. Прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

4. Кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

5. Виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

6. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Амортизація на земельні ділянки і природні ресурси не нараховується. Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого.

Для визначення суми амортизації (витрат) можливо використати наступні математичні розрахунки.

Прямолінійний метод

$$\begin{aligned} \text{РСА} &= (\text{ПВО} - \text{ЛВО}) : \text{КВО}, \text{ або } 1 : \text{КВО} \times \text{ВОА}, \\ &\text{ або } \text{ВОА} : \text{КВО}, \text{ або } \text{НАО} \times \text{ВОА}; \\ \text{НАО} &= 1 : \text{КВО} \end{aligned}$$

Метод зменшення залишкової вартості

$$\begin{aligned} \text{РСА} &= 1 - \sqrt[\text{КВО}]{\text{ЛВО} : \text{ПВО}} \times 3\text{ВО}, \\ &\text{ або } \text{НАО} \times 3\text{ВО} \end{aligned}$$

$$\text{НАА} = 1 - \sqrt[\text{КВО}]{\text{ЛВО} : \text{ПВО}}$$

Метод прискореного зменшення залишкової вартості

$$\begin{aligned} \text{РСА} &= 1 : \text{КВО} \times \text{КПЗ} \times 3\text{ВО}, \text{ або } \text{НАО} \times 3\text{ВО}; \\ \text{КПЗ} &= 2; \text{ НАО} = 1 : \text{КВО} \times \text{КПЗ} \end{aligned}$$

Кумулятивний метод

$$\begin{aligned} \text{РСА} &= (\text{ПВО} - \text{ЛВО}) \times (\text{КВО} - \text{КРЕ}) : [\text{КВО} \times (\text{КВО} + 1)] : 2, \\ &\text{ або } \text{НАО} \times \text{ВОА} \\ \text{НАО} &= \text{ЧРВ} : \text{СРВ} \end{aligned}$$

Виробничий метод:

$$\begin{aligned} \text{МСА} &= (\text{ПВО} - \text{ЛВО}) : \text{НОП} \times \text{ОДМ}, \\ &\text{ або } \text{ВОА} : \text{НОП} \times \text{ОДМ}, \\ &\text{ або } \text{НАО} \times \text{ОДМ} \\ \text{НАО} &= (\text{ПВО} - \text{ЛВО}) : \text{НОП}. \end{aligned}$$

При використанні методів нарахування амортизації основних засобів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення



залишкової вартості і кумулятивного щомісячна сума амортизації визначається за розрахунком:

$$MCA = PCA : 12,$$

де PCA – річна сума амортизації; MCA – місячна сума амортизації; ПВО – первісна вартість об'єкта; ЛВО – ліквідаційна вартість об'єкта; КВО – очікуваний термін корисного використання об'єкта; ВОА – вартість об'єкта, що підлягає амортизації; НАО – норма амортизації на рік (при виробничому методі – на одиницю продукції, робіт, послуг); ЗВО – залишкова (балансова) вартість; КПЗ – коефіцієнт прискореного зменшення залишкової вартості; КРЕ – кількість років експлуатації об'єкта; НОП – нормативний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство передбачає створити, використовуючи об'єкт; ОДМ – місячний обсяг продукції (робіт, послуг), який виготовлений (виконаний) з використанням об'єкта; ЧРВ – число років, що залишається до кінця терміну використання об'єкта; СРВ – сума років терміну використання об'єкта.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, установленого підприємством, але не менше мінімально допустимого строку для податкового обліку, помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Базою для фактичного нарахування амортизації є основні засоби, які відображаються в обліку підприємства на початок року. Підсумок місячної амортизації за розрахунком станом 31.12 кожного року та розрахунком за січень (об'єкти з виробничим методом амортизації, 50%/50% і 100%) формує загальні витрати підприємства від амортизації за січень місяць наступного року.

Щомісяця, окремо січень і наступні місяці на підставі розрахунків складають відомості нарахованої амортизації для формування витрат за об'єктами господарської діяльності.

Місячну суму амортизації в наступні місяці коригують за змінами в складі основних засобів протягом минулого місяця. При цьому до нарахованої амортизації за попередній місяць додають суму амортизації на основні засоби, що надійшли, і віднімають суму амортизації на основні засоби, що вибули.

Для визначення амортизаційних відрахувань за об'єктами основних засобів з виробничим методом нарахування амортизації складають щомісяця окремий розрахунок.

Сума амортизації за поточний місяць (АПМ) розраховується наступним чином:

$$АПМ = АММ - АВМ - АМП - ПВМ - АСМ + АВП + АПП + ПВП + АНП$$

де АММ – амортизація за минулий місяць; АВМ – амортизація

нарахована за виробничим методом в минулому місяці; АМП – амортизація минулого місяця щодо об'єктів за методом нарахування 50%/50% (перший місяць використання або місяць вилучення з об'єктів амортизації); ПВМ – амортизація минулого місяця за методом нарахування 100 % (перший місяць використання); АСМ – амортизація за об'єктами що вибули в минулому місяці, щодо яких призупинено нарахування амортизації, а також об'єктів вартість яких повністю амортизувалися; АВП – амортизація нарахована з виробничим методом в поточному місяці; АПП – амортизація поточного місяця щодо об'єктів за методом нарахування 50%/50% (перший місяць використання або місяць вилучення з об'єктів амортизації); ПВП – амортизація поточного місяця щодо об'єктів за методом нарахування 100 % (перший місяць використання); АНП – амортизація за об'єктами що надійшли в минулому місяці і за об'єктами щодо яких поновлено нарахування амортизації.

В процесі експлуатації необоротних активів виникає необхідність використання ресурсів на проведення технічних доглядів і ремонтів. Вартість використаних при цьому ресурсів формує відповідні витрати, пов'язані з об'єктами господарювання, при створенні яких здійснювалася експлуатація необоротних активів (виробнича, управлінська, збутова діяльність).

5. Інші витрати при створенні об'єктів бізнесу розраховуються в залежності від виду ресурсів, що використовуються, за показниками кількості об'єктів і ціни (ставки). Як приклад, витрати на податкові платежі формуються шляхом множення величини об'єкта оподаткування на ставку

$$\text{ВПП} = \text{РОО} \times \text{СОО},$$

де ВПП – витрати підприємства на податкові платежі; РОО – величина об'єкта оподаткування; СОО – ставка оподаткування об'єкта;

Таким чином, для розрахунку витрат від використання всіх видів ресурсів для ведення господарської діяльності (бізнесу) необхідно мати показники фактичних обсягів використаних ресурсів та їх ціни

При використанні ресурсів в лісгосподарському підприємстві формуються витрати на створення об'єктів діяльності та пов'язані з придбанням і реалізацією активів.

Використання ресурсів, які формують витрати при створенні об'єктів діяльності суб'єкта господарювання в його структурних підрозділах та на виконання функцій загальногосподарського управління і збуту, а також здійснення запозичень, не змінює їх власника. При цьому відбувається перетворення ресурсів на формування повних витрат, пов'язаних із створенням об'єктів діяльності.

$$\text{ПВО} = \text{ВВС} + \text{АВС} + \text{ВЗС} + \text{ФВС},$$

де ПВО – повні витрати від використання ресурсів при створенні об'єктів бізнесу суб'єкта господарювання; ВВС – витрати виробничої собівартості на створення об'єктів господарської діяльності, АВС –

адміністративні витрати на створення об'єктів господарської діяльності;  
ВЗС – витрати на збут на створення об'єктів господарської діяльності;  
ФВС – фінансові витрати на створення об'єктів господарської діяльності.

При використанні ресурсів в обмін на формування активів у суб'єктах господарювання виникають витрати на їх придбання у постачальників та здійснення вкладень у інвестиційну діяльність. За використаних ресурси у власність суб'єкта господарювання надходять: активи від капітальних вкладень, вартість придбаних запасів (робіт, послуг, товарів), фінансові інвестиції.

При вибутті активів формуються витрати як зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Суб'єкти господарювання як продавці вступають у відносини з покупцями, яким продаються об'єкти діяльності, що вибувають в оцінці собівартості реалізованих активів в рахунок одержаного від них чистого доходу.

При вибутті активів (ресурсів) із зміною власника у суб'єкта господарювання формуються витрати в оцінці собівартості реалізованих об'єктів діяльності та відбувається формування доходу в складі податкових зобов'язань (1/6 доходу), коштів на відшкодування виробничої собівартості реалізованої готової продукції (робіт, послуг, товарів) та валового прибутку.

Собівартість реалізованих об'єктів господарської діяльності підприємств (СРО) розраховують шляхом множення виробничої собівартості калькуляційної одиниці суб'єктів бізнесу на кількість реалізованих одиниць об'єктів діяльності:

$$\text{СРО} = \text{СПВ} \times \text{ОРО}$$

де СПВ – собівартість одиниці реалізованих об'єктів господарської діяльності за витратами виробництва і загальногосподарськими витратами;  
ОРО – обсяг реалізованих об'єктів діяльності.

Управління витратами здійснюється за показниками:

$$\text{ВСГ} : \text{ДСГ} \rightarrow \min \text{ або } \text{ДСГ} : \text{ВСГ} \rightarrow \max ,$$

де ВСГ – витрати суб'єкта господарювання; ДСГ – доходи суб'єкта господарювання.

Основний принцип формування витрат від використання ресурсів – кожна гривня витрат від використання ресурсів повинна формувати більш ніж 1 гривню чистого доходу, і навпаки, на 1 гривню чистого доходу суб'єкт господарювання повинен витратити менше ніж 1 гривню ресурсів.

## **РОЗДІЛ 6. Бухгалтерський облік витрат на заготівлю і виробництво продукції лісу**

### **6.1. Формування витрат при заготівлі і виробництві продукції лісу**

### **6.2. Облік витрат на заготівлю і виробництво продукції лісу на рахунках бухгалтерського обліку**

### **6.3. Калькулювання собівартості продукції лісу**

#### **6.1. Формування витрат при заготівлі і виробництві продукції лісу**

Насамперед, при організації обліку витрат на заготівлю і виробництво продукції лісу необхідно визначити, в якому групуванні буде їх потреба на лісогосподарському підприємстві, яка буде в цьому необхідність користувачів інформації, що здійснюють процес управління, забезпечують систему контролю і формують показники звітності.

При цьому витрати виходячи з організаційної структури підприємства формуються за місцями виникнення, центрами витрат і центрами відповідальності.

Найкраще контролювати затрати при заготівлі і виробництві продукції лісу в процесі споживання ресурсів, тобто там, де відбувається, безпосередньо, господарська діяльність та її обслуговування. Місцем виникнення затрат є місце, де вони фактично утворюються, яке визнається об'єктом нормування, планування, бюджетування, обліку з метою контролю, управління і відповідальності. Витрати на виробництво за місцями виникнення групують за лісництвами, цехами та іншими структурними підрозділами підприємства. Кожне місце витрат або пов'язане з виготовленням (заготівлею) продукції лісу, або обслуговуванням, організацією господарської діяльності і її управлінням.

В процесі заготівлі і виробництва продукції лісу та реалізації її покупцям в лісогосподарському підприємстві виникають витрати за рахунок:

- діяльності основних, допоміжних і обслуговуючих структурних підрозділів;
- утримання і експлуатації універсальних основних засобів;
- здійснення управління структурними підрозділами;
- здійснення управління в цілому підприємством;
- збутової діяльності пов'язаної з реалізацією продукції лісу покупцям;
- фінансової діяльності пов'язаною з оплатою за одержані позики необхідні для ведення господарської діяльності;
- інших витрат, які цілком обґрунтовано необхідні для формування товарної готової продукції.

За місцем здійснення господарської діяльності і відношенням до

створених об'єктів місця витрат поділяються на: основні, допоміжні і невиробничого характеру.

Основні виробництва формують витрати за об'єктами для створення яких організоване підприємство. Допоміжні виробництва призначені для забезпечення основних виробництв в продукції, роботах, послугах відповідно до технологічного процесу створення об'єктів діяльності. Невиробничі господарства забезпечують соціальні потреби персоналу підприємства.

До основного виробництва лісогосподарських підприємств належить:

- штучне та природне лісовідновлення;
- лісорозведення;
- полезахисне лісорозведення (за договорами);
- створення об'єктів постійної лісонасінної бази;
- лісогосподарські заходи з поліпшення якісного складу лісів;
- будівництво доріг лісогосподарського призначення;
- гідролісомеліорація;
- заготівлі другорядних лісових матеріалів (живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів);
- здійснення побічних лісових користувань (заготівлі сіна, випасання худоби, заготівлі дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань);
- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт, потреб мисливського господарства;
- лісогосподарські заходи, включаючи послуги по охороні і відтворенню диких тварин;
- охорона лісів від пошкоджень, самовільних порубок тощо;
- заходи по боротьбі з шкідниками і хворобами лісу;
- заходи по охороні лісу від пожеж;
- заготівля деревини;
- лісовпорядкування та інші проектно-вишукувальні роботи;
- мисливство, відловлювання тварин і надання пов'язаних з ними послуг;
- деревопереробка деревини;
- деревообробна діяльність;
- інші виробництва (лісохімія, виробництво консервів, сільське господарство).

До допоміжного виробництва лісогосподарських підприємств належить:

- діяльність ремонтно-механічні майстерні;
- утримання та експлуатація автотранспортного парку, гужового транспорту;

- утримання лісових автомобільних доріг (лісогосподарського та протипожежного призначення);
- утримання і експлуатація спеціальних машин;
- виробництво теплової енергії;
- утримання електроенергетичного господарства;
- промислове водопостачання;
- утримання і експлуатація залізничного транспорту;
- утримання і експлуатація навантажувально-розвантажувальних та інших механізмів;
- утримання і експлуатація лісопилних і стрічкопилних верстатів;
- утримання деревообробних верстатів і механізмів.

До не виробничого господарства лісогосподарських підприємств належить:

- житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади,
- науково-дослідні, оздоровчі, спортивні та інші структурні підрозділи, які не беруть участь у виробництві товарної продукції.

Залежно від послідовності групування витрат виділяють початкові, проміжні і кінцеві місця витрат.

Початкові місця витрат формуються за центрами підготовки ресурсів необхідних для виробництва (заготівлі) продукції, проміжні – узагальнюють витрати за окремими етапами технологічного процесу створення готової продукції (напівфабрикатів), кінцеві – охоплюють заключний етап технологічного процесу що забезпечує формування виробничої собівартості.

При виробництві і заготівлі продукції лісу можливо виділити конкретні, абстрактні, загальні, поодинокі, спільні, постійні і тимчасові місця витрат.

Конкретні місця витрат формуються за окремими технологічними підрозділами, які створюють об'єкти діяльності. До абстрактних місць відноситься формування витрат на підготовку сировини до виробництва, загальногосподарське управління та здійснення збутової діяльності. Загальним місцем витрат є використання ресурсів на управління підприємством, а поодиноким – на збут продукції. Спільними для підприємства місцями витрат можуть бути допоміжні виробництва. У деяких випадках розрізняють постійні (стійкі) і тимчасові, тобто обмежені в часі місця витрат. Постійні місця витрат – це структурні підрозділи основного виробництва. Необхідність обмежених в часі місць витрат виникає як тимчасова потреба для роздільного обліку окремих нерегулярних витрат.

Важливими місцями формування витрат лісогосподарських підприємств в процесі лісозаготівлі є лісосіки, верхні лісосклади, проміжні лісовантажні пункти, проміжні лісосклади та нижні лісосклади.

Верхні лісосклади призначені для тимчасового зберігання деревної сировини одержаної від лісозаготівлі, її навантажування на транспортні

засоби для подальшого вивезення на нижні лісопромислові склади або пункти споживання, проміжні лісосклади, а при необхідності – і її оброблення (очищення дерев від гілок і сучків, повного чи часткового розкрязування, корування тощо).

Проміжні лісовантажні пункти – майданчики, на яких закінчується трелювання деревини з використанням одних засобів виробництва і продовжується з застосуванням інших. Проміжний пункт може використовуватись і для часткового первинного оброблення деревної сировини, короткотермінового її зберігання.

Проміжні лісосклади – лісопромислові склади, в яких закінчується вивезення деревної сировини одними транспортними засобами і починається іншими (на нижні лісосклади або пункти перероблення чи споживання). Проміжні лісосклади можуть використовуватись для тимчасового зберігання деревної сировини.

Нижні лісосклади – виробничі дільниці лісового підприємства, на яких здійснюють розкрязування, дооброблення деревної сировини, її сортування, а частково і перероблення, зберігання лісо- та пилопродукції, її відвантаження споживачам та/або транспортування в деревообробні цехи ділових лісоматеріалів, дров'яної деревини для технологічних потреб.

Залежно від типу технологічного процесу кряжування стовбурів на сортименти проводять на лісосіці, верхньому чи нижньому складі.

Кряжування стовбурів – процес поперечного розпилювання стовбурів на частини для одержання лісоматеріалів (сортиментів).

Центр групування витрат – вихідний підрозділ будь-якого комплексу витрат згрупованих за місцями формування. Центри витрат відрізняються від центрів їх виникнення тим, що вони являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими видами виробництв, виконаними роботами та наданими послугами. Критеріями відокремлення витрат за центрами можуть виступати окремі технологічні процеси, використання ресурсів на обслуговування окремих видів обладнання, стадії і переділи виробництва (заготівлі), робочі місця.

Вирішальною умовою формування витрат за центрами є можливість відокремлення їх в системі обліку. Місце і центр витрат можуть збігатися лише в окремих випадках, коли неможлива або недоцільна більш детальна диференціація витрат. Умовою групування витрат за місцями виникнення і центрами є територіальна відособленість, функціональна однорідність, можливість персональної відповідальності, наявність умов для розмежування за об'єктами діяльності.

Виділення витрат за центрами їх формування визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділах виробництва, а головне – забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат. Ступінь деталізації витрат за місцями їх виникнення (виробництва) для кожного підприємства розробляється індивідуально і відображається в системі аналітичних рахунків.

Центр відповідальності за витрати – це первинна виробничо-управлінська одиниця підприємства, яка одержує ресурси для господарської діяльності від інших центрів, формує власні витрати і може передавати створені об’єкти діяльності іншим центрам. Центр відповідальності за витрати може складатися з одного або декількох центрів витрат.

Важливе місце в системі управління витратами виробництва і заготівлі продукції лісу є їх формування за статтями калькуляції.

Узагальнений склад статей витрат за окремими видами діяльності лісгосподарських підприємств наведено в табл. 6.1.1.

Таблиця 6.1.1

Узагальнений склад статей витрат за окремими видами діяльності лісгосподарських підприємств

Статті витрат	Лісозаготівля			Переробка продукції лісу	Деревообробка	Допоміжні виробництва	Роботи з лісовідновлення
	лісорубочні роботи	вивезення продукції	складські роботи				
1. Оплата праці	+	+	+	+	+	+	+
2. Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+	+	+
3. Матеріальні витрати, всього:	+	+	+	+	+	+	+
• паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+	+	+	+
• електроенергія	+	+	+	+	+	+	+
• ремонтні матеріали, запчастини	+	+	+	+	+	+	+
• малоцінні предмети	+	+	+	+	+	+	+
4. Амортизаційні відрахування	+	+	+	+	+	+	+
5. Інші прямі витрати	+	+	+	+	+	+	+
6. Загальновиробничі витрати	+	+	+	+	+	+	+
Виробна собівартість (п.1+п.2+п.3+п.4+п.5+п.6)	+	+	+	+	+	+	+

Такий поділ витрат одночасно використовується для калькулювання собівартості окремих видів готової продукції, здійснення контролю за дотриманням встановлених норм витрат, аналізу складу та структури витрат, визначення впливу факторів на їх зміну, прийняття різноманітних управлінських рішень щодо скорочення витрат, зміни асортименту та обсягів виробництва окремих видів продукції.

Перелік та склад витрат за статтями визначається в межах центрів витрат кожним підприємством самостійно і становить комерційну таємницю. При цьому основними критеріями вибору статей витрат



традиційно вважаються: корисність та необхідність інформації; зручність практичного застосування; технологічні особливості виробничого процесу; оптимальне співвідношення кількості статей; питома вага статті у загальній сумі витрат; ступінь повторюваності витрат; економічна доцільність виокремлення; локанічність назви статті тощо.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції лісу доцільно відображати за більш широким переліком статей калькуляції в залежності виду господарської діяльності, зокрема:

- 1) Сировина і матеріали.
- 2) Купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
- 3) Паливо й енергія на технологічні цілі.
- 4) Зворотні відходи (вираховуються).
- 5) Основна заробітна плата.
- 6) Додаткова заробітна плата.
- 7) Відрахування на соціальні заходи.
- 8) Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
- 9) Витрати допоміжних виробництв.
- 10) Інші виробничі витрати.
- 11) Загальновиробничі витрати.
- 12) Супутня продукція (вираховується).

При розрахунку виробничої собівартості виникає необхідність формувати витрати для об'єктів обліку основного виробництва, утримання та експлуатації устаткування, допоміжного виробництва, незавершеного виробництва, загальновиробничої діяльності (управління структурними підрозділами), визначати особливості їх групування в процесі виробництва продукції лісового господарства і надання та переробки деревини.

Зокрема, за окремими статтями витрат основного виробництва відображаються:

1. Сировина і матеріали – вартість сировини і матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, утворюючи її основу або є необхідними компонентами при виготовленні продукції (робіт, послуг) та сприяють технологічному процесу.

Витрати сировини і матеріалів включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за їхньою фактичною собівартістю (обліковою ціною).

При застосуванні методу оцінки виробничих запасів за нормативними витратами відхилення від норм (наднормативні витрати) списуються не на виробничу собівартість виробленої продукції (робіт, послуг), а на собівартість реалізованої продукції.

В статтю включаються також витрати, пов'язані з використанням ресурсів природної сировини, включаючи рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів.

По лісозаготівлях в статтю включається тільки рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів. Всі матеріали, списані на лісозаготівлю (трос, дріт та інші) включаються у статтю де відображаються витрати щодо використаних придбаних виробів, робіт і послуг виробничого характеру в сторонніх підприємствах та організаціях.

Деревина власної заготівлі, передана для подальшої переробки, в межах лісогосподарського підприємства, включається в калькуляцію до продукції деревопереробки в цю статтю по виробничій собівартості деревини, що склалася на нижньому складі, враховуючи сортименти деревини, породу, сортність, діаметр та інші параметри, які визначають якість та цінність деревини. Аналогічно, при виготовленні продукції деревообробки у її витрати включається виробнича собівартість продукції деревопереробки.

Фактичні витрати на допоміжні матеріали, що використовуються при виготовленні продукції (робіт, послуг) та для сприяння у виробничому процесі, віднесення яких безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнене, можливо відносити на собівартість за кошторисними ставками або пропорційно до витрат за нормою.

2. Купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій – вартість:

– придбаних матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, що використовуються при виготовленні продукції.

Передача напівфабрикатів власного виробництва з одного цеху до іншого для подальшого доопрацювання або з цеху на склад готової продукції для реалізації відображається в системі бухгалтерського обліку за фактичною виробничою собівартістю;

– робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами різних форм власності.

До робіт і послуг виробничого характеру належать: здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробка сировини та матеріалів, які використовуються у виробництві, часткова обробка напівфабрикатів тощо за умови, що ці послуги відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції.

Вартість купівельних матеріалів, напівфабрикатів та комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру включається безпосередньо до собівартості окремих видів продукції виходячи з цін закупівлі, включаючи витрати на їх придбання.

3. Паливо й енергія на технологічні цілі – витрати на всі види палива й енергії (як одержані від сторонніх підприємств та організацій, так і виготовлені самим підприємством), що використовуються в процесі виробництва продукції.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі відноситься до собівартості окремих видів продукції на підставі показань контрольно-

вимірювальних приладів або встановлених норм витрат на виробництво продукції.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі, віднесення яких до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включаються до собівартості продукції пропорційно до кошторисних ставок.

4. Зворотні відходи (вираховуються) – вартість зворотних відходів, що вираховується із загальної суми матеріальних витрат, віднесених на собівартість продукції.

Зворотні відходи оцінюються:

– за зниженою ціною вихідного ресурсу (ціною можливого використання), якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з підвищенням витрат (зниженням виходу готової продукції), для потреб допоміжного виробництва, виготовлення продукції переробки та деревообробки;

– за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам і організаціям.

Вартість списаних з витрат на виробництва і зданих на склад відходів відноситься на відповідний балансовий рахунок з обліку матеріальних цінностей.

В зв'язку з тим, що кількість відходів впливає на величину собівартості продукції, облік загальної величини одержаних відходів ведеться як на місцях їх виникнення, так і по конкретних виробках.

У разі, коли пряме віднесення одержаних відходів на собівартість окремих виробів і замовлень ускладнене, безповоротні відходи ураховуються загальною масою по всій продукції, а розподіл їх на окремі вироби здійснюється пропорційно до випущеної продукції.

На відміну від зворотних відходів, безповоротні відходи відображаються в обліку лише в кількісному виразі.

Відпуск на виробництво сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів і палива здійснюється на основі належно оформлених документів, у яких зазначаються необхідні параметри, їхня вага, об'єм, площа або кількість відповідно до діючих норм витрат, а також види продукції, для яких вони відпущені.

За будь-якого застосовуваного методу обліку витрат на виробництво фактичними витратами матеріалів на виробництво вважається фактичне їх використання на виготовлену і здану за призначенням згідно із спеціальними документами продукції.

При цьому фактичні витрати повинні бути підтверджені спеціальними розрахунками і звітами, в яких ці витрати порівнюються з витратами за нормами і розшифровуються відхилення від норм із зазначенням їх причин і винуватців.

5. Основна заробітна плата – витрати на виплату основної заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для

робітників, зайнятих виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг за фактичним обсягом виконаних робіт і розцінками.

Заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається до собівартості відповідних видів продукції (груп однорідних видів продукції).

Частина основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), віднесення якої до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включається до собівартості на основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисної ставки цих витрат на одиницю продукції.

Фактична заробітна плата цих робітників включається до собівартості окремих видів продукції та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок.

6. Додаткова заробітна плата – витрати на виплату виробничому персоналу 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.

Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих виробництвом відповідної продукції (робіт, послуг), включається до собівартості окремих видів (груп однорідних видів) продукції.

Додаткова заробітна плата (або її частина) робітників, зайнятих виробництвом відповідної продукції (робіт, послуг), пряме віднесення якої до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включається до собівартості на основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисної ставки цих витрат, розрахованої на одиницю продукції.

7. Відрахування на соціальні заходи – нарахування єдиного соціального внеску за відповідними ставками (на 2018 р. – діє ставка 22%) та інші види соціального страхування.

Суми відрахувань включається до витрат виробництва за умови, що витрати на оплату праці, на які вони нараховані, відносяться до витрат виробництва.

8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування:

– амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і предметів із складу основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів;

– витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів (технічний огляд, технічне обслуговування);

– витрати на ремонт, що здійснюється для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підіймно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів;

– сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами;

– витрати на утримання цехових транспортних засобів;

– інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування, інших необоротних матеріальних активів.

До цієї статті також відносяться витрати на утримання і експлуатацію устаткування, яке використовується на лісосічних роботах, нижньоскладських лісозаготівельних операціях, на утримання та експлуатацію локомотивів і пересувного складу, лісовозних автомобілів, причепів, тракторів та гужового транспорту, зайнятих перевезенням деревини, а також витрати по утриманню утримання лісових автомобільних доріг (лісогосподарського та протипожежного призначення).

Вартість послуг лісовозного транспорту відноситься на собівартість продукції лісозаготівель за цільовим призначенням (комплексно) виходячи із кількості відпрацьованих машино-змін на перевезенні деревини.

Витрати на утримання та експлуатацію лісових автомобільних доріг (лісогосподарського та протипожежного призначення) цілком відносяться на собівартість продукції лісозаготівель по фактичних витратах.

Витрати на утримання залізничних шляхів включаються до складу даної статті через собівартість утримання і експлуатацію локомотивів.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування кожного цеху відносяться тільки ті види продукції (робіт, послуг), що виготовляються в цьому цеху. До витрат на утримання та експлуатацію устаткування відносяться витрати на утримання цехового транспорту, засобами якого продукція та відходи перевозяться по внутрішньозаводських коліях: витрати на утримання авто і електрокарів, автомобілів, автотранспорту, паровозів, тепловозів та інших видів нетехнологічного транспорту.

Утримання і експлуатація спеціалізованого технологічного обладнання, яке використовується на лісосічних роботах, нижньоскладських, лісозаготівельних операціях (бензо- і електропилки, сучкорізних пристроїв, трелювальних лебідок, стаціонарних і пересувних навантажувально-розвантажувальних механізмів, поточкових 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 як витрати на утримання і експлуатацію обладнання – без розподілу за видами

механізмів.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування розподіляються між видами продукції (робіт, послуг) пропорційно основній заробітній платі або відпрацьованих машино-змін, об'єму діяльності, прямих витрат тощо. Конкретна база розподілу витрат визначається в наказі про облікову політику підприємства.

Якщо немає можливості розподілити витрати на утримання та експлуатацію за прямою ознакою, вони включаються до складу загальновиробничих витрат.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування можуть групуватися за окремими статтями:

- витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підіймно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих запасів (технічний огляд і технічне обслуговування);

- витрати на ремонт, що здійснюється для підтримання в робочому стані устаткування і транспортних засобів для одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підіймно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів;

- сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізінг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами;

- витрати на утримання цехових транспортних засобів;

- інші витрати.

9. Витрати допоміжних виробництв – витрати на роботи і послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби. За єдністю складу витрат ця стаття комплексна і складається з різних за економічним змістом елементів сукупність яких характеризується показником виробничої собівартості продукції, робіт послуг одержаних від допоміжних виробництв.

10. Загальновиробничі витрати можливо групувати розрізі окремих статей витрат. Зокрема до них належать:

- витрати на управління виробництвом (утримання працівників апарату управління, службові відрядження, придбання спеціалізованої літератури);

- амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- суми сплачених орендарем платежів;

- витрати некапітального характеру (з удосконалення технологій, транспортне обслуговування, утримання основних засобів);

- витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу;

- витрати з охорони праці на забезпечення працівників спеціальним

одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні їм для виконання професійних обов'язків;

- витрати на пожежну і сторожову охорону;
- плата за використання та обслуговування засобів сигналізації і надані для виробничих потреб послуги телефонного зв'язку;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається;
- витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів;
- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;
- витрати на виплату надбавок до заробітної плати;
- платежі зі страхування ризиків цивільної відповідальності;
- витрати цеху, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою за профілем виробництва працівників;
- витрати на утримання виробничих приміщень;
- компенсація робітникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту;
- сума матеріальної допомоги (премій, заохочень);
- сума вихідної допомоги працівникам;
- інші витрати цеху, дільниці – витрати на внутрішньогосподарське переміщення виробничих запасів і готової продукції, нестачі незавершеного виробництва природні втрати матеріальних цінностей в межах норм та втрати від браку за рахунок підприємства.

Загальновиробничі витрати кожного цеху шляхом розподілу включаються до собівартості продукції, що виготовляється тільки цим цехом (в тому числі до собівартості робіт, послуг, які виконуються для інших цехів).

11. Інші виробничі витрати – витрати, пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, надання послуг, які не враховані у вищеперахованих статтях калькуляції, а також витрати щодо перевірки готової продукції на відповідність вимогам стандартів або технічних умов та нормативної документації.

Наприклад, при формуванні виробничої собівартості на лісопродукцію франко-нижній склад до неї відносять витрати на навантаження деревини в лісі, перевозку її з верхнього складу на нижній, розвантаження на нижньому складі, розкрязування та інші витрати, не враховані у перелічених статтях.

12. Супутня продукція (вираховується) – вартість супутньої 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.

Попутна продукція самостійно не калькулюється. Її вартість, обчислена за визначеними цінами, вираховується із собівартості основної продукції.

Під час калькулювання продуктів, одержаних у комплексних виробництвах, вартість супутньої продукції виключається з підсумкової собівартості виробництва усього комплексу продуктів, а величина витрат, що залишається після цього, вважається витратами на основний (цільовий) продукт.

Супутня продукція оцінюється:

- за відпускними цінами за вирахуванням планової суми прибутку й витрат на реалізацію з врахуванням справедливої вартості;

- за плановою виробничою собівартістю аналогічного основного продукту в інших переділах. Якщо в різних технологічних процесах отримують один і той самий продукт, і в одному з них цей продукт вважають основним, а в інших – супутним, то виробничу собівартість продукту приймають як однакову в кожному з процесів;

- за ціною їх можливого використання – тільки для внутрішнього використання. Ціна можливого використання визначається як різниця між ціною матеріалу, що замінюється супутнім продуктом (напівфабрикатом), і сумою додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою його до використання.

Підприємство своїм розпорядчим документом визначає, який варіант оцінки супутньої продукції воно застосовуватиме.

Супутня продукція, що призначається для подальшої переробки, відображається як рух напівфабрикатів у виробництві.

Господарську діяльність основних виробництв лісгосподарських підприємств забезпечують через процеси обслуговування допоміжні виробництва. Виділення допоміжного виробництва в самостійний вид здійснюють у тих випадках, коли обсяг робіт настільки великий, що вимагає вичення самостійного підрозділу. Якщо обсяги допоміжного обслуговування невеликі і витрати незначні, то їх можна обліковувати безпосередньо у складі витрат основного виробництва.

Допоміжні виробництва в лісгосподарських підприємствах за характером виконуваних робіт і послуг поділяються на дві групи:

- ремонтно-механічні майстерні, сушильне господарство, інструментально-заготівельні майстерні, утримання і експлуатація автотранспортного парку, гужового транспорту, утримання лісовозних доріг та доріг лісгосподарського призначення, утримання і експлуатація спеціальних машин, утримання і експлуатація залізничного транспорту, утримання і експлуатація навантажувально-розвантажувальних і інших механізмів на нижніх складах, утримання і експлуатація лісопильних і шпалопильних, деревообробних верстатів і механізмів;

- виробництво теплової енергії, електростанції, котельні, водоканалізаційні, транспортні, спеціальні установки (станції),



холодильні, компресорні, очисні споруди, промислове водопостачання.

Витрати допоміжних виробництв можливо групувати за скороченою номенклатурою статей калькуляції:

- матеріали (за вирахуванням відходів);
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- загальновиробничі (цехові) витрати;
- інші витрати.

До наведеного вище переліку статей можуть вноситися зміни з урахуванням особливостей технологій й організації допоміжних виробництв та їх питомої ваги у собівартості продукції.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними цехами для інших цехів свого підприємства, визначається виходячи з фактичної суми прямих (основних) витрат та загальновиробничих витрат.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються цехами для власних потреб, у тому числі поточний ремонт, визначається виходячи з прямих (основних) витрат.

Собівартість продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв, якщо вони повністю використовуються для власних потреб, окремо не калькулюється, а витрати на їх виробництво (матеріали, заробітна плата та на соціальне страхування) включаються до загальновиробничих (цехових) витрат.

При формуванні витрат за окремими видами допоміжних виробництв необхідно враховувати особливості їх технологічного процесу.

Сушильне господарство надає послуги основному виробництву у штучному сушінні лісоматеріалів (головним чином дощок та заготовок) до стану транспортної технологічної вологості. Розподіл витрат на сушіння лісоматеріалів проводиться за єдиною для допоміжних цехів номенклатурою статей витрат.

Наявність більш або менш постійного запасу невисушених лісоматеріалів дає змогу всі витрати, враховані сушильним цехом за звітний місяць, включати до собівартості основного виробництва (пиломатеріалів, заготовок, меблів, інших виробів деревообробки).

Підготовка деревообробного інструменту здійснюється в інструментально-заточувальних майстернях. Останні можуть бути спеціалізованими, якщо вони організовані для обслуговування певних основних виробництв (цехів). Витрати спеціалізованої майстерні відображаються безпосередньо у складі загальновиробничих витрат відповідного цеху. Витрати інструментально-заточувальних майстерень, що обслуговують усі або кілька цехів підприємства, збираються окремо і розподіляються між обслуговуваними цехами пропорційно до їх планових витрат на підготовку пил, ножів, фрез та інших засобів праці.

До складу енергетичного господарства підприємства входять: електростанції, енергетичні служби, теплоелектроцентраль, водонасосна станція, котельня.

Під час формування витрат для одержання різних видів енергії до енергетичних цехів включається вартість придбаної енергії, а також витрати на її переробку.

Витрати на електроенергію визначаються шляхом додавання до вартості придбання цієї енергії за встановленими тарифами таких витрат підприємства:

- вартості матеріалів і запасних частин для утримання електромережі, обладнання підстанцій і трансформаторних пунктів;
- витрати на оплату праці чергових майстрів, електромонтерів, слюсарів та інших робітників, зайнятих обслуговуванням електромереж, обладнання підстанцій і трансформаторних пунктів;
- відрахування на соціальне страхування;
- амортизаційних відрахувань на погашення вартості основних засобів, які безпосередньо беруть участь у розподіленні електроенергії.

До складу паросилового господарства належать парові станції, котельні установки, водоканалізаційні магістралі, водонасосні станції.

Парові станції або котельні установки виробляють пару й гарячу воду для технологічних потреб, а також для двигунів і опалення. Витрати на виробництво пари, а саме витрати води, палива й допоміжних матеріалів включаються до калькуляції за фактичною виробничою собівартістю придбання ресурсу. До витрат паросилового господарства входять також витрати на утримання водоканалізаційних магістралей до цехів-споживачів.

У тарному цеху виготовляється тара для пакування готової продукції, виробленої на підприємстві. Витрати на виробництво тари враховуються за її видами (бочкова, ящикова тощо).

Вартість матеріалів, витрачених на виготовлення тари, та витрати на оплату праці робітників тарного цеху відносяться на відповідні види тари за прямою ознакою, а загальновиробничі витрати – розподіляються пропорційно до витрат на оплату праці виробничих робітників.

Витрати на ремонт тари враховуються окремо від витрат на виробництво нової тари.

До складу транспортного господарства належать спеціальні машини, автокари, автобуси, електрокари, залізничний транспорт тощо.

Витрати транспортних цехів формуються на основі фактичних даних використання транспортних машин, розподілу робочого часу цих машин між цехами-споживачами, а також діючих норм матеріальних, трудових і грошових витрат.

У допоміжних виробництвах лісового господарства враховуються також витрати на експлуатацію звичайних та спеціалізованих транспортних засобів. Виділення автолісовозів, штабелерів та інших

механізмів у самостійні облікові одиниці можливе, якщо одними й тими ж машинами обслуговуються різні виробництва або процеси. У разі закріплення транспортних одиниць за певними підрозділами або процесами витрати, пов'язані з роботою цієї техніки, включаються безпосередньо до витрат на утримання та експлуатацію устаткування основного цеху.

## **6.2. Облік витрат на заготівлю і виробництво продукції лісу на рахунках бухгалтерського обліку**

Заготівля і виробництво (створення об'єктів діяльності) продукції лісу являє собою, з одного боку, процес виробничого споживання ресурсів, а з іншого – джерело одержання нової продукції (робіт чи послуг) та доходу лісгосподарського підприємства. Основною метою обліку витрат в процесі господарської діяльності є їх своєчасне, повне, вірогідне відображення щодо фактичного розміру і складу, контроль за використанням усіх видів виробничих ресурсів та визначення обсягів створених об'єктів діяльності (продукції, робіт, послуг, товарів) у натуральних та грошових вимірниках.

Інформація, яка надається обліком щодо витрат, орієнтована на задоволення потреб стратегічного та поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому та окремих об'єктів господарювання.

Відображуючи операції, які здійснює підприємство, в бухгалтерському обліку накопичуються дані про витрати, що дає змогу оцінювати результати діяльності.

Сутність формування витрат на створення і реалізацію об'єктів в процесі господарської діяльності лісгосподарського підприємства наведена на рис. 6.2.1 – 6.2.4.

Для обліку витрат процесу заготівлі і виробництва продукції лісу використовуються такі бухгалтерські рахунки: 23 «Виробництво»; 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів»; 91 «Загальновиробничі витрати», а також рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

Рахунок 23 «Виробництво» є активним. За призначенням він калькуляційний, тому що на ньому визначається собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг). Залишок відображує так зване незавершене виробництво (НЗВ) – суму витрат на виробництво продукції, яка залишилася у виробничих підрозділах як незавершена на кінець (початок) місяця. Для визначення величини незавершеного виробництва підприємства проводять у місяцях заготівлі та у структурних підрозділах виробництва продукції інвентаризації на кінець місяця.

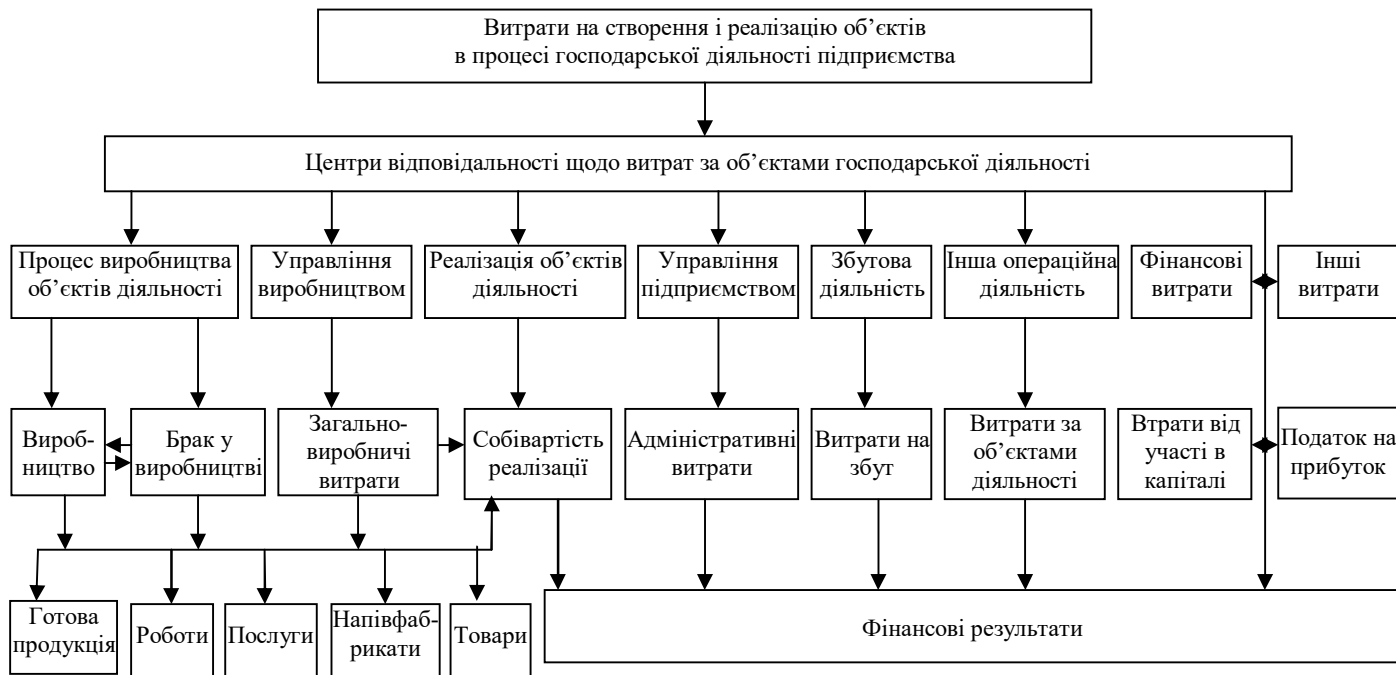
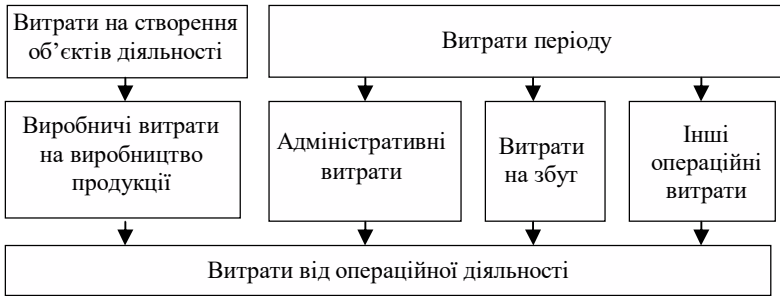
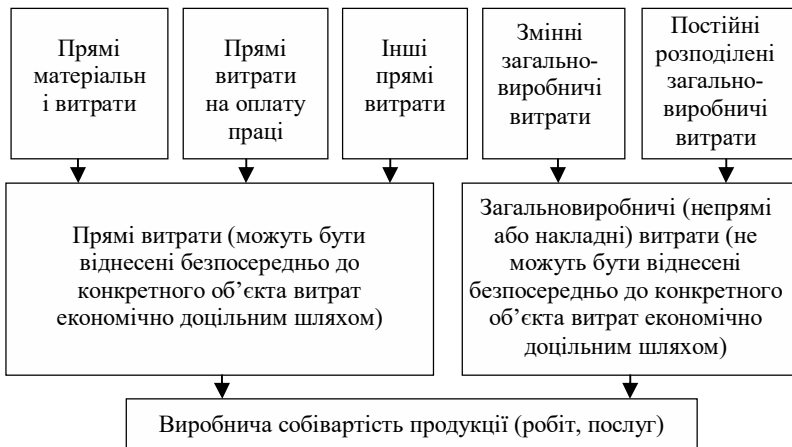


Рис. 6.2.1. Модель формування витрат на створення і реалізацію об'єктів діяльності лісогосподарського підприємства



*Рис. 6.2.2. Класифікація операційних витрат*



*Рис. 6.2.3. Формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)*



*Рис. 6.2.4. Формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)*

В дебеті рахунка відображуються витрати, які виникли протягом місяця в зв'язку із заготівлею і виробництвом продукції лісу, в кредиті - сума фактичної собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг), яка розраховується наприкінці місяця за такою формулою:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Фактична} \\ \text{собівартість} \\ \text{готової продукції} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{НЗВ на} \\ \text{початок} \\ \text{місяця} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Витрати за} \\ \text{місяць} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{НЗВ на} \\ \text{кінець} \\ \text{місяця} \end{array}}$$

У загальному вигляді зміст рахунка 23 «Виробництво» можна представити такою схемою (рис. 6.2.5):

Д	23 «Виробництво»	К
НЗВ на початок місяця		
Прямі витрати ресурсів Розподілені витрати ресурсів Послуги допоміжних виробництв Загальновиробничі витрати		Фактична собівартість готової продукції
Оборот за місяць		Оборот за місяць
НЗВ на кінець місяця		

*Рис. 6.2.5. Схема формування витрат і фактичної собівартості продукції лісу*

Аналітичний облік до рахунка 23 «Виробництво» ведеться за виробничими підрозділами, за видами виробництва, за видами продукції, що виробляється.

Прямі витрати відносяться у дебет рахунка 23 «Виробництво», а ті що підлягають розподілу, послуги допоміжних виробництв і загальновиробничі витрати спочатку збираються на окремих аналітичних рахунках до рахунку 23 «Виробництво» і на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім розподіляються між видами продукції та списуються з кредиту цих рахунків в дебет рахунка 23 «Виробництво» щодо аналітичних рахунків заготівлі і виробництва продукції лісу.

До синтетичного рахунку 23 «Виробництво» у лісгосподарських підприємствах доцільно відкривати наступні субрахунки: 231 «Витрати на ведення лісового господарства», 232 «Заготівля продукції лісу», 233 «Переробка продукції лісу і деревообробка», 234 «Використання корисних властивостей лісу», 235 «Допоміжні виробництва», 236 «Витрати на виконання робіт за рахунок бюджетних коштів».

До цих субрахунків можуть відкриватися аналітичні рахунки або

субрахунки другого порядку і, відповідно до них, аналітичні рахунки за об'єктами витрат. Як приклад, до наведених вище субрахунків можливо відкривати додаткові рахунки об'єктів витрат, зокрема:

231 «Витрати на ведення лісового господарства»:

- 2311 «Лісорозведення»;
- 2312 «Боротьба із шкідниками і хворобами лісу»;
- 2313 «Охорона лісу від пожеж» і т.д.

232 «Заготівля продукції лісу»:

- 2321 «Заготівля деревини»;
- 2322 «Заготівля лісових ягід»;
- 2323 «Заготівля березового соку» і т. д.

233 «Переробка продукції лісу і деревообробка»:

- 2331 «Переробка деревини»;
- 2332 «Переробка грибів»;
- 2333 «Деревообробка» і т.д.

234 «Використання корисних властивостей лісу»:

- 2341 «Організація культурно-оздоровчих заходів»;
- 2342 «Мисливське господарство»;
- 2343 «Рибальство» і т. д.;

235 «Допоміжні виробництва»:

- 2351 «Ремонтно-механічна майстерня»;
- 2352 «Автотранспортний парк»;
- 2353 «Сушильне господарство» і т. д.;

236 «Витрати на виконання робіт за рахунок бюджетних коштів».

Облік необхідно здійснювати в розрізі заходів, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів передбачених у державному бюджеті для фінансування заходів з ведення лісового і мисливського господарства, охорони і захисту лісів у лісовому фонді, створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісових смуг.

При формуванні об'єктів витрат щодо ведення лісового господарства до субрахунку 231 «Витрати на ведення лісового господарства» формується їх перелік в залежності від конкретних умов і потреб кожного лісгосподарського підприємства.

Рахунок 24 «Брак у виробництві» є активним. У дебеті відображується собівартість браку, що був виявлений у виробництві та не підлягає виправленню, а також витрати на виправлення браку, в кредиті – суми оприбуткованих відходів від браку, суми, які відшкодовуються винуватцями браку, а також списання суми остаточних збитків від браку на собівартість продукції – у дебет рахунка 23 «Виробництво». Зміст записів за цим рахунком наведено на рис. 6.2.6.

Д	24 «Брак у виробництві»	К
НЗВ з виправлення браку на початок місяця		Вартість відходів від бракованої продукції, утримання коштів з винуватців браку, списання витрат від браку
Витрати через виявлений брак (невиправний, остаточний та витрати на виправлення браку), витрати на понаднормовий гарантійний ремонт		
Оборот за місяць		Оборот за місяць
НЗВ з виправлення браку на кінець місяця		

*Рис. 6.2.6. Схема формування витрат від браку у виробництві та їх списання*

Деякі витрати в лісгосподарських підприємствах, частково пов'язані з виробничою діяльністю, обліковуються також на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». На цьому рахунку узагальнюється інформація про витрати, що здійснено в звітному періоді, але які підлягають віднесенню до витрат майбутніх періодів. Зміст записів за цим рахунком наведено на рис. 6.2.7.

Д	39 «Витрати майбутніх періодів» за аналітичними рахунками об'єктів витрат	К
Сума здійснених витрат, але не включених у виробничу собівартість на початок місяця		Списання здійснених витрат на виробничу собівартість продукції лісу
Витрати за аналітичними рахунками на протязі місяця		
Оборот за місяць		Оборот за місяць
Сума здійснених витрат, але не включених у виробничу собівартість на кінець місяця		

*Рис. 6.2.7. Схема формування витрат майбутніх періодів та їх списання*

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» є активним. За своїм призначенням він збірно-розподільний, тому що в дебеті збираються суми витрат на управління структурними підрозділами лісгосподарського підприємства, які наприкінці кожного місяця списуються:

- у дебет рахунка 23 «Виробництво» – розподілені витрати,
- у дебет рахунка 90 «Собівартість реалізованої продукції» – нерозподілені витрати.



Залишків на даному рахунку не буває.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за виробничими підрозділами, за статтями витрат, які відображають їх зміст та напрям.

До синтетичного рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в лісгосподарських підприємствах можливо відкривати субрахунки – рахунки 2-го порядку: 911 «Загальновиробничі витрати лісництв» за аналітичними рахунками окремих лісництв і 912 «Загальновиробничі витрати інших структурних підрозділів» за аналітичними рахунками окремих цих структурних підрозділів.

Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно встановлений на підприємстві бази розподілу – часу роботи обладнання, зарплаті основних робітників, обсягу діяльності, прямим витратам. Для розподілу загальновиробничих витрат суттєве значення має класифікація витрат на змінні та постійні. Змінні витрати розподіляються пропорційно фактичним показникам, які прийняті за базу розподілу. Постійні витрати можуть бути віднесені на собівартість виробленої продукції тільки у межах їх нормативного рівня, який визначається виходячи з нормальної потужності підприємства.

Нормальна потужність – це середній обсяг виробництва, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років чи операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Схема розподілу загальновиробничих витрат наведена на рис. 6.2.8 та в табл. 6.2.1.

Для обліку витрат за елементами лісгосподарське підприємство може використати рахунки класу 8 «Витрати за елементами». За дебетом цих рахунків протягом звітного періоду здійснюється відображення витрат по мірі їх виникнення, а за кредитом списання у кінці звітного періоду на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», або на дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності», якщо облік витрат на підприємстві ведеться за схемою розгорнутого обліку, а також на рахунок 23 «Виробництво», якщо ці витрати включаються до собівартості виробництва продукції, робіт, послуг. Рахунки класу 8 залишків не мають.

Зміст записів за дебетом і кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» відображено в табл. 6.2.2.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих господарських операцій з формування виробничих витрат на лісгосподарських підприємствах наведемо в таблиці 6.2.3.

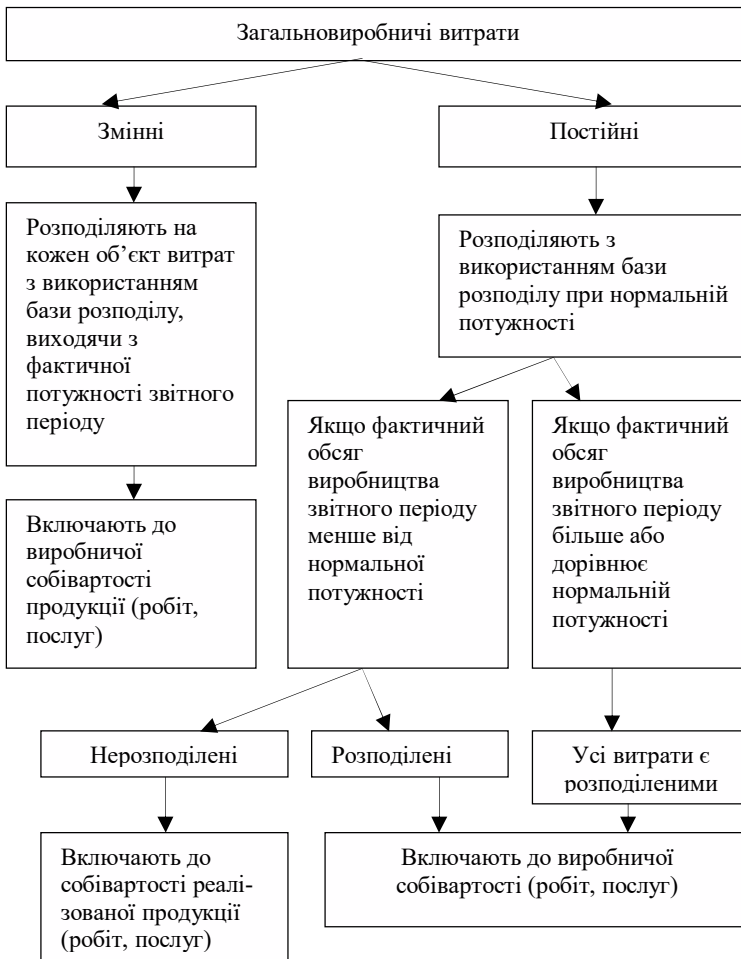


Рис. 6.2.8. Схема розподілу загальновиробничих витрат

Таблиця 6.2.1

## Розрахунок розподілу загально виробничих витрат

Об'єкти розподілу за аналітичними рахунками господарської діяльності в лісництві	База розподілу (пряма заробітна плата)			Загально виробничі витрати, що підлягають віднесенню на виробничу собівартість	
	сума, грн.	коефіцієнт		сума, грн. коп.	порядок розрахунку
		величина	порядок розрахунку		
Витрати на ведення лісового господарства	56140	0,1463	$\frac{56140}{383640}$	7928,87	54196,00 x 0,1463
Заготівля продукції лісу	195100	0,5085	$\frac{195100}{383640}$	27558,67	54196,00 x 0,5085
Переробка продукції лісу і деревообробка	116500	0,3037	$\frac{116500}{383640}$	16459,33	54196,00 x 0,3037
Використання корисних властивостей лісу	15900	0,0415	$\frac{15900}{383640}$	2249,13	54196,00 x 0,0415
Разом	383640	1,0	X	54196,00	X

Таблиця 6.2.2

## Зміст записів за дебетом і кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» щодо операційних витрат, які здійснені протягом звітного періоду

Дебет	Рахунки бухгалтерського обліку	Кредит
Матеріальні витрати	80 «Матеріальні витрати»	1. Списання на рахунки класу 9 «Витрати діяльності» 2. Списання на рахунок 79 «Фінансовий результат», якщо рахунки класу 9 «Витрати діяльності» не ведуться 3. Списання на рахунок 23 «Виробництво», якщо ці витрати включаються до собівартості виробництва продукції, робіт, послуг
Витрати на оплату праці	81 «Витрати на оплату праці»	
Відрахування на соціальні заходи за їх видами	82 «Відрахування на соціальні заходи»	
Нарахована амортизація	83 «Амортизація»	
Накопичення понесених інших витрат	84 «Інші операційні витрати»	

Таблиця 6.2.3

Відображення господарських операцій при формуванні виробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку лісгосподарських підприємств

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Відображення за рахунками бухгалтерського обліку		Сума, грн.
			дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Віднесена на виробництво рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів	Бухгалтерська довідка	23	64	98164
2	Списано використані виробничі запаси на:				
2.1	– виробництво	Наряд-акт на виконання робіт (форма № ЛГ-1)	23	20	10117
2.2	– загальновиробничі витрати	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11)	91	20	4086
3	Нараховано оплату праці працівникам:				
3.1	– виробництва	Наряд-акт на виконання робіт (форма № ЛГ-1)	23	66	78184
3.2	– загальновиробничого управління	Табель обліку використання робочого часу (форма № П 5)	91	66	21116
4	Здійснено відрахування на соціальні заходи на оплату праці працівників:	Бухгалтерська довідка			
4.1	– виробництва		23	65	17200
4.2	– загальновиробничого управління		91	65	4646
5	Нараховано резерв на забезпечення виплат відпусток працівників:	Бухгалтерська довідка			
5.1	– виробництва		23	47	9382
5.2	– загальновиробничого		91	47	2534

Продовження табл. 6.2.3

1	2	3	4	5	6
	управління				
6	Нараховано амортизацію на основні засоби:	Розрахунок амортизації			
6.1	– виробництва	основних засобів	23	13	19106
6.2	– загальновиробничого управління	(крім інших необоротних матеріальних активів), Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	91	13	8404
7	Списані послуги допоміжних виробництв	Бухгалтерська довідка	23	23	25296
8	Списані витрати на виконання робіт за рахунок бюджетних коштів	Акт здачі-приймання виконаних робіт, послуг	48	23	47250
9	Розподілено загальновиробничі витрати	Бухгалтерська довідка	23	91	17965
10	Списано витрати на ведення лісового господарства	Бухгалтерська довідка	23	23	34106
11	Оприбутковано продукцію	Щоденник приймання лісопродукції від заготівлі (ф. № ЛГ-4), Щоденник приймання робіт по розкряжуванню деревних хлестів (ф. № ЛГ-5), Наряд-акт на переробку деревини (ф. №ЛГ-13), Відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини (ф. № ЛГ-15)	26	23	99604

В процесі господарської діяльності пов'язаної із заготівлею і виробництвом продукції лісу, виникають витрати які не формують виробничої собівартості, але забезпечують процес господарювання і впливають на фінансовий результат лісгосподарського підприємства. Це витрати на загальногосподарське управління підприємством, здійснення збутової діяльності, утримання об'єктів соціальної інфраструктури, забезпечення фінансової діяльності, витрати від участі в капіталі та сплату податку на прибуток.

Для обліку вказаних витрат використовуються рахунки: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Витрати від участі в капіталі», 98 «Податок на прибуток». Зміст записів за цими рахунками наведено на рис. 6.2.9 – 6.2.14.

Д	92 «Адміністративні витрати»	К
Витрати за статтями здійснені для забезпечення загальногосподарського управління протягом звітного періоду		Списання накопичених витрат в кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати»

*Рис. 6.2.9. Схема формування адміністративних витрат та їх списання*

Д	93 «Витрати на збут»	К
Витрати за статтями здійснені для забезпечення збутової діяльності протягом звітного періоду		Списання накопичених витрат в кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати»

*Рис. 6.2.10. Схема формування витрат на збут та їх списання*

Д	94 «Інші витрати операційної діяльності» за аналітичними рахунками об'єктів соціальної інфраструктури до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»	К
Витрати за статтями здійснені протягом звітного періоду за аналітичними рахунками об'єктів соціальної інфраструктури		Списання невідшкодованих витрат в кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати»

*Рис. 6.2.11. Схема формування інших витрат операційної діяльності та їх списання*

Д	95 «Фінансові витрати»	К
Витрати пов'язані із залучення позикових коштів протягом звітного періоду		Списання накопичених витрат в кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати»

*Рис. 6.2.12. Схема формування фінансових витрат та їх списання*

Д	96 «Втрати від участі в капіталі»	К
Втрати від участі в капіталі протягом звітного періоду		Списання втрат в кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати»

*Рис. 6.2.13. Схема формування втрат від участі в капіталі та їх списання*

Д	98 «Податок на прибуток»	К
Витрати при здійсненні платежів з податку на прибуток протягом звітного періоду		Списання витрат в кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати»

*Рис. 6.2.14. Схема формування витрат при здійсненні платежів з податку на прибуток та їх списання*

Крім деревної продукції лісу важливими об'єктами обліку витрат в лісогосподарських підприємствах є виробництво недеревних видів рослинної сировини та продукції її переробки. До об'єктів бухгалтерського обліку з виробництва недеревної продукції лісу відносяться:

- лікарські, харчові та технічні рослини (бруньки, листя, трава, квітки та суцвіття, корені, кореневища та цибулини);
- плоди і насіння дикорослих дерев, ягід, рослин: плодових (яблуня, груша, алича, горобина, калина, дерен, черемха, глід, обліпіха); ягідних (журавлина, лохина, чорниця, брусниця, малина, ожина, суниця); горіхоплідних (ліщина, фундук, бук, дуб);
- сировинні ресурси деревної зелені (заготівля зелені та її переробка на вітамінне борошно);
- гриби як харчовий продукт, що містить унікальний комплекс поживних і лікарських речовин;
- сіно сінокосів і зелена маса пасовищ для тварин;
- деревні соки одних з цінних та поживних лісових продуктів, який

заготовлюється з берези, клена, граба, бука та ін.

- продукція бджільництва (мед, прополіс, віск, маточне молоко, бджолина отрута);

- продукція полювання – добуті шляхом полювання туші мисливських тварин, їх частини (м'ясо, субпродукти, шкури, роги, черепи, ікла тощо), а також відловлені живі мисливські тварини, сувеніри;

- нерудні копалини (торф, пісок, глина, каміння, янтар);

- продукція рибництва – продукція природного і штучного відтворення цінних видів водних живих ресурсів шляхом вирощування рибопосадкового матеріалу, товарної продукції у природних водоймах;

- очерет – багаторічна водяна або болотна трав'яниста рослина родини злакових з високим стеблом і розлогою пірамідальною волоттю, що використовується як матеріал в будівництві та для опалювальних систем.

Окремим важливим об'єктом витрат на лісгосподарських підприємствах є роботи з лісовідновлення. Вони включають: збирання та оброблення лісового насіння, обробіток ґрунту в лісорозсадниках та в місцях вирощування стиглого лісу, висівання обробленого насіння в оброблений ґрунт або пересаджування в нього молодих рослин, догляд за ними шляхом механічного оброблення ґрунту або іншими способами, що протидіють розвитку бажаної рослинності в місцях штучного вирощування дерев.

Як приклад розглянемо технологію формування витрат на вирощування новорічних дерев (ялинок, сосен).

Новорічні ялинки вирощуються з насіння або способом щеплення, черенкування та *in vivo* (мікроклонального розмноження) найбільш урожайних ялин або сосен, яке одержують із заготовлених шишок. Від збору шишок до посіву минає рік, на протязі якого здійснюють підготовку насіння. При цьому, здійснюється облік витрат, які пов'язані із заготівлею насіння і безпосередньо кількості і вартості насіння як виробничих запасів.

Навесні насіння висівають у теплицях або у відкритому ґрунті. На одному гектарі може зійти 1,5 млн. сіянців. За рік сіянець сосни сягає 10-12 см, ялини – всього 3-5 см. Сіянці сосни вирощують рік, ялини – два роки. Протягом цього часу їх поливають і прополюють. Під час вирощування сіянців їх підживлюють мінеральними добривами.

Восени сіянці виконують і пересаджують у підготовлені ділянки-шкілки. Кожна ділянка з вирощування новорічних дерев може бути окремим об'єктом обліку витрат.

У шкільному відділенні однорічні сосонки і дворічні ялинки садять на відстані 1-2,5 м. один від одного. Аби сосна досягла одного метра у висоту, має пройти шість років. Новорічні дерева висотою 1,5-2 м. вирощують 10 років. Під час вирощування дерев в шкілці здійснюють заходи по прополюванні рядків, скошування трави та підживлення мінеральними добривами. Закінчується процес вирощування дерев їх



заготівлею і реалізацією. На протязі всього процесу вирощування новорічних дерев формуються витрати незавершеного виробництва.

Крім спеціального вирощування дерев, новорічні ялинки можна одержати під час проведення доглядових рубок (освітлень і прочисток) насаджень лісових ялин і сосен. Одержані дерева будуть побічною продукцією щодо об'єкта діяльності лісогосподарських підприємств з лісорозведення.

Можливий і інший технологічний процес одержання і вирощування новорічних дерев. Деревя вирощують із закритою кореневою системою у контейнері. Деревя в контейнерах можуть використовуватися на умовах реалізації, оренди для новорічних свят упродовж 5-7 років. При цьому, після щорічного використання, їх дорощують (власники, посередники, лісогосподарські підприємства) і повторно продають або передають для проведення новорічних свят. Зрештою, новорічні дерева можна буде посадити у відкритий ґрунт лісових площ для одержання деревини.

### **6.3. Калькулювання собівартості продукції лісу**

Для ефективного контролю витрат недостатнім є лише їх просте накопичення відповідно до використаних ресурсів. Принциповим є те, що облік витрат – це спосіб відображення їх елементів у сукупності в системі рахунків за об'єктами господарської діяльності, видами продукції (робіт, послуг) і місцем відповідальності та спосіб калькулювання – розрахунку витрат, відображених на аналітичних рахунках, що припадають на калькуляційну одиницю.

Калькулювання – це сукупність прийомів процесу розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) які створюються на підприємстві, а результат цього процесу називають калькуляцією.

Калькуляція – це заключний етап обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якого визначеними прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції.

Калькуляція – це представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу чи партії виробів, а також на здійснення робіт і послуг. Вона слугує основою для визначення середніх витрат виробництва в часі і собівартості продукції. Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Калькулювання – це необхідна умова для обґрунтування цін та виявлення прибутковості об'єктів діяльності.

Калькулювання буває різних видів, а саме за:

- часом формуванням витрат: попереднє (кошторисне, проектне, планове, бюджетне, нормативне); очікуване (провізорне); звітне (фактичне); стратегічне.

Кошторисне (проектне) – розрахунок передбачуваної собівартості інноваційного виду продукції для підприємства.

Планове (бюджетне) – відображає допустимий розмір витрат на об'єкт діяльності, що передбачається досягти на підприємстві.

Нормативне – передбачає визначення витрат за діючими нормами використання ресурсів на створення об'єктів діяльності.

Очікуване (провізорне) – розрахунок собівартості в якому використовуються як фактичні дані так і планові: наприклад, звітні дані за I – III квартали і планові за IV квартал. Це калькулювання використовують для визначення очікуваних (попередніх) фінансових результатів та для планування на наступний рік.

Фактичне (звітне) – відображає досягнутий рівень витрат від використання ресурсів в процесі створення об'єктів діяльності. Звітна калькуляція складається на підставі відображених фактичних витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

У звітну калькуляцію включаються витрати і втрати, які не були передбачені плановою калькуляцією. Це витрати, пов'язані з відхиленням від встановленого технологічного процесу, надпланові втрати від браку. Звітна калькуляція відображає всі витрати на виробництво продукції за звітний період.

Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними), дозволяє проводити аналіз собівартості продукції і визначати резерви її зниження, показує величину невикористаних можливостей, втрат за минулий період, а також характеризує зусилля підприємства на зниження витрат виробництва.

Стратегічне – виявлення витрат, які будуть понесені в майбутньому на певних етапах життєвого циклу продукту, тобто на протязі його існування.

- обсягом витрат які включають в собівартість: технологічне (операційне); виробниче (цехове); повне; цільове; інжинірингове.

Технологічне (операційне) – визначає суму витрат на здійснення технологічного процесу виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг).

Виробниче (цехове) – включає всі витрати в структурному підрозділі (внутрішні і зовнішні) на виробництво готової продукції (здійснення технологічного процесу та управління і обслуговування виробництва в межах цеху).

Повне – при розрахунку собівартості використовуються всі операційні (виробничі, адміністративні, збутові, соціальні і невиробничі) витрати підприємства.

Цільове – відображає витрати як різницю між цільовою ціною і цільовим прибутком.

Інжинірингове – здійснюється на основі системного, комплексного аналізу чинників, що впливають на витрати пов'язані з виготовленням продукту, або послуги. Використовується для забезпечення необхідного

рівня цільових витрат, або за рахунок визначення характеристик продукту, який можна поліпшити скоротивши витрати без функціонального призначення продукції, або за рахунок усунення з конструкції непотрібних функцій, які роблять її більш трудомісткою, за які споживачі не виявляють бажання платити.

- рівнем охоплення підприємств: індивідуальне; територіальне; галузеве.

Індивідуальне – показує витрати, які несе окреме підприємство на виробництво певного виду продукції.

Територіальне – свідчить про середні витрати підприємств, які виробляють однорідну продукцію на певній території.

Галузеве – визначає собівартість за витратами підприємств, які виробляють однорідну продукцію в цілому по країні.

- тривалістю розрахункового періоду: щомісячне; квартальне; річне; періоду робіт (цикл, фаза, переділ, стадія); після закінчення робіт (замовлення).

Щомісячне – показує витрати які несе підприємство на виробництво продукції у певному місяці.

Квартальне – свідчить про середні витрати підприємства на однорідну продукцію за певний квартал.

Річне – визначає собівартість за витратами підприємства на однорідну продукцію в цілому за рік.

Калькулювання за період робіт – свідчить про витрати на об'єкт обліку в межах окремого циклу, фази, переділу чи стадії технологічного процесу. Складність його залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

Калькулювання після закінчення робіт (замовлення) – дозволяє визначати собівартість об'єктів за витратами на закінчений технологічний процес виробництва кожного індивідуального виробу.

Калькуляції складаються щомісячно. Крім того, використовуються квартальні і річні звітні калькуляції.

Фактична собівартість виробів, на які складаються квартальні і річні калькуляції, розраховується як середньозважена величина. Для цього витрати по кожній статті за квартал (рік) складаються і діляться на кількість виробів, вироблених за цей період (квартал, рік).

Калькуляції складаються в розгорнутому виді, а по статті «Сировина і матеріали» – по групах матеріалів, які приводяться в кількісному і вартісному вираженні, що значно збільшує аналітичні можливості калькуляції.

- складом об'єктів діяльності: валове; товарне; реалізації; незавершеного виробництва.

Валових обсягів діяльності – показує собівартість всього обсягу

виробленої продукції.

Товарних об'єктів – свідчить про собівартість визначеного обсягу продукції для реалізації покупцям.

Реалізованих об'єктів діяльності – визначає собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) покупцям.

Незавершеного виробництва – включає вартість об'єктів діяльності, що не пройшли всі етапи обробки, передбачені технологічним процесом, а також які не повністю укомплектовані та не пройшли технічний контроль. До складу незавершеного виробництва включаються:

- вироби, деталі та вузли, які не пройшли всіх стадій (фаз, переділів), що передбачені технологічним процесом, і не закінчені обробкою;

- продукція, обробку якої закінчено, але яка прийнята відділом технічного контролю, а також прийнята ним, але з певних причин не здана на склад;

- вироби, проходять стадію випробування або спеціального налагодження, зумовленого договором із замовником;

- готова продукція, що не пройшла затарювання та пакування на місці виробництва, якщо це передбачено технологічним процесом;

- деталі і напівфабрикати власного виробництва, що підлягають подальшій обробці;

- виправлений брак у виробництві.

У лісогосподарській діяльності – це лісоматеріал, який знаходиться у лісосяках та верхніх складах, продукція лісу в переробці та вироби деревообробки.

Процес калькулювання собівартості продукції включає: розмежування витрат на виробництво між закінченою продукцією й незавершеним виробництвом; розрахунок витрат на забраковану продукцію; оцінювання відходів виробництва і побічної продукції; визначення суми витрат, яка належить до основних готових виробів; розподіл витрат між видами продукції; розрахунок собівартості одиниці продукції.

У процесі калькулювання застосовують калькуляційні одиниці – економічно-однорідні і стійкі у часі одиниці виміру самих об'єктів калькулювання, що відображають кількісну сторону продукції, товарів, робіт, послуг.

Об'єктом калькуляції залежно від особливостей продукції, яка випускається та характеру технологічного процесу можуть бути: технологічний переділ, деталоперація, деталь, складальна операція (вузол), виріб в цілому, замовлення на виготовлення декількох виробів, одиниця ремонтоскладності.

Об'єкт калькулювання – це та продукція, робота, послуга собівартість яких обчислюється. За технологічною складністю об'єкти калькулювання поділяють на прості та складні. При цьому вони можуть бути основні, супутні і побічні. За своїми технічними й іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх

кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Для кожного об'єкту калькулювання обирається калькуляційна одиниця – одиниця його кількісного виміру.

Калькуляційні одиниці поділяються на окремі види в залежності від одиниць вимірювання. Вони бувають:

- натуральні – характеризують об'єкти діяльності у фізичних одиницях виміру за якими вони реалізуються покупцям і відображають їх специфіку. Можливо застосовувати укрупнені натуральні одиниці – 10, 100, 1000 одиниць;

- умовно-натуральні – відображають кількість однорідних об'єктів діяльності в умовних одиницях (умовна пара взуття, умовна банка консервів);

- умовні – передбачають певний вміст корисної речовини в об'єктах діяльності (кормових одиницях);

- трудові – характеризують обсяг роботи, що необхідна для створення об'єктів діяльності (нормо-години);

- комплексні – відображають одночасно декілька характеристик створених об'єктів діяльності (т/км; машино-година; машино-змінa);

- одиниці часу виробництва (година, день, змінa);

- вартісні – передбачають оцінку об'єктів діяльності в грошових одиницях виміру;

- експлуатаційні – характеризують створені об'єкти діяльності за показниками потужності, продуктивності, параметрами використання.

Крім калькуляційних одиниць (натуральних, умовно-натуральних, експлуатаційних, приведених, одиниць часу), які є загальними об'єктами калькуляції, лісгосподарські підприємства використовують спеціальні калькуляційні одиниці, зокрема:

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

- гектар (10000 кв. м) – по лісових культурах, насадженнях у ярах, балках, пісках, полезахисних лісових смугах, плантаціях, лісонасінневих дільницях, лісонасадженнях, пройдених рубками формування та оздоровлення лісів, наземних винищувальних засобів боротьби, проведених у лісонасадженнях, лісовпорядних роботах тощо;

- кілометр – по дорогах лісгосподарського і протипожежного призначення, по розрубаних і розчищених кварталних і граничних кварталних просіках, упоряджених нових протипожежних розривах тощо.

Крім деревної продукції лісу важливими об'єктами калькулювання в лісгосподарських підприємствах є недеревні види рослинної сировини та продукція її переробки. До об'єктів калькулювання недеревної продукції лісу відносяться:

- лікарські, харчові та технічні рослини (бруньки, листя, трава, квітки

та суцвіття, корені, кореневища та цибулини);

– плоди і насіння дикорослих дерев, ягід, рослин: плодових (яблуна, груша, алича, горобина, калина, дерен, черемха, глід, обліпіха); ягідних (журавлина, лохина, чорниця, брусниця, малина, ожина, суниця); горіхоплідних (ліщина, фундук, бук, дуб);

– сировинні ресурси деревної зелені (заготівля зелені та її переробка на вітамінне борошно);

– гриби як харчовий продукт, що містить унікальний комплекс поживних і лікарських речовин;

– сіно сінокосів і зелена маса пасовищ для тварин;

– деревні соки одних з цінних та поживних лісових продуктів, який заготовлюється з берези, клена, граба, бука та ін.

– продукція бджільництва (мед, прополіс, віск, маточне молоко, бджолина отрута);

– продукція полювання – добуті шляхом полювання туші мисливських тварин, їх частини (м'ясо, субпродукти, шкури, роги, черепи, ікла тощо), а також відловлені живі мисливські тварини, сувеніри;

– нерудні копалини (торф, пісок, глина, каміння, янтар);

– продукція рибництва – продукція природного і штучного відтворення цінних видів водних живих ресурсів шляхом вирощування рибопосадкового матеріалу, товарної продукції у природних водоймах;

– очерет – багаторічна водяна або болотна трав'яниста рослина родини злакових з високим стеблом і розлогою пірамідальною волоттю, що використовується як матеріал в будівництві та для опалювальних систем.

Одиницею калькулювання продукції цехів з деревообробки лісгосподарських підприємств може виступати один квадратний метр виробів. Облік витрат на виробі деревообробних цехів здійснюється за всіма статтями витрат. Виробничі витрати на продукцію деревообробних цехів поділяються на:

- прями, до яких відносять: вартість матеріалів (дошка, брус, планка, рейка, фарба, лак тощо); витрати на оплату праці та інші прями витрати;

- загальновиробничі, до яких відносять вартість електроенергії, теплоенергії, амортизацію приміщення і обладнання, витрати на оплату праці цехового персоналу та інші витрати, які неможливо віднести на певний столярний виріб.

Окремим об'єктом калькулювання є роботи з лісозбереження та лісовідновлення. Зазначене пов'язане з вагомим значенням цих заходів для розвитку економічної системи держави та необхідністю фінансування витрат на збереження лісового фонду та лісовідновлення за рахунок бюджетних коштів.

При цьому до робіт з лісовідновлення слід віднести:

- лісгосподарські роботи (лісосіки та рубки догляду, санітарні рубки і підсочка лісу);

- лісозахисні роботи (експедиційні роботи, наземні винищувальні міри боротьби в осередках шкідників і хвороб, ґрунтові розкопки, виробництво біологічних препаратів та інші роботи);

- гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи (осушення лісових площ, рубка трас, ремонт і утримання зрошувальних систем);

- ліскокультурні роботи (посів лісу на ярах, балках, пісках та інших непридатних землях, посадка лісу, реконструкція насаджень, догляд за лісовими культурами, закладка маточних плантацій з доглядом і зрошенням, розкорчування площі, закладка лісонасінневих плантацій з доглядом, викопка і сортування посадкового матеріалу, придбання посадкового матеріалу та інші роботи);

- протипожежні заходи (влаштування нових протипожежних розривів, мінералізованих смуг та догляд за ними, ремонт і утримання доріг лісогосподарського і протипожежного призначення, утримання тимчасових пожежних сторожів, утримання транспорту, пожежників, гасіння лісових пожеж, утримання представників поліції).

Калькуляційна одиниця продукції повинна відповідати одиниці вимірювання, прийнятій у стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції і в плані виробництва продукції в натуральному виразі. Якщо в плануванні використовуються дві одиниці вимірювання кількості продукції, що випускається, калькуляційною одиницею є одна із цих одиниць. Собівартість одиниці продукції в другому вимірюванні визначається в цілому, без виділення окремих статей витрат.

Якщо за одиницю вимірювання обсягу виробництва використовуються умовно-натуральні показники (наприклад, мінеральні добрива в умовних одиницях, виходячи із складу корисної речовини, – у хімічній промисловості, умовний ящик скла – у скловиробництві), то ці ж показники є калькуляційними одиницями.

Залежно від характеру і виду виробництва застосовуються такі способи калькулювання собівартості одиниці продукції:

- спосіб розрахунку за прямими ознаками;
- спосіб додавання витрат;
- спосіб виключення витрат;
- коефіцієнтний спосіб;
- пропорційний (індексний) спосіб;
- комбінований спосіб;
- нормативний спосіб.

Спосіб розрахунку за прямими ознаками – застосовується коли об'єкт калькулювання співпадає з об'єктом обліку виробничих витрат (як, приклад, заготівля березового соку, насіння лісових культур, вирощування новорічних ялинок тощо).

Спосіб додавання витрат – використовується коли собівартість одиниці продукції визначається шляхом складання витрат за окремими

етапами виробництва (як, приклад, виробнича собівартість лісоматеріалів визначається як сума витрат на їх заготівлю у лісосіках та проведення робіт на верхніх та нижніх складах).

Спосіб виключення витрат – полягає в тому, що від загальної суми витрат на виробництво виключається вартість побічної продукції одержаної в процесі заготівлі лісопродукції, переробки сортиментів, обробки пилопродукції.

Коефіцієнтний спосіб – застосовується для визначення собівартості одночасно одержаних від одного виробництва декількох видів продукції в аналітичному розрізі за якісними характеристиками (як, приклад, окремі сортименти при розкрязуванні хлестів, пилопродукція, продукція деревообробки).

Сутність розрахунків зводиться до того, що всі продукти у відповідності з коефіцієнтами переводяться в умовні одиниці, після чого визначається їх собівартість, а потім калькулюється собівартість одиниці кожного продукту. У процесі калькуляції продукції лісу можливо використати коефіцієнти, які характеризують співвідношення між діючими цінами на окремі види продукції за якісними характеристиками.

Пропорційний (індексний) спосіб калькулювання собівартості одиниці продукції використовується у виробництвах, де одночасно отримують декілька видів продукції. При всіх різновидностях баз і варіантів розподілу витрат, сутність цього способу калькулювання полягає в тому, що собівартість сукупного випуску продуктів розподіляється між продуктами пропорційно обраній базі, а собівартість одиниці продукції розраховується по кожному виду прямим способом. Як, приклад, в універсальних комплексних структурних підрозділах лісгосподарських підприємств базою розподілу можуть бути прямі витрати сировини і матеріалів, нарахування прямої оплати праці, планова (нормативна) виробнича собівартість.

Комбінований спосіб – передбачає використання для розрахунку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) декількох способів одночасно.

Якщо, в процесі заготівлі і переробки лісових ресурсів використовується попередільний метод формування витрат, то в кожному переділі можуть застосовуватись різні способи калькулювання. До окремого переділу в лісгосподарській діяльності можна віднести процеси: заготівлі (1-й переділ), переробки (2-й переділ) і в операціях з деревиною – деревообробку (3-й переділ).

При цьому, обчислюють собівартість продукції кожного переділу, як готової продукції і можливої сировини для забезпечення виробництва в наступних технологічних переділах.

Наприклад, при заготівлі деревини (1-й переділ) формується собівартість одержаних сортиментів лісопродукції, частина яких реалізується, а інша частина використовується лісгосподарським



підприємством для власних потреб. Фактична собівартість використаних сортиментів лісогосподарським підприємством в процесі лісопиляння формує виробничу собівартість пиломатеріалів (2-й переділ), частина яких знову може бути реалізована, а, відповідно, використані пиломатеріали в процесі подальшої деревообробки на підприємстві формують виробничу собівартість готових виробів деревообробки (3-й переділ).

Нормативний спосіб – передбачає попереднє складання нормативної калькуляції виробничої собівартості на основі діючих норм використання ресурсів і технологічного процесу. Після цього організовується облік зміни діючих норм, що дозволяє визначити нормативну собівартість на кожний момент.

Спосіб калькулювання визначається сукупністю прийомів обчислення собівартості виду продукції і її одиниць. Предметом калькуляції є те, що в ній відбивається, тобто витрати (витрати виробництва) підприємства, що утворюють собівартість продукції. З іншого боку, калькуляція використовується в бухгалтерському обліку для грошової оцінки окремих об'єктів обліку.

Процес обліку виробництва закінчується обчисленням виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за кожним аналітичним рахунком (об'єктом витрат), які використовувалися для відображення господарських операцій за субрахунками першого (другого) порядків до рахунку 23 «Виробництво».

Перед обчисленням виробничої собівартості здійснюють закриття аналітичних рахунків, тобто підрахунок фактичних витрат виробництва та обсягів об'єктів калькуляції (продукції, робіт, послуг). Виходячи з особливостей лісогосподарської діяльності, при закритті аналітичних рахунків виробництва необхідно здійснити наступне:

1) визначити аналітичні рахунки допоміжних виробництв, діяльність яких характеризувалася тільки внутрішніми потребами;

2) визначити, які допоміжні виробництва крім внутрішньої діяльності, надавали послуги зовнішнім замовникам і суму одержаних доходів;

3) розділити виробництва за аналітичними рахунками субрахунку 231 «Витрати на ведення лісового господарства» на ті, які брали участь в лісогосподарських заходах, які забезпечують формування запасів лісових ресурсів, і ті, які крім цієї діяльності, здійснювали одночасно реалізацію продукції зовнішнім замовникам (насіння і садивного матеріалу лісових культур) з розрахунком одержаного доходу;

4) виділити аналітичні рахунки виробництв, де здійснювався облік витрат за рахунок бюджетних коштів;

5) сформувати виробництва, за якими необхідно здійснювати обчислення виробничих витрат і калькулювання фактичної собівартості виготовленої готової продукції, наданих послуг і виконаних робіт.

Безпосередній розрахунок виробничої собівартості здійснюється на підставі фактичних витрат за кожним аналітичним рахунком відповідно до

обсягів господарської діяльності в калькуляційних одиницях.

За більшістю об'єктів витрат лісогосподарські підприємства здійснюють прямий розрахунок виробничої собівартості. Він полягає в тому, що фактичні витрати визначаються по кожному з основних і допоміжних виробництв за мінусом супутніх доходів, а собівартість калькуляційної одиниці обчислюється шляхом ділення визначених витрат на їх кількість.

Розглянемо на декількох умовних прикладах порядок калькулювання різних видів продукції лісу в лісогосподарських підприємствах.

*Приклад 1.* За даними інвентаризації і обліку станом на 31.12.2018 року витрати незавершеного виробництва при лісозаготівлі становили 14118 грн. У продовж 2019 року лісогосподарським підприємствам від лісозаготівлі було одержано лісоматеріал сосни за якістю класу А – 200 м<sup>3</sup>, класу В – 400 м<sup>3</sup>, класу С – 500 м<sup>3</sup>, класу D – 1000 м<sup>3</sup>, довгомірний лісоматеріал сосни – 20 м<sup>3</sup>, лісоматеріал породи береза класу якості D – 50 м<sup>3</sup>, деревина дров'яна промислового використання – 50 м<sup>3</sup> в щільній мірі, деревина дров'яна непромислового використання – 200 м<sup>3</sup> в щільній мірі та хмиз 10 м<sup>3</sup> в щільній мірі.

За 2019 рік витрати на лісозаготівлю становили 825410 грн. Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2019 року за даними інвентаризації і обліку становили 12000 грн.

Надходження лісопродукції в лісогосподарських підприємствах відбувається в процесі лісозаготівлі який включає:

- лісоробочні роботи (підготовка лісоробочних ділянок, вирубка лісу);
- вивезення лісопродукції. Витрати на етапі вивезення лісової продукції складаються з витрат на трелювання деревини, на вантаження і на транспортні засоби, доставку продукції на склади (верхній та нижній). У разі реалізації продукції замовникам на стадії вивезення, до витрат включаються тільки витрати на лісоробочні роботи;
- складські лісозаготівельні роботи об'єднують витрати на виконання робіт по зберіганню лісопродукції.

Зазначені етапи виробничого процесу лісозаготівлі є об'єктами обліку витрат, які групуються за певними статтями. Кожний окремих етап лісозаготівлі включає свої витрати на проведення робіт, пов'язаних з даним етапом лісозаготівлі. Статті витрат окремого етапу виробництва складають собівартість робіт даного етапу. Витрати всіх трьох етапів складають собівартість лісозаготівлі.

Розрахунок виробничої собівартості лісоматеріалів одержаних від заготівлі наведено в табл. 6.3.1.

Калькулювання виробничої собівартості лісоматеріалів від лісозаготівлі здійснюється за наступними кроками:

1. Розраховуються виробничі витрати пов'язані із заготівлею готових лісоматеріалів в цілому за звітний період

$$\text{ВВП} = \text{НВП} + \text{ПВЛ} - \text{НВК}$$

Таблиця 6.3.1

Формування витрат та калькулювання виробничої собівартості  
лісоматеріалів від лісозаготівлі

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2018 р.	2321		14118
Формування витрат в 2019 році				
2	Сировина і матеріали:	2321	201	825410
2.1	– рента плата		64	
3	Покупні матеріали, роботи і послуги виробничого характеру		202, 63	
4	Паливо і енергія на технологічні цілі		203	
5	Основна заробітна плата			
5.1	– звалювання дерев, зрізування гілок і сучків, збирання та складання в купу, розкрязування		66	
5.2	– трелювання			
5.3	– складання в штабель			
5.4	– інші допоміжні роботи			
6	Додаткова заробітна плата		66	
7	Відрахування на соціальні заходи		65	
8	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування		13, 23	
9	Загальновиробничі (цехові) витрати		91	
10	Інші виробничі витрати		23, 37	
11	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2019 р.	2321		12000
12	Виробнича собівартість (п.1 + п.2 + п.3 + п.4 + п.5 + п.6 + п.7 + п.8 + п.9 + п.10 – п.11)			827528
13	Оприбутковано продукцію:			
	– лісоматеріал сосни класу:			
	• А – 200 м <sup>3</sup>	261		90656
	• В – 400 м <sup>3</sup>	262		151092
	• С – 500 м <sup>3</sup>	263		176280
	• D – 1000 м <sup>3</sup>	264		327380
	– довгомірний лісоматеріал сосни – 20 м <sup>3</sup>	265		4029
	– лісоматеріал породи береза класу D – 50 м <sup>3</sup>	264	2321	12591
	– деревина дров'яна промислового використання – 50 м <sup>3</sup>	266		15000
	– деревина дров'яна непромислового використання – 200 м <sup>3</sup>	267		50000
	– хмиз 10 м <sup>3</sup>	268		500
Разом				827528

де ВВП – виробничі витрати пов'язані із заготівлею готових лісоматеріалів у звітному періоді; НВП – незавершене виробництво при заготівлі лісоматеріалів на початок звітного періоду; ПВЛ – поточні виробничі витрати пов'язані з заготівлею лісоматеріалів у звітному періоді; НВК – поточні виробничі витрати пов'язані з заготівлею лісоматеріалів на кінець звітного періоду.

$$827528 \text{ грн.} = 14118 + 825410 - 12000$$

2. Визначається справедлива вартість побічної (супутної) продукції одержаної при лісозаготівлі.

Для визначення вартості побічної продукції можливо використати два методи:

1) шляхом пропорційного розподілу витрат на виробництво виходячи з продажної ціни кожного виду продукції. Цей метод може застосовуватися:

- або на етапі виробничого процесу, коли продукцію вже можливо відокремити одну від одної;

- або в момент завершення виробництва продукції;

2) за чистою вартістю реалізації побічної продукції. Чиста вартість реалізації – це заздалегідь визначена ціна продажу при звичайній діяльності за мінусом оцінених витрат на завершення операцій з виробництва та реалізації продукції. Попередні оцінки таких витрат базуються на найбільш достовірних подіях, які існували на момент їх проведення.

В нашому прикладі, для оцінки побічної продукції використаємо величину її чистої вартості. При цьому, до побічної продукції буде віднесено деревину дров'яну промислового використання за ціною 300 грн. за 1 м<sup>3</sup> в щільній мірі, деревину дров'яна непромислового використання за ціною 250 грн. за 1 м<sup>3</sup> в щільній мірі та хмиз за ціною 50 грн. за 1 м<sup>3</sup> в щільній мірі.

Тоді чиста вартість побічної продукції від лісозаготівлі буде становити:

$$65500 \text{ грн.} = 50 \text{ м}^3 \times 300 \text{ грн.} + 200 \text{ м}^3 \times 250 \text{ грн.} + 10 \text{ м}^3 \times 50$$

3. Визначаємо виробничі витрати на заготівлю основної готової продукції:

$$762028 \text{ грн.} = 827528 \text{ грн.} - 65500 \text{ грн.}$$

4. Здійснюється розрахунок виробничої собівартості знеособленого 1 м<sup>3</sup> деревини готової продукції без диференціації за сортами, породами, сортами і розмірами.

Заготівля всіх різновидностей цих лісоматеріалів здійснюється в єдиному технологічному процесі і в готовому стані оцінюється по його завершенню. Крім того, відхилення в собівартості їх заготівель в залежності від окремих характеристик (за виключенням діаметра) незначні.

При цьому виробнича собівартість знеособленого 1 м<sup>3</sup> деревини основної готової продукції буде становити:

$$351,16 \text{ грн.} = 762028 \text{ грн.} : (200 \text{ м}^3 + 400 \text{ м}^3 + 500 \text{ м}^3 + 1000 \text{ м}^3 + 20 \text{ м}^3 + 50 \text{ м}^3)$$

5. Розраховується виробнича собівартість 1 м<sup>3</sup> кожного виду готової продукції.

Для цього встановлюються вартісні співвідношення між окремими видами готової продукції на основі порівняльного аналізу цін їх реалізації в залежності від якісних характеристик. У відповідності з оцінкою сортиментам присвоюють ціновий коефіцієнт. Якість одного сортименту приймається за базову і йому як еталону присвоюють коефіцієнт 1. Решта сортиментам у відповідності з їх якісною оцінкою встановлюють інші цінові коефіцієнти (вищі чи нижчі). Чим вища якість сортиментів порівняно з еталомом, тим вище назначається ціновий коефіцієнт. Співвідношення вказаних цінових коефіцієнтів визначається за цінами реалізації на сортименти без ПДВ, що склалися в лісгосподарському підприємстві.

Як приклад, ціни реалізації за 1 м<sup>3</sup> сортиментів в лісгоспі у звітному періоді становили: лісоматеріал сосни класу А – 1800 грн., В – 1500 грн., С – 1400 грн., D – 1300 грн., довгомірний лісоматеріал – 800 грн., лісоматеріал породи береза класу D – 1000 грн.

За базову якість сортиментів було прийнято лісоматеріал сосни класу С ціною 1400 грн. за 1 м<sup>3</sup> – коефіцієнт 1,0. Тоді, коефіцієнти лісоматеріалів будуть становити сосни класу А – 1,2857 (1800 грн. : 1400 грн.), В – 1,0714 (1500 грн. : 1400 грн.), D – 0,9286 (1300 грн. : 1400 грн.), довгомірного лісоматеріалу – 0,5714 (800 грн. : 1400 грн.), лісоматеріалу породи береза класу D – 0,7143 (1000 грн. : 1400 грн.).

Після цього визначаємо умовну величину загального обсягу лісоматеріалів з врахуванням коефіцієнтів якості:

$$2161,4 \text{ м}^3 = 200 \text{ м}^3 \times 1,2857 + 400 \text{ м}^3 \times 1,0714 + 500 \text{ м}^3 \times 1,0 + 1000 \text{ м}^3 \times 0,9286 + 20 \text{ м}^3 \times 0,5714 + 50 \text{ м}^3 \times 0,7143 = 257,1 + 428,6 + 500,0 + 928,6 + 11,4 + 35,7$$

При цьому виробнича собівартість 1 м<sup>3</sup> умовної величини лісоматеріалів з врахуванням коефіцієнтів якості буде становити:

$$352,56 \text{ грн.} = 762028 \text{ грн.} : 2161,4, \text{ тоді, відповідно, лісоматеріалів сосни класу А – } 453,28 \text{ грн. (} 352,56 \text{ грн.} \times 1,2857), \text{ В – } 377,73 \text{ грн. (} 352,56 \text{ грн.} \times 1,0714), \text{ С – } 352,56 \text{ грн. (} 352,56 \text{ грн.} \times 1,0), \text{ D – } 327,38 \text{ грн. (} 352,56 \text{ грн.} \times 0,9286), \text{ довгомірного лісоматеріалу – } 201,45 \text{ грн. (} 352,56 \text{ грн.} \times 0,5714), \text{ лісоматеріалу породи береза класу D – } 251,82 \text{ грн. (} 352,56 \text{ грн.} \times 0,7143).$$

За наслідком таких розрахунків сума виробничих витрат за собівартістю на сортименти з врахуванням коефіцієнтів має дорівнювати їх загальній вартості за якою здійснювався розрахунок собівартості знеособленого 1 м<sup>3</sup> деревини.

762028 = 453,28 грн. х 200 м<sup>3</sup> + 377,73 грн. х 400 м<sup>3</sup> + 352,56 грн. х 500 м<sup>3</sup> + 327,38 грн. х 1000 м<sup>3</sup> + 201,45 грн. х 20 м<sup>3</sup> + 251,82 грн. х 50 м<sup>3</sup> = 90656 + 151092 + 176280 + 327380 + 4029 + 12591

*Приклад 2.* У 2019 році у лісопилному цеху лісгосподарського підприємства було перероблено 3000 м<sup>3</sup> лісоматеріалу на дошку необрізну, в т.ч. 2500 м<sup>3</sup> сосни і 500 м<sup>3</sup> берези та 1000 м<sup>3</sup> дошки необрізної сосни в обрізну. Від переробки були одержані дошки необрізні 2000 м<sup>3</sup>, в т.ч. сосни 1750 м<sup>3</sup> і берези 250 м<sup>3</sup> та обрізні дошки сосни 800 м<sup>3</sup>, а також побічна продукція при: переробці лісоматеріалу – обапіл дощатий – 200 м<sup>3</sup>, обапіл горбильний – 300 м<sup>3</sup>, необрізних дошок – обрізки 100 м<sup>3</sup> та тирса 120 м<sup>3</sup> (в цілому по лісопилному цеху).

Виробнича собівартість лісоматеріалу, який було використано в лісопилному цеху за 1 м<sup>3</sup>: сосна – 351,16 грн., береза – 251,82 грн., а витрати при одержанні пилопродукції становили 291608 грн.

Справедлива ціна на обапіл дощатий за 1 м<sup>3</sup> – 300 грн., обапіл горбильний за 1 м<sup>3</sup> – 250 грн., обрізки за 1 м<sup>3</sup> – 200 грн., тирсу за 1 м<sup>3</sup> – 100 грн.

Розрахунок виробничої собівартості пиломатеріалів одержаних з лісопродукції наведемо в табл. 6.3.2.

*Таблиця 6.3.2*

*Формування витрат та калькулювання виробничої собівартості пиломатеріалів при переробці лісопродукції*

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
<b>Вартість сировини (лісоматеріалів)</b>				
1	Сировина і матеріали за виробничою собівартістю:	2351	201,26	
	– лісоматеріал сосна (351,16 грн. х 2500 м <sup>3</sup> )			
	– лісоматеріал береза (251,82 грн. х 500 м <sup>3</sup> )			
	Разом			1003810
<b>Витрати на переробку лісопродукції</b>				
2	Покупні матеріали, роботи і послуги виробничого характеру	2351	202,63	291608
3	Паливо і енергія на технологічні цілі		203	
4	Основна заробітна плата		66	
5	Додаткова заробітна плата		66	
6	Відрахування на соціальні заходи		65	
7	Витрати допоміжних виробництв		23	
8	Амортизація		13	
9	Загальновиробничі (цехові) витрати		91	
10	Інші виробничі витрати		23,37	

Продовження табл. 6.3.2

1	2	3	4	5
11	Виробнича собівартість (п.1 + п.2 + п.3 + п.4 + п.5 + п.6 + п.7 + п.8 + п.9 + п.10)			1295418
14	Оприбутковано продукцію:			
	• дошки необрізні:			
	– сосна – 750 м <sup>3</sup>	2611	2351	402925
	– береза – 250 м <sup>3</sup>	2621		138361
	• дошки обрізні сосна – 800 м <sup>3</sup>	2612		587132
	• обапіл дощатий – 200 м <sup>3</sup>	2691		60000
	• обапіл горбильний – 300 м <sup>3</sup>	2692		75000
	• обрізки – 100 м <sup>3</sup>	2694		20000
• тирса – 120 м <sup>3</sup>	2693	12000		
Разом				

Для калькулювання виробничої собівартості пиломатеріалів одержаних в лісопильному цеху здійснюють наступні розрахунки:

1. Розраховують фактичні витрати на лісоматеріал за виробничою собівартістю, який був використаний у лісопильному цеху:

- ✓ лісоматеріал сосна – 877900 грн. (351,16 грн. x 2500 м<sup>3</sup>);
- ✓ лісоматеріал береза – 125910 грн. (251,82 грн. x 500 м<sup>3</sup>).

2. Визначають виробничу собівартість переробки 1 м<sup>3</sup> лісопродукції (лісоматеріал та дошки необрізні):

- загальний обсяг переробки – 4000 м<sup>3</sup> (2500 м<sup>3</sup> + 500 м<sup>3</sup> + 1000 м<sup>3</sup>);
- виробнича собівартість переробки 1 м<sup>3</sup> лісопродукції – 72,902 грн. (291608 грн. : 4000 м<sup>3</sup>).

3. Здійснюють розрахунок витрат на переробку лісопродукції щодо:

- лісоматеріалу сосна – 182255 грн. (72,902 грн x 2500 м<sup>3</sup>);
- лісоматеріалу береза – 36451 грн. (72,902 грн. x 500 м<sup>3</sup>);
- обрізних дощок – 72902 грн. (72,902 грн. x 1000 м<sup>3</sup>).

4. Розраховують витрати на виробництво:

- необрізних дощок сосна – 1060155 грн. (877900 грн. + 182255 грн.);
- необрізних дощок береза – 162361 грн. (125910 грн. + 36451 грн.).

5. Визначають справедливую вартість побічної (супутньої) продукції одержаної при переробці лісопродукції:

- ✓ обапіл дощатий – 60000 грн. (200 м<sup>3</sup> x 300 грн.);
- ✓ обапіл горбильний – 75000 грн. (300 м<sup>3</sup> x 250 грн.);
- ✓ обрізки – 20000 грн. (100 м<sup>3</sup> x 200 грн.);
- ✓ тирса – 12000 грн. (120 м<sup>3</sup> x 100 грн.).

6. Здійснюють розподіл справедливої вартості тирси між окремими виробництвами пропорційно обсягів переробки лісопродукції:

1) справедлива вартість тирси з 1 м<sup>3</sup> переробки лісопродукції – 3 грн. (12000 грн. : 4000 м<sup>3</sup>);

2) справедлива вартість тирси одержаної від переробки:

- лісоматеріалу сосна – 7500 грн. ( $2500 \text{ м}^3 \times 3 \text{ грн.}$ );
- лісоматеріалу береза – 1500 грн. ( $500 \text{ м}^3 \times 3 \text{ грн.}$ );
- обрізних дощок – 3000 грн. ( $1000 \text{ м}^3 \times 3 \text{ грн.}$ ).

7. Здійснюють розподіл справедливої вартості побічної продукції одержаної від переробки лісоматеріалу пропорційно його обсягів:

1) загальна справедлива вартість побічної продукції (обпіл дощатий, обпіл горбильний) – 135000 грн. ( $60000 \text{ грн.} + 75000 \text{ грн.}$ );

2) справедлива вартість побічної продукції з  $1 \text{ м}^3$  переробки ліспродукції – 45 грн. ( $135000 \text{ грн.} : 3000 \text{ м}^3$ );

3) справедлива вартість побічної продукції при переробці:

- лісоматеріалу сосна – 112500 грн. ( $2500 \text{ м}^3 \times 45 \text{ грн.}$ );
- лісоматеріалу береза – 22500 грн. ( $500 \text{ м}^3 \times 45 \text{ грн.}$ ).

8. Визначають витрати, які формують виробничу собівартість:

– необрізних дощок сосна – 940155 грн. ( $877900 \text{ грн.} + 182255 \text{ грн.} - 112500 \text{ грн.} - 7500 \text{ грн.}$ );

– необрізних дощок береза – 138361 грн. ( $125910 \text{ грн.} + 36451 \text{ грн.} - 22500 \text{ грн.} - 1500 \text{ грн.}$ ).

9. Розраховують виробничу собівартість  $1 \text{ м}^3$  дощок необрізних:

- ✓ сосна – 537,23 грн. ( $940155 \text{ грн.} : 1750 \text{ м}^3$ );
- ✓ береза – 553,44 грн. ( $138361 \text{ грн.} : 250 \text{ м}^3$ ).

10. Визначають вартість необрізних дощок сосна за виробничою собівартістю використаних для: одержання обрізних дощок – 537230 грн. ( $537,23 \text{ грн.} \times 1000 \text{ м}^3$ ) та інших цілей – 402925 грн. ( $940155 \text{ грн.} - 537230 \text{ грн.}$ )

11. Визначають витрати, які формують виробничу собівартість обрізних дощок 587132 грн. ( $537230 \text{ грн.} + 72902 \text{ грн.} - 20000 \text{ грн.} - 3000 \text{ грн.}$ ).

12. Розраховують виробничу собівартість  $1 \text{ м}^3$  дощок обрізних 733,92 грн. ( $587132 \text{ грн.} : 800 \text{ м}^3$ ).

Таким чином, здійснюють розрахунок виробничої собівартості одержаної пилопродукції в лісопильних цехах лісгосподарських підприємств без врахування окремих якісних характеристик. Для розрахунку виробничої собівартості конкретної якості пиломатеріалів (сорт) можливо використати цінові коефіцієнти, відповідно до цін реалізації, які склалися на окремі якісні характеристики пилопродукції в лісгосподарському підприємстві. Наприклад, прийнято виділяти п'ять сортів дошки.

Добірний сорт – має найвищу якість. Перший сорт – відрізняється поліпшеними показниками міцності. Другий сорт – призначений для проведення нелицьових робіт і облаштування прихованих деталей будівель. Третій сорт – використовується для виготовлення тари і різних витратних матеріалів з деревини. Четвертий сорт – це низькоякісний матеріал, використовуваний у виробництві тари і упаковки.



*Приклад 3.* Витрати незавершеного виробництва на вирощування сіяньців сосни звичайної за результатами інвентаризації і обліку станом на 31.12.2018 року за аналітичним рахунком «Вирощування сіяньців сосни звичайної» становили 5245 грн. при їх кількості 30 тис. шт. і, відповідно, саджанців за аналітичним рахунком «Вирощування саджанців сосни звичайної» – 8246 грн. на 20 тис. шт.

У 2019 році витрати на вирощування сіяньців становили 6493 грн., а саджанців 5419 грн. У продовж року було додатково посіяно і вирощено 5 тис. шт. сіяньців та одержано із сіяньців 10 тис. шт. саджанців. За 2019 рік лісогосподарське підприємство реалізувало покупцям 7 тис. шт. сіяньців і 9 тис. шт. саджанців та використало на власні потреби для лісовідновлення, відповідно 11 тис. шт. сіяньців і 15 тис. шт. саджанців. Додаткові витрати на викопування сіяньців, які були реалізовані покупцям і використані на власні потреби становили 800 грн., а саджанців 2000 грн.

В цьому випадку визначення фактичної собівартості сіяньців і саджанців сосни звичайної відбувається у кілька етапів (табл. 6.3.3):

*Таблиця 6.3.3*

*Формування витрат та калькулювання виробничої собівартості сіяньців і саджанців сосни звичайної*

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
<b>I. Вирощування сіяньців</b>				
<b>Формування витрат</b>				
1	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2018 р. (30 тис.шт. сіяньців)	2311		5245
2	Понесено витрати на вирощування сіяньців в 2019 році:			6493
	– оплату праці працівників	2311	661	
	– відрахування на соціальні заходи		651	
	– насіння		275	
	– нафтопродукти		203	
	– добрива та засоби захисту рослин		208	
	– МШП		22	
	– роботи та послуги власних допоміжних виробництв		234	
	– роботи та послуги надані сторонніми організаціями		631	
	– зрощення насаджень		234,631	
	– використані одноразові матеріали під сіянці		204	
	– амортизацію використовуваних необоротних активів		13	

## Продовження табл. 6.3.3

1	2	3	4	5
	– загальновиробничі витрати	2311	91	
3	Витрати на викопування сіянців	23111	66, 65, 22, 13 інші	800
<b>Облік виходу продукції за виробничою собівартістю</b>				
4	Оприбутковано сіянці:			
4.1	Від посіву в кількісному виразі (5 тис. шт.)	2311		x
4.2	Реалізовані покупцям (7 тис. шт.)			
4.2.1	– за собівартістю вирощування	90	2311	2347,59
4.2.2	– витрати на викопування	90	23111	311,10
Разом				2658,69
4.3	Використані на лісовідтворення:			
4.3.1	– за собівартістю вирощування	2313	2311	3689,12
4.3.2	– витрати на викопування	2313	23111	488,90
Разом				4178,02
4.4	Використані на вирощування саджанців за собівартістю	2312	2311	3353,70
Всього				10190,41
5	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2019	2311		2347,59
<b>I. Вирощування саджанців</b>				
<b>Формування витрат</b>				
1	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2018 р. (20 тис. шт. саджанців)	2312		8246
2	Понесено витрати на вирощування саджанців в 2019 році:			5419
	– оплату праці працівників		661	
	– відрахування на соціальні заходи		651	
	– сіянці (10 тис.шт. на суму 3353,70 грн.)		2311	
	– нафтопродукти		203	
	– добрива та засоби захисту рослин		208	
	– МШП		22	
	– роботи та послуги власних допоміжних виробництв	2312	234	
	– роботи та послуги надані сторонніми організаціями		631	
	– зрошення насаджень		234, 631	
	– використані одноразові матеріали під саджанців		204	
	– амортизацію використовуваних необоротних активів		13	

Продовження табл. 6.3.3

1	2	3	4	5
	– загально виробничі витрати	2312	91	
3	Витрати на викопування саджанців	23121	66, 65, 22, 13 інші	2000
Облік виходу продукції за виробничою собівартістю				
4	Оприбутковано саджанці:			
4.1	Реалізовані покупцям (9 тис. шт.)			
4.1.1	– за собівартістю вирощування	90	2312	4099,50
4.1.2	– витрати на викопування	90	23121	749,97
Разом				4849,47
4.3	Використані на лісовідтворення:			
4.3.1	– за собівартістю вирощування	2313	2312	6832,50
4.3.2	– витрати на викопування	2313	23121	1250,03
Разом				8082,53
Всього				12932,00
5	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2019	2312		2733,00

1) підтверджуємо проведеною інвентаризацією наявність сіяньців і саджанців, що залишаються в ґрунті станом на 31.12.2019 року та визначаємо їй відповідність даним обліку.

$$\text{КСН} = 30 \text{ тис.шт.} + 5 \text{ тис.шт.} - 7 \text{ тис.шт.} - 11 \text{ тис.шт.} - 10 \text{ тис.шт.} = 7 \text{ тис.шт.}$$

$$\text{КСД} = 20 \text{ тис.шт.} + 10 \text{ тис.шт.} - 9 \text{ тис.шт.} - 15 \text{ тис.шт.} = 6 \text{ тис.шт.}$$

де, КСН і КСД – відповідно, кількість сіяньців і саджанців сосни звичайної на 31.12.2019 року в стані незавершеного виробництва;

2) визначаємо витрати на вирощування сіяньців і саджанців.

$$\text{ВСН} = 5245 \text{ грн.} + 6493 \text{ грн.} = 11738 \text{ грн.};$$

$$\text{ВСД} = 8246 \text{ грн.} + 5419 \text{ грн.} = 13665 \text{ грн.}$$

де ВСН і ВСД – відповідно, витрати на вирощування сіяньців і саджанців;

3) здійснюємо розрахунок виробничої собівартості вирощування 1 тис.шт. сіяньців та саджанців за результатами 2019 року.

$$\text{ССН} = 11738 \text{ грн.} : (30 \text{ тис.шт.} + 5 \text{ тис.шт.}) = 335,37 \text{ грн.}$$

$$\text{ССД} = 13665 \text{ грн.} : (20 \text{ тис.шт.} + 10 \text{ тис.шт.}) = 455,50 \text{ грн.};$$

4) визначаємо витрати на вирощування сіяньців викопаних і залишених в ґрунті, як незавершене виробництво.

$$\text{СНР} = 335,37 \times 7 \text{ тис.шт.} = 2347,59 \text{ грн.}$$

$$\text{СНЛ} = 335,37 \times 11 \text{ тис.шт.} = 3689,12 \text{ грн.}$$

$$\text{СНС} = 335,37 \times 10 \text{ тис.шт.} = 3353,70 \text{ грн.}$$

$$\text{СНН} = 335,37 \times 7 \text{ тис.шт.} = 2347,59 \text{ грн.}$$

де, СНР, СНЛ, СНС, СНН – відповідно, собівартість вирощених сіяньців реалізованих покупцям використаних для лісовідтворення,

переведених в саджанці і залишених в ґрунті, як незавершене виробництво.

$$11738 = \text{СНР} + \text{СНЛ} + \text{СНС} + \text{СНН} = 2347,59 \text{ грн.} + 3689,12 \text{ грн.} + 3353,70 \text{ грн.} + 2347,59 \text{ грн.}$$

5) визначаємо витрати на вирощування саджанців викопаних і залишених в ґрунті, як незавершене виробництво.

$$\text{СДР} = 455,50 \times 9 \text{ тис. шт.} = 4099,50 \text{ грн.}$$

$$\text{СДЛ} = 455,50 \times 15 \text{ тис. шт.} = 6832,50 \text{ грн.}$$

$$\text{СДН} = 455,50 \times 6 \text{ тис. шт.} = 2733,00 \text{ грн.}$$

де СДР, СДЛ, СДН – відповідно, собівартість вирощених саджанців реалізованих покупцям використаних для лісовідтворення і залишених в ґрунті, як незавершене виробництво.

$$13665 = \text{СДР} + \text{СДЛ} + \text{СДН} = 4099,50 \text{ грн.} + 6852,50 \text{ грн.} + 2733,00 \text{ грн.}$$

б) здійснюємо розрахунок розподілу витрат пов'язаних з викопування сіяньців та саджанців:

✓ витрати на викопування 1 тис. шт. сіяньців:

$$800 \text{ грн.} : (7 \text{ тис. шт.} + 11 \text{ тис. шт.}) = 44,44 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування 1 тис. шт. саджанців:

$$2000 \text{ грн.} : (9 \text{ тис. шт.} + 15 \text{ тис. шт.}) = 83,33 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування сіяньців, які були реалізовані покупцям:

$$44,44 \text{ грн.} \times 7 \text{ тис. шт.} = 311,10 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування сіяньці, які були використані на лісовідновлення:

$$44,44 \text{ грн.} \times 11 \text{ тис. шт.} = 488,90 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування саджанці, які були реалізовані покупцям:

$$83,33 \text{ грн.} \times 9 \text{ тис. шт.} = 749,97 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування саджанців, які були використані на лісовідновлення:

$$83,33 \text{ грн.} \times 15 \text{ тис. шт.} = 1250,03 \text{ грн.}$$

✓ фактична виробнича собівартість 1 тис. шт. викопаних сіяньців:

$$335,37 \text{ грн.} + 44,44 \text{ грн.} = 379,81 \text{ грн.}$$

✓ фактична виробнича собівартість 1 тис. шт. викопаних саджанців:

$$455,50 \text{ грн.} + 83,33 \text{ грн.} = 538,83 \text{ грн.}$$

7) здійснюємо фактичний розрахунок собівартості викопаних сіяньців:

• реалізованих покупцям (2347,59 грн. + 311,10 грн. = 2658,69 грн.);  
• використаних на лісовідновлення (3689,12 грн. + 488,90 грн. = 4178,02 грн.);

8) здійснюємо фактичний розрахунок собівартості викопаних саджанців:

• реалізованих покупцям (4099,50 грн. + 749,97 грн. = 4849,47 грн.);  
• використаних на лісовідновлення (6832,50 грн. + 1250,03 грн. = 8082,53 грн.).

Калькуляція собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом при управлінні господарською діяльністю. Інформація, що міститься в калькуляційних розрахунках дозволяє не лише вирішувати традиційні завдання щодо оцінки об'єктів діяльності і визначення прибутку, але і прогнозувати економічні наслідки таких ситуацій, як:

- доцільність подальшої господарської діяльності щодо виробництва окремих видів продукції робіт і послуг;
- прийняття управлінських рішень «продавати чи обробляти далі» щодо виконання в лісгосподарських підприємствах процесів заготівлі лісоматеріалів, їх переробки і обробки;
- встановлення оптимальної ціни на продукцію;
- оптимізація асортименту продукції для покупців;
- доцільність продуктивних і технологічних інновацій в господарській діяльності;
- оцінювання якості роботи управлінського персоналу.

Для вирішення різних управлінських завдань в калькуляції можуть брати участь навіть ті витрати, які не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). При калькуляції виробничої собівартості об'єктів діяльності користуються даними згрупованими на рахунках 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати». Для цілей управління до виробничих витрат можливо додати дані сформовані на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» та 95 «Фінансові витрати». Інформація про витрати зібрана в межах виробничої собівартості дозволяє сформувати валовий прибуток за яким оцінюється ефективність господарювання за окремими об'єктами діяльності.

Калькулювання собівартості сприяє посиленню контролю за дотриманням норм витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виявленню не продуктивних і економічно недоцільних витрат. Калькуляція є основою оцінювання виконання прийнятих структурними підрозділами підприємств бюджетних завдань та необхідна для аналізу причин наявних відхилень від бюджетних завдань за собівартістю. Дані фактичних калькуляцій використовуються для подальшого бюджетування собівартості, обґрунтування економічної ефективності впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів, проведення заходів щодо підвищення якості продукції, перевірки проєктів стратегії розвитку підприємства. За результатами калькуляції можна вирішити питання про доцільність виконання окремих господарських операцій самостійно або з використанням послуг інших суб'єктів господарювання.

Нарешті, калькуляція є основою трансфертного ціноутворення для забезпечення господарських зв'язків між внутрішніми підрозділами підприємства, але при цьому вона не впливає на їх кінцеві результати.

## **РОЗДІЛ 7. Формування та облік доходів від реалізації продукції лісу в лісогосподарських підприємствах**

### **7.1. Система ціноутворення на продукцію лісу в лісогосподарських підприємствах**

### **7.2. Організація збуту продукції лісу в лісогосподарських підприємствах**

### **7.3. Облік доходів від реалізації продукції лісу в лісогосподарських підприємствах**

### **7.1. Система ціноутворення на продукцію лісу в лісогосподарських підприємствах**

Дохід в бізнесі – це багатогранне економічне поняття, яке застосовується у різних значеннях. У широкому розумінні дохід розглядається як грошові та натуральні надходження у вартісній оцінці до суб'єктів господарської діяльності. На відміну від багатства, яке втілюється у моментних запасах активів, дохід передбачає приплив надходжень коштів в динаміці за певний проміжок часу.

Дохід визнається, коли існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити. Дохід суб'єктів господарювання, який формується від покупців при продажі (реалізації) товарів визнається у разі задоволення всіх наведених далі умов:

а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар (готову продукцію, роботи, послуги);

б) за суб'єктом господарювання не залишається а ні подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, а ні ефективний контроль за проданими товарами;

в) суму доходу можна достовірно оцінити;

г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

При цьому продаж (реалізація) – це господарська операція, під час якої здійснюється обмін товару на виражений у грошовій формі еквівалент або інший вид компенсації його вартості. Товар як об'єкт формування доходу – це продукція, роботи, послуги, матеріально-технічні ресурси, майнові та немайнові права, що підлягають продажу (реалізації).

Основне призначення доходу – це формування запасів, майна необоротних активів шляхом поповнення використаних активів та здійснення їх приросту і оплата зобов'язань. Дуже важливо, щоб доходи перевищували витрати і забезпечували отримання прибутку та приріст

активів.

Дохід у лісогосподарських підприємствах формується в процесі реалізації продукції безпосередньо підприємствами, а також через мережу фірмових магазинів «Лісовичок».

Зацікавленість лісогосподарських підприємств у розгортанні мережі фірмових магазинів визначається можливістю проводити ефективну асортиментну політику щодо реалізації продукції лісу, маючи постійний зворотний зв'язок зі споживачами, активно рекламувати свою продукцію, мати гарантований збут певних обсягів продукції.

Фірмовий магазин як пункт продажу товарів лісогосподарського підприємства, що безпосередньо контактує з покупцями, повинен виконувати функції щодо збору інформації необхідної для формування маркетингової політики.

Покупці також надають перевагу фірмовим магазинам, тому що одержують більш високий рівень обслуговування ніж у звичайній торгівій мережі завдяки гарантованій якості продукції, більш низьким цінам, наявності додаткової інформації щодо споживчих властивостей продукції.

Товарний асортимент фірмового магазину складається з виробничого асортименту лісогосподарського підприємства та з асортименту супутніх товарів і послуг.

У суб'єкта господарювання дохід одержаний від реалізації продукції відображається за наступними показниками:

1. Створений (нарахований) дохід – це загальна сума надходжень суб'єкту господарювання в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі з врахування податкових зобов'язань.

2. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) суб'єкта господарювання – дохід, що визначається шляхом вирахування з створеного (нарахованого) доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів та податків і зборів як складових доходу.

$$\text{ЧДГ} = \text{НДГ} - \text{ДПП} - \text{ПЗС},$$

де ЧДГ – чистий дохід суб'єкта господарювання; НДГ – нарахований дохід суб'єкту господарювання; ДПП – дохід повернутий покупцям; ПЗС – податкове зобов'язання суб'єкта господарювання.

Обсяг реалізації об'єктів діяльної суб'єкта господарювання є взаємозалежним показником від створеної кількості об'єктів господарювання. Суб'єкт господарювання має виробляти тільки ті товари і в такому обсязі, які він може реально реалізувати.

На дохід суб'єкта господарювання, що формується в процесі його діяльності впливають кількісні показники обсягів реалізації, ціни і асортиментний перелік товарів. Величину доходів від реалізації окремих об'єктів господарювання можна показати як добуток їх обсягу і ціни.

$$\text{ДПО} = \text{КОД} \times \text{ЦОД},$$

де ДПО – дохід підприємства від об'єктів діяльності; КОД – кількість

реалізованих об'єктів діяльності; ЦОД – ціна на об'єкти діяльності.

Дохід підприємства показує величину реального обсягу об'єктів його діяльності, які бажають придбати покупці за можливого рівня цін. Основними покупцями, які формують попит на об'єкти діяльності підприємства є домогосподарства, суб'єкти господарювання, держава та зарубіжні покупці. Тому, існують чотири основні складові попиту на об'єкти діяльності підприємства: споживання, інвестиції, державні видатки і чистий експорт (різниця між експортом і імпортом готової продукції, товарів, робіт і послуг).

Отже, кількість об'єктів діяльності суб'єкта господарювання, які формують його дохід є сумою їх внутрішнього і зовнішнього попиту.

Обсяг об'єктів діяльності підприємства, що формують його дохід забезпечується виробничою потужністю.

Одним із основних моментів формування доходу підприємства є його політика ціноутворення. Ціна – виражений у грошовій формі еквівалент вартості одиниці товару, а ціноутворення – процес формування та встановлення цін. Зрозуміло, що чим нижчий рівень цін на об'єкти діяльності підприємства, тим більший їх реальний обсяг захочуть придбати покупці. І чим вищий рівень цін, тим менший обсяг готової продукції, товарів, послуг і робіт вони готові купити.

Цінова політика є не тільки однією з головних складових систем управління доходами підприємства, але й найважливішим механізмом, що забезпечує багато пріоритетів його економічного розвитку.

Суб'єкти господарювання під час провадження господарської діяльності використовують: вільні ціни і державні регульовані ціни.

Вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін.

У вільних цінах враховуються витрати підприємства і прибуток без обмеження рівня рентабельності.

$$\text{ЦОВ} = \text{ВОД} + \text{ПОД (не обмежується)} + \text{ПДП},$$

де ЦОВ – вільна ціна на об'єкти діяльності підприємства; ВОД – повні витрати на об'єкти діяльності підприємства; ПОД – прибуток з об'єктів діяльності підприємства; ПДП – податки з діяльності підприємства.

За своїм змістом вільна ціна – договірна ціна, хоча формально акта домовленості між покупцем та продавцем може і не бути. Але оскільки продавець зацікавлений продати свій товар якомога дорожче, а покупець купити його якомога дешевше, ціна зрештою встановлюється з урахуванням їхніх економічних інтересів, хоча і суперечливих.

Головною умовою придбання товару є його необхідність покупцю. Споживча цінність товару встановлюється фактом його придбання. Покупець, ухвалюючи рішення про покупку товару, в першу чергу, розглядає питання про задоволення своєї потреби. Після цього він переходить до розгляду ціни, якості, оформлення та інших ознак, що



характеризують товар і впливають на його придбання.

Державні регульовані ціни запроваджуються на товари, які справляють визначальний вплив на загальний рівень і динаміку цін, мають істотну соціальну значущість, а також на товари, що виробляються суб'єктами, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку. Регульовані ціни формуються за принципами вільного ціноутворення за умови їх певного державного регулювання на окремі види продукції (роботи, послуги).

Державні регульовані ціни повинні бути економічно обґрунтованими (забезпечувати відповідність ціни на товар витратам на його виробництво, продаж (реалізацію) та прибуток від його продажу (реалізації)).

$$\text{ЦОР} = \text{ВОД} + \text{ПОД} \text{ ( не більше } \text{ВОД} \times \text{НРО} : 100) + \text{ПДП,}$$
де ЦОР – одержана регульована ціна на об'єкти діяльності суб'єкта господарювання; НРО – норматив рентабельності реалізації об'єкта діяльності, який не може перевищувати певний рівень (%).

Норматив рентабельності – сума прибутку (різниця між ціною та витратами), що одержує підприємство з 1 грн. витрат (% коп.).

За умови конкуренції велике значення має встановлення розумної ціни на реалізовану продукцію (роботи, послуги, товари). Ні для кого не секрет, що коли ціна дуже висока, то товар реалізується погано і прибуток невеликий. Якщо знизимо ціну, то торгівля йде жваво, а прибутку мало. А якщо ціна правильна, то хороші темпи продажу поєднуються з хорошим прибутком.

Процес встановлення початкової ціни на товари, що реалізуються підприємством, включає шість етапів:

1. Постановка завдань ціноутворення залежить від того, яку мету переслідує продавець перед виходом на ринок. Це можуть бути питання забезпечення виживання або максимізації прибутку, завоювання лідерства за основними показниками продукції, що реалізується, або за показниками якості.

2. Визначення попиту на товар. При визначенні попиту на товар необхідно оцінити обсяги продажів при різній ціні. На величину попиту впливає не тільки ціна, але й такі чинники, як активізація рекламної кампанії. Підприємству необхідно також знати, наскільки чутливий попит до зміни ціни.

3. Оцінка витрат обігу пов'язаних із створенням об'єктів діяльності. Витрати обігу підприємства можна поділити на змінні витрати, які прямо залежать від обсягів реалізації, та постійні витрати, які не залежать від обсягів діяльності підприємства.

4. Аналіз цін на товари конкурентів. Встановлюючи ціни на товар, що реалізується, підприємство, крім покриття власних витрат і необхідності створення фінансових результатів враховує також ціни конкурентів на аналогічну продукцію, що реалізується в даному регіоні.

5. Вибір методу ціноутворення. Слід зазначити, що існує декілька

методів встановлення цін на реалізовану продукцію. Один з них полягає в підсумовуванні витрат плюс прибуток. Це найбільш простий метод ціноутворення, який передбачає визначення відповідної ціни реалізованого товару. Розмір ціни може варіюватися залежно від виду товару в широкому діапазоні. Даний метод визначення ціни залишається найбільш поширеним і простим.

6. Встановлення остаточної ціни. На цьому етапі необхідно також враховувати ряд додаткових чинників, пов'язаних із психологією сприйняття покупцями цін на товари.

Незважаючи на високий ступінь зв'язку з ціною витрат та інших потреб виробника, рівень ціни далеко не завжди визначається рівнем витрат. Так, при низькому рівні витрат на товар, може бути сформований високий рівень ціни, і, навпаки – при високому рівні витрат часто обмежується низьким рівнем фінансових результатів.

При розрахунку цін на готову продукцію власного виробництва суб'єктів господарювання необхідно враховувати наступні елементи:

$$\text{ЦОД} = \text{ВСО} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{ПОД} + \text{ПДП};$$

$$\text{ВСО} = \text{МПВ} + \text{ВОО} + \text{ВСП} + \text{АНМ};$$

$$\text{ВСО} = \text{ВВО} + \text{ЗВВ};$$

$$\text{ПОД} = \text{ЧПП} + \text{ППП};$$

$$\text{ПДП} = \text{ПДД} + \text{АЗП} + \text{ІПП};$$

$$\text{ВВО} = (\text{ВНП} + \text{ПВВ} - \text{ВНК}) : \text{КСО};$$

$$\text{ЗВВ} = \text{ЗЗВ} + \text{ЗПВ};$$

$$\text{ВРС} = \text{ВОО} + \text{ВСП},$$

де ЦОД – ціна на об'єкт діяльності підприємства, грн. коп.; ВСО – виробнича собівартість за витратами виробництва і загальновиробничого управління; АВП – адміністративні витрати на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; ВЗП – витрати на збут на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; СВП – соціальні витрати суб'єкта господарювання на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; ПОД – прибуток з одиниці реалізованих об'єктів діяльності; ПДП – податки на одиницю реалізованих об'єктів діяльності, що відшкодовується з доходу; ВВО – витрати виробництва; ЗВВ – загальновиробничі витрати; ЗЗВ – загальновиробничі змінні витрати; ЗПВ – загальновиробничі розподіленні постійні витрати; ЧПП – чистий прибуток суб'єкта господарювання; ППП – податок на прибуток суб'єкта господарювання; ВНП – витрати незавершеного виробництва на початок звітного періоду; ПВВ – поточні витрати виробничої собівартості звітного періоду; ВНК – витрати незавершеного виробництва на кінець звітного періоду; КСО – кількість створених об'єктів господарської діяльності у звітному періоді; МПВ – матеріальні та прирівняні до них витрати; ВОО – витрати на оплату праці (доходи) працівників; ВСП – витрати на соціальні внески (єдиний соціальний внесок); АНМ – амортизація неспоживного майна (необоротних активів); ВРС – витрати на робочу силу; ПДД – податкове зобов'язання з доходу;

АЗП – акцизний податок; ППП – інші податки що відшкодовуються з доходу.

Ціна як сума ВСО + АВП + ВЗП + СВП + ПОД визначається на рівні, що влаштовує продавця, сума ПДП визначається державою з метою одержання з покупок певного доходу для формування бюджетних коштів.

Наведемо приклад розрахунку ціни при продажі необробленої деревини породи дуб, класу якості В, діаметр 36-49 см., франко-нижній склад.

1. Станом на 31.03.19 р. залишок готової продукції суб'єкта господарювання становив 7 м<sup>3</sup> загальною вартістю за виробничою собівартістю 14000,00 грн.

2. У квітні місяці суб'єктом господарювання було заготовлено 17 м<sup>3</sup> готової продукції за виробничою собівартістю одиниці 1854,00 грн.

3. За розрахунками суб'єкта господарювання на 1 м<sup>3</sup> заготовленого дуба формуються адміністративні витрати 480,00 грн., витрати на збут – 280,00 грн., соціальні витрати – 150 грн.

4. На розвиток суб'єкта господарювання і оплату податків необхідно створити прибуток величиною 1840,00 грн. в розрахунку на 1 м<sup>3</sup> реалізованого дуба.

5. При реалізації продукції у суб'єкта господарювання виникає податкове зобов'язання у розмірі 20 % з ПДВ.

6. Початкова ціна одиниці продукції на аукціоні з продажу 20 м<sup>3</sup> дуба в травні місяці, що влаштовує суб'єкта господарювання-продавця буде становити:

а) без податкового зобов'язання:

- середньозважена облікова ціна за виробничою собівартістю 1 м<sup>3</sup> необробленої деревини дуба класу якості В:

$$[14000,00 + (17 \times 1854,00)] : (7 + 17) = 1896,58 \text{ грн.}$$

- повні витрати при одержанні деревини породи дуб класу якості В, які формуються на лісгосподарському підприємстві:

$$1896,58 + 480,00 + 180,00 + 150,00 + 1840,00 = 4546,58 \text{ грн.}$$

б) з податковим зобов'язанням

$$4546,58 + (4546,58 \times 20 : 100) = 4546,58 + 909,32 = 5455,90 \text{ грн.}$$

На лісопродукцію вільні ціни формуються залежно від її різновидності, якості, споживчих властивостей та умов поставки (видів франко) на рівні наявного попиту без обмеження прибутковості. Умови поставки можуть визначатися на рівні франко: лісосіка, верхній склад, нижній склад, склад споживача, кордон, склад підприємства для зберігання продукції переробки та деревообробки.

$$\text{ЦНЛ} = \text{ВПЛ} + \text{ЗВЛ} + \text{АВЛ} + \text{ВЗЛ} + \text{СВЛ} + \text{СПЛ} + \text{ПДП};$$

$$\text{ЦНВ} = \text{ВПЛ} + \text{ВРВ} + \text{ЗВВ} + \text{АВВ} + \text{ВЗВ} + \text{СВВ} + \text{СПВ} + \text{ПДП};$$

$$\text{ЦНН} = \text{ВСН} + \text{АВН} + \text{ВЗН} + \text{СВН} + \text{СПН} + \text{ПДП};$$

$$\text{ЦНС} = \text{ЦНН} + \text{ЦДН};$$

$$\text{ЦНК} = \text{ЦНН} + \text{ЦДК};$$

$$\text{ЦПД} = \text{ВСН} + \text{ВВП} + \text{ЗВП} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{СПП} + \text{ПДП};$$

$$\text{ЦОД} = \text{ВСП} + \text{ВВО} + \text{ЗВО} + \text{АВО} + \text{ВЗО} + \text{СВО} + \text{СПО} + \text{ПДП}$$

де ЦНЛ, ЦНВ, ЦНН, ЦНС, ЦНК, ЦПД, ЦОД – відповідно, розрахункова модельна ціна одиниці продукції реалізованої на лісосіці, верхньому складі, нижньому складі, складі споживача, кордоні, складі підприємства для зберігання продукції переробки та деревообробки; ЦНН і ЦДК – відповідно, ціна доставки продукції до складу споживача та кордону; ВПЛ – витрати на одержану продукцію франко-лісосіка; ВРВ – витрати на одержану продукцію франко-верхній склад; ВСН – виробнича собівартість одержаної продукції франко-нижній склад; ВПП – витрати виробництва на переробку необробленої деревини; ВСП – виробнича собівартість одержаної продукції від переробки необробленої деревини; ВВО – витрати виробництва на деревообробку продукції переробки необробленої деревини; ЗВЛ, ЗВВ, ЗВП, ЗВО – відповідно, розрахункова величина загальновиробничих витрат на управління структурними підрозділами, які забезпечують одержання продукції; АВЛ, АВВ, АВН, АВП, АВО – відповідно, розрахункова умовна величина адміністративних витрат, які забезпечують одержання продукції; ВЗЛ, ВЗВ, ВЗН, ВЗП, ВЗО – відповідно, розрахункова умовна величина витрат на збут, які забезпечують одержання продукції; СВО, СВВ, СВН, СВП, СВЛ – відповідно, розрахункова умовна величина соціальних витрат, які забезпечують одержання продукції; СПЛ, СПВ, СПН, СПП, СПО – відповідно, розрахункова умовна величина прибутку, який можна одержати від реалізації одиниці продукції; ПДП – податки на одиницю реалізованих об'єктів діяльності, що відшкодовується з доходу.

Оскільки по кожному сортименту одноразово оцінюється декілька різних характеристик (порода деревини, розмір і кількість сучків, наявність і розмір гнилі, розмір кривизни і інші) оцінка дається приближена, якісна, комплексна.

Комплексна якісна оцінка лісоматеріалів круглих використовується для встановлення співвідношення цін між сортиментами. У відповідності з оцінкою сортиментам присвоюється ціновий коефіцієнт. Ціна одного сортименту лісопродукції (пиловника) діаметру та породи, яка є переважаючою у лісових насадженнях підприємства, приймається за базову і йому, як еталону, присвоюється коефіцієнт одиниця. Підприємства лісового господарства самостійно розраховують та затверджують наказом базовий (еталонний) сортимент лісопродукції та шкалу цінових коефіцієнтів. Шкала цінових коефіцієнтів застосовується для визначення співвідношення цін між сортиментами за породами, сортами, діаметрами та іншими параметрами лісопродукції по відношенню до базового. Градацію діаметрів сортиментів лісопродукції при її обліку, реалізації та встановленні цін приймають відповідно до діючих стандартів на лісопродукцію.

При формуванні цін на лісопродукцію на умовах франко-нижній склад враховуються витрати з навантаження лісопродукції в лісі, витрати на перевезення лісопродукції з верхнього складу на нижній та розвантаження її на нижньому складі й інші витрати на нижньому складі.

Передача лісопродукції у власні цехи для подальшої переробки проводиться по виробничій собівартості заготівлі деревини або нижнього складу залежно від сортименту, породи, сорту, діаметру та інших параметрів.

Вільні ціни на насіння, садивний матеріал (сіянці та саджанці) плодкових, ягідних, виноградних культур, а також деревних, кущових порід та декоративних рослин визначаються, виходячи з кон'юнктури ринку (попиту і пропозиції, що склалися на ринку) та понесених витрат на їх заготівлю чи вирощування. Рентабельність необмежена і залежить від цінності продукту.

Вільні ціни на насіння та сіянці формуються за сортами. Щодо сіянців, саджанців та вкорінених черенків застосовується розподіл (якісна оцінка) за визначеними групами якості (в залежності від породи, сорту, висоти та ін.). Технічну характеристику для кожної групи визначає та затверджує підприємство залежно від породи, параметрів, сортності та інше.

У відповідності з якісною оцінкою породам присвоюється ціновий коефіцієнт. Підприємства лісового господарства самостійно розраховують та затверджують шкалу цінових коефіцієнтів. Якість однієї (можливо більше) породи приймається за базову і їй, як еталону, присвоюється коефіцієнт одиниця. Решта породам, у відповідності з їх якісною оцінкою, встановлюються інші коефіцієнти, вищі чи нижчі відносно еталону.

При переробці необробленої деревини і деревообробці одержаних пиломатеріалів ціни визначаються на кожний окремий вид продукції (пиломатеріал, паркет, тара, дошка, штахетник тощо) формується економічно обґрунтована ціна на підставі планово-розрахункової калькуляції собівартості.

Рівень цін на продукцію лісогосподарського підприємства відображають в прайс-листах. Згідно із загальноприйнятою світовою практикою, прейскурант (прайс-лист) має містити відомості, яких достатньо будь-якому покупцю для отримання інформації щодо умов продажу товару, а саме: найменування товару, артикул, якість товару (за необхідності), одиниці виміру (штуки, упаковки тощо), ціну, з обов'язковим зазначенням валюти, передбачені системи знижок, виробника/виробників, умови постачання, умови платежу, термін постачання, характер тари й упаковки, дату його складання або ж число, із якого зазначені ціни вводяться в дію, термін дії, контактна інформація про продавця та будь-які інші положення, що стосуються умов продажу товарів.

Розрахунок ціни на товари у фірмовій мережі торгівлі

лісгосподарських підприємств «Лісовичок» має свої особливості в залежності від походження товару: придбаного безпосередньо у інших товаровиробників або власного виробництва.

1. У фірмовому магазині «Лісовичок» лісгосподарського підприємства при реалізації придбаного товару в іншого товаровиробника:

$$\text{ПРЦ} = \text{КВТ} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{ПОД} + \text{ПДП};$$

$$\text{ПРЦ} = \text{КВТ} + \text{ВТД} + \text{ПОД} + \text{ПДП}; \text{ВТД} = \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП};$$

$$\text{ПРЦ} = \text{КВТ} + \text{ТНК} + \text{ПДП}; \text{ТНК} = \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{ПОД};$$

$$\text{ТНК} = \text{ВТД} + \text{ПОД}; \text{ТНК} = \text{ПРЦ} - \text{КВТ} - \text{ПДП},$$

де ПРЦ – продажна (роздрібна) ціна на товар; КВТ – купівельна (покупна) вартість товарів; ВТД – витрати торговельної діяльності; ТНК – розмір торговельної надбавки (націнки); АВП – адміністративні витрати на одиницю реалізованих товарів; ВЗП – витрати на збут на одиницю реалізованих товарів; СВП – соціальні витрати суб'єкта господарювання на одиницю реалізованих товарів; ПОД – прибуток з одиниці реалізованих товарів; ПДП – податки на одиницю реалізованих товарів, що відшкодовується з доходу.

Торговельна надбавка (націнка) – сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язана з обігом товару та здійснюються в процесі його продажу (реалізації) у торгівлі і прибутку. Гранична торговельна надбавка (націнка) є її максимально допустимим рівнем, який повинен враховуватися суб'єктом господарювання під час реалізації товару в торгівлі.

Наведемо приклад розрахунку ціни на придбані товари в інших товаровиробників для продажу у фірмовій мережі торгівлі лісгосподарських підприємств «Лісовичок»:

1. Лісгосподарське підприємство як суб'єкт господарювання придбало для фірмового магазину «Лісовичок» у товаровиробника товар за ціною без податкового зобов'язання з ПДВ 45,60 грн. за одиницю (купівельна вартість).

2. Витрати торговельної діяльності на одиницю товару – 34,40 грн.

3. Прибуток на одиницю товару – 20,00 грн.

4. Розмір торговельної надбавки (націнки) – 54,40 грн. (34,40 + 20,00).

5. Ціна за одиницю товару у фірмовому магазині «Лісовичок» – 100,00 грн. (45,60 + 54,40).

6. Сума податкового зобов'язання з ПДВ на одиницю товару:

$$100,00 \times 20 \% : 100 = 20,00 \text{ грн.}$$

7. Продажна (роздрібна) ціна суб'єкта господарювання у фірмовому магазині «Лісовичок» за одиницю товару для покупців – 120,00 грн. (100,00 + 20,00).

2. У фірмовому магазині «Лісовичок» лісгосподарського підприємства при реалізації продукції власного виробництва:

$$\text{ПРЦ} = \text{ВСГ} + \text{АВП} + \text{СВП} + \text{ВТД} + \text{ПДП} + \text{ПЗД},$$

де ПРЦ – продажна (роздрібна) ціна на товар; ВСГ – виробнича

собівартість одиниці готової продукції суб'єкта господарювання; АВП – адміністративні витрати суб'єкта господарювання на одиницю реалізованих товарів; СВП – соціальні витрати суб'єкта господарювання на одиницю реалізованих товарів; ВТД – витрати торговельної діяльності фірмового магазину «Лісовичок»; ПДП – податки на одиницю реалізованих товарів суб'єкта господарювання, що відшкодовується з доходу без врахування податкових зобов'язань з ПДВ; ПЗД – податкове зобов'язання з ПДВ.

Наведемо приклад розрахунку ціни на передану готову продукцію власного виробництва лісогосподарського підприємства у фірмову мережу торгівлі «Лісовичок» (соки, мариновані гриби, варення, джем із лісових ягід, або ягоди перетерті з цукром, сувенірна продукція, посадковий матеріал декоративних рослин тощо, а також приготовлені страви домашньої кухні).

1. Лісогосподарське підприємство передало у фірмовий магазин «Лісовичок» готову продукцію власного виробництва виробничою собівартістю за одиницю – 86,40 грн.

2. Адміністративні витрати за розрахунками суб'єкта господарювання на створення одиниці готової продукції – 27,32 грн.

3. Соціальні витрати необхідні суб'єкту господарювання із розрахунку створення одиниці готової продукції – 14,00 грн.

4. Витрати торговельної діяльності на одиницю товару – 34,40 грн.

5. Прибуток на одиницю товару – 20,00 грн.

6. Податкові платежі суб'єкта господарювання без врахування податкових зобов'язань з ПДВ із розрахунку на одиницю товару – 10,00 грн.

7. Розмір торговельної надбавки (націнки) – 105,72 грн.  $(27,32 + 14,00 + 34,40 + 20,00 + 10,00)$ .

8. Ціна за одиницю товару у фірмовому магазині «Лісовичок» – 192,12 грн.  $(86,40 + 105,72)$ .

9. Сума податкового зобов'язання з ПДВ на одиницю товару:

$$192,12 \times 20 \% : 100 = 38,42 \text{ грн.}$$

10. Продажна (роздрібна) ціна суб'єкта господарювання за одиницю товару для покупців у фірмовому магазині «Лісовичок» – 230,54 грн.  $(192,12 + 38,42)$ .

З метою встановлення оптимального рівня цін суб'єкти господарювання можуть використовувати два основні методи ціноутворення:

1. Метод формування (отримання) певного розміру рентабельності від реалізації продукції (робіт, послуг) – ефективності господарської діяльності.

$$\text{ЦОД} = \text{ВОД} + (\text{НРД} \times \text{ВОД}) : 100,$$

де ВОД – повні витрати суб'єкта господарювання пов'язані з об'єктом діяльності; НРД – нормативна прибутковість (рентабельність)

витрат пов'язаних з об'єктом діяльності.

Отже, якщо витрати пов'язані з об'єктом діяльності суб'єкта господарювання становлять 40,20 грн., а суб'єкт господарювання передбачає мати його прибутковість (рентабельність) 25 % (25 коп. на 1 грн. витрат), то ціна, яка влаштовує суб'єкт господарювання, дорівнюватиме:

$$40,20 + (25 \times 40,20) : 100 = 50,25 \text{ грн.}$$

У разі, якщо ціни на ресурси збільшаться і витрати пов'язані з об'єктом діяльності суб'єкта господарювання становитимуть 45,26 грн., то ціна, яка влаштовує суб'єкт господарювання, дорівнюватиме:

$$45,26 + (25 \times 45,26) : 100 = 56,58 \text{ грн.}$$

2. Метод формування (отримання) певного розміру (суми) прибутку.

$$\text{ЦОД} = \text{ВОД} + \text{НПП} : \text{КРО},$$

де НПП – нормативний розмір прибутку від господарської діяльності, необхідний суб'єкту господарювання, грн.; КРО – кількість об'єктів господарської діяльності суб'єкта господарювання які будуть реалізовані.

Так, якщо витрати пов'язані з об'єктом діяльності становлять 2250,00 грн, а суб'єкт господарювання передбачає отримати 1 560 000 грн. прибутку від реалізації 1000 одиниць, то ціна, яка влаштовує суб'єкт господарювання, дорівнюватиме:

$$2250,00 + 1\,560\,000 : 1\,000 = 3810,00 \text{ грн.}$$

Існує ще ряд інших методів ціноутворення, але будь-який з них використовує загальні підходи цих двох розрахунків з урахуванням мети діяльності суб'єкта господарювання.

Процес реалізації і надходження доходу закінчує кругообіг ресурсів суб'єкта господарювання та повинен забезпечити відшкодування витрат на їх створення коштами покупців. Процес використання доходів суб'єкта господарювання відбувається у часі і просторі під час обслуговування всіх видів операцій пов'язаних з витратами господарської діяльності.

Для визначення потреби в доходах насамперед слід визначити обсяги їх використання у розрізі окремих напрямів господарської діяльності. Використання доходів суб'єкта господарювання здійснюється в процесі операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

Витрачання доходів в процесі операційної діяльності відбувається на оплату придбаних виробничих запасів, робіт і послуг, розрахунки з працівниками, здійснення соціальних і податкових платежів та зобов'язань.

Загальна потреба підприємства в доходах для формування виробничих запасів визначається як сума їх величини на забезпечення створення об'єктів діяльності і зміни залишків.

$$\text{ЗДВ} = \text{ВВГ} + \text{ЗЗВ},$$

де ЗДВ – загальна потреба підприємства в доходах для забезпечення потреб господарської діяльності у виробничих запасах, роботах і послугах;



ВВГ – потреба в доходах для забезпечення створення об'єктів діяльності виробничими запасами роботами і послугами; ЗЗВ – потреба в доходах для забезпечення змін залишків виробничих запасів.

При визначенні потреби в доходах для забезпечення підприємства у виробничих запасах, роботах і послугах використовуються методи: прямого розрахунку; методи, що базуються на врахуванні даних про рецептурний склад продукції, нормативних строках зносу, формулах хімічних реакцій. Їх вибір визначається особливостями споживання матеріалів і наявністю відповідної інформації.

Потреба в доходах на сировину, матеріали, роботи і послуги для випуску готової продукції при встановлених нормах їх витрачання розраховується методом прямого розрахунку згідно з формулою:

$$ВСМ = НВМ \times ОВВ \times ЦМО,$$

де ВСМ – вартість сировини, матеріалів, робіт і послуг необхідних для створення об'єктів господарської діяльності (потреба в доходах), грн. коп.; НВМ – норма витрачання матеріалів робіт і послуг на об'єкти діяльності, од.; ОВВ – обсяги виробництва об'єктів діяльності у періоді, од.; ЦМО – ціна за одиницю матеріалів робіт і послуг, грн. коп.

Якщо в період розрахунку на підприємстві відсутні дані про обсяг виробничої програми в натуральному виразі, а також норми витрачання матеріальних ресурсів, робіт і послуг то потреба в доходах визначається методом динамічних коефіцієнтів:

$$ВСМ = ФВМ \times ІВП \times ІЗН \times ІЗЦ,$$

де ВСМ – вартість сировини, матеріалів, робіт і послуг для необхідних створення об'єктів господарської діяльності (потреба в доходах), грн. коп.; ФВМ – фактична витрата ресурсів за минулий період (використані доходи), грн. коп.; ІВП – індекс зміни виробничої програми; ІЗН – індекс зміни норм витрачання ресурсів у періоді; ІЗЦ – індекс зміни цін на ресурси.

Потреба в доходах на здійснення інвестиційної діяльності (придбання обладнання для забезпечення виробничої потужності) суб'єкта господарювання визначається на основі розрахунку необхідної кількості обладнання для створення об'єктів діяльності згідно формули:

$$КОП = (НЧР \times ОРП) : (ДЧО \times КНВ),$$

де КОП – кількість обладнання для виконання програми господарської діяльності підприємства, од.; НЧР – норма часу на виконання одиниці робіт на обладнанні, год.; ОРП – обсяг робіт що виконуються на обладнанні для забезпечення господарської діяльності підприємства, од.; ДЧО – дійсний фонд часу роботи одиниці обладнання, год.; КНВ – коефіцієнт виконання норм виробітку на обладнанні.

Якщо розрахована потреба в обладнанні більша його наявності, то підприємство купує потрібну йому кількість, тобто величина потреби в придбанні визначається як різниця між потребою і наявністю обладнання на підприємстві.

$$\text{ВПО} = (\text{КОП} - \text{НОП}) \times \text{ЦОО},$$

де ВПО – потреба в доходах на придбання обладнання, грн. коп.; КОП – кількість обладнання яка необхідна для виконання програми господарської діяльності підприємства, од.; НОП – фактична наявність обладнання для виконання програми господарської діяльності підприємства, од.; ЦОО – ціна за одиницю обладнання, грн. коп.

Розрахунок потреби в доходах на робочу силу здійснюється за показниками трудомісткості господарської діяльності суб'єкта господарювання і витрат на формування доходів працівників.

$$\text{ПДР} = \text{ЗПГ} \times \text{ВРГ}; \quad \text{ЗПГ} = \text{ОГД} \times \text{ЗПО}; \quad \text{ЗПГ} = \text{СПП} \times \text{ГФЧ};$$

$$\text{СПП} = \text{ОГД} : \text{ППП},$$

де ПДР – потреба в доходах працівників суб'єкта господарювання, грн.; ЗПГ – затрати праці на здійснення господарської діяльності підприємства, год.; ВРГ – витрати на формування доходів працівників, грн. за год.; ОГД – обсяги господарської діяльності грн., од.; ЗПО – затрати праці на створення одиниці об'єктів діяльності, год.; СПП – середньооблікова чисельність працівників, чол.; ГФЧ – годинний фонд робочого часу середньооблікового працівника, год.; ППП – продуктивність праці середньооблікового працівника, грн., од.

Потреба в доходах на робочу силу може обчислюватися з використанням нормативів їх приросту на фактичні обсяги господарської діяльності.

$$\text{ПДР} = \text{ВДР} \times (100\% + \text{НОО} \times \text{ОПВ} + \text{НПП} \times \text{ПРП} + \text{НЗВ} \times \text{ЗВГ}) : 100\%,$$

де ПДР — потреба в доходах працівників суб'єкта господарювання, грн.; ВДР – витрати доходу на робочу силу в попередньому періоді, грн.; НОО, НПП, НЗВ — нормативи приросту витрат доходу на робочу силу відповідно за приріст обсягів виробництва, продуктивності праці та зниження витрат на одну гривню створеної продукції; ОПВ, ПРП, ЗВГ – відповідно приріст обсягів виробництва, продуктивності праці, зниження витрат на одну гривню створеної продукції.

Величина потреби в доходах на робочу силу може визначитися абсолютними темпами зростання продуктивності праці, часткою приросту продукції внаслідок зростання продуктивності праці, співвідношенням темпів зростання продуктивності праці і вартості робочої сили. Розрахунки можна робити за такими формулами:

$$\text{ПДР} = \text{ВВР} \times (100 + \Delta\text{ППП} \times \text{ПЗП}) \times \text{ОГД} : (100 + \Delta\text{ППП}); \text{ або}$$

$$\text{ПДР} = [(100 + \Delta\text{ОГД}) : (100 + \Delta\text{ППП}) \times (100 + \Delta\text{ППП} \times \Delta\text{ПЗП}) : 100] \times \text{ВДР},$$

де ПДР – потреба в доходах працівників суб'єкта господарювання, грн.; ВВР – величина доходів на робочу силу в розрахунку на 1 грн. створених об'єктів діяльності у звітному періоді, грн;  $\Delta\text{ППП}$  – приріст продуктивності праці в розрахунковому періоді порівняно з рівнем попереднього періоду, %;  $\Delta\text{ПЗП}$  – приріст доходів в розрахунку на 1,0 % зростання продуктивності праці в розрахунковому періоді; ОГД – обсяг

господарської діяльності в розрахунковому періоді, грн.; ВДР – витрати доходу на робочу силу в попередньому періоді, грн.; ΔОГД – приріст обсягу виробництва продукції в розрахунковому періоді, порівняно з рівнем звітного періоду, %.

Доход на потреби робочої сили підприємства гарантуються фондом споживання:

$$\text{ФСР} = \text{ДГД} - \text{ПДП} - \text{МПВ} - \text{ПДГ} - \text{ДПР} - \text{ПЗД} + \text{ОЗД} + \text{ОДБ},$$

де ФСР – фонд споживання доходів на потреби робочої сили; ДГД – доходи від господарської діяльності; ПДП – податки з доходів господарської діяльності (ПДВ, акцизний збір); МПВ – матеріальні та привітряні до них витрати на здійснення господарської діяльності ( придбання товарів, матеріалів, робіт, послуг); ПДГ – податки на господарську діяльність підприємства; ДПР – дохід на розвиток (приріст активів) підприємства; ПЗД – повернення залучених доходів; ОЗД – одержання доходів на поворотній основі; ОДБ – одержання доходів на безповоротній основі.

Створені фонди споживання доходів на потреби робочої сили підприємства використовуються на оплату праці, обов'язкові платежі на соціальні заходи та виплати, які не входять до складу фонду оплати праці:

$$\text{ФСР} = \text{ФОП} + \text{ОПС} + \text{ДПС},$$

де ФОП – доходи що формують фонд оплати праці; ОПС – обов'язкові платежі на соціальні заходи; ДПС – доходи які не входять до складу фонду оплати праці.

Потреба в доходах на соціальні витрати, пов'язані з використанням робочої сили, визначається за розрахунком:

$$\text{ДСВ} = \text{ПДР} \times \text{ВСВ} : 100,$$

де ДСВ – доходи на соціальні витрати, грн.; ПДР - потреба в доходах працівників суб'єкта господарювання, грн.; ВСВ – відсоток соціальних витрат (мінімальний в розмірі єдиного соціального внеску – 22 %).

Потреба в доходах на оплату податкових платежів залежить від величини об'єктів оподаткування та розміру ставок.

Загалом під оптимальною стратегією формування цін і доходу підприємства слід розуміти систему довгострокових цільових завдань, спрямованих на одержання такого обсягу доходів, яких вистачить для сплати податків і обов'язкових платежів, відшкодування витрат і одержання прибутку для забезпечення саморозвитку та винагороди власників. Механізм розробки стратегії формування доходу підприємства неможливий без повної, точної та систематизованої інформації про фактичну модель його створення, розподілу і використання попередні періоди та орієнтирів на майбутні інструменти господарювання щодо зміни обсягів реалізації витрат, цін, асортименту.

## **7.2. Організація збуту продукції лісу в лісогосподарських підприємствах**

В умовах ринкової економіки діяльність підприємств не обмежується лише створенням високоякісної продукції, яка відповідає запитам споживачів і правильним встановленням на неї цін. Необхідно відповідним чином довести цю продукцію через систему збуту кінцевим споживачам і зробити її доступною цільовому сегменту ринку

Збут – це діяльність підприємства з планування, організації і контролю за фізичним переміщенням товарної продукції від місця її виробництва до місця використання з метою задоволення потреб покупців (споживачів) і з вигодою для себе.

Покупець – це фізична чи юридична особа, що здійснює оплату товару чи послуги та є її набувачем.

Підприємство-виробник повинно чітко уявляти можливості збуту своєї продукції. Збутом займаються багатофункціональні служби підприємства. Їх завдання – вироблення обґрунтованої і реалістичної збутової політики, що охоплює найбільш істотні аспекти ринку: ціноутворення, заходи щодо сприяння збуту і просування продукції на ринок, систему розподілу та доставки та інші питання.

Робота з організації збуту продукції починається з вивчення ринку і проведення маркетингових досліджень.

Під маркетингом розуміється комплекс заходів, покликаний:

- з'ясувати потреби ринку;
- інформувати потенційних покупців про продукцію здатну задовольнити їхні потреби;
- здійснювати поставку продукції;
- враховувати прибутковість діяльності.

Підприємство завжди ставить перед собою питання, як саме здійснити вихід на ринок. Тут можливі два варіанти:

- брати на себе функції збуту;
- скористатися послугами посередників.

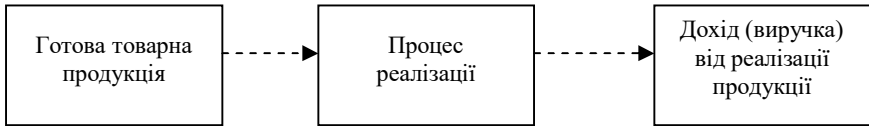
Вибір методу (процесу) збуту продукції є досить складним і важливим для підприємства процесом. Існує декілька шляхів вибору методів збуту. Основні з них:

- прямиий – виробник безпосередньо збуває продукцію покупцям;
- побічний – збут орієнтований на незалежних посередників;
- комбінований – збут здійснюється через спільні підприємства виробника та незалежних посередників.

Схема процесу збуту (реалізації) продукції наведена на рис. 7.2.1.

В процесі реалізації виникають господарські операції щодо:

- формування товарної продукції;
- передоплати (авансу) за продукцію;
- відвантаження продукції;



*Рис. 7.2.1. Схема процесу реалізації продукції*

- формування доходу від реалізованої продукції;
- одержання коштів.

Товарна продукція – продукції, виробленої підприємством для реалізації покупцям відповідно дог їх вимог.

Відвантажена готова продукція – продукція, що відвантажена покупцям, але ще не оплачена.

Аванс – грошова сума або матеріальні цінності, що видаються наперед покупцем продавцю у рахунок належних йому в майбутньому платежів за реалізовані товари, роботи і послуги.

Реалізованою вважається продукція, що відвантажена покупцем, і за яку надійшли кошти підприємству або мають надійти у встановлений термін.

Одержані кошти від покупця – це виручка, що надходить підприємству від покупця за реалізовану продукцію.

Лісгосподарські підприємства здійснюють збутову діяльність щодо виробленої продукції лісу, а також придбаних товарів для реалізації. Покупцями лісгосподарських підприємств можуть бути:

- фізичні особи (домашні господарства);
- фізичні особи-підприємці;
- юридичні особи (підприємства, установи, організації);
- іноземні суб'єкти господарювання (експортні операції).

Іноземним суб'єктом господарювання може здійснюватись реалізація обробленої деревини, дров та іншої продукції лісу, крім необробленої деревини.

Серед методів збуту продукції лісу орієнтованих на використання послуг незалежних посередників важливе місце займає аукціонна торгівля.

Аукціон – особлива форма продажу продукції, при якій продавець для отримання найвищої ціни за товар використовує пряму конкуренцію багатьох покупців під час публічного торгу в заздалегідь установлений час і визначеному місці

Аукціони організуються підприємствами, які спеціалізуються на їх проведенні.

Аукціони відповідно до їх типів бувають на підвищення або зниження ціни у гласній або таємній формах.

При так званому аукціоні на підвищення ціни (одностайний аукціон, або англійський) торги починаються з оголошення мінімальної ціни, встановленої продавцем. Після цього покупці роблять добровільні

надбавки на величину не нижче за мінімальну надбавку, вказану в правилах проведення торгів. При цьому номер покупця й остаточна ціна гласно оголошується. При негласному (німому) аукціоні покупці подають аукціоністу наперед встановлені знаки згоди на додаткові ціни. Аукціоніст кожного разу оголошує нову ціну, не називаючи покупця. Негласне проведення аукціону дозволяє зберегти в таємниці покупців.

Аукціони можуть проводитися і на зниження ціни, так звані голландські аукціони. Під час аукціону ціна автоматично знижується аж поки хтось з учасників це зниження не зупинить. Це означатиме, що він готовий купити лот за цю суму.

Аукціони зручні для продавця з наступних причин:

- 1) концентрований попит на товари;
- 2) можливість продавати товари за найвищою із запропонованих цін;
- 3) відсутність необхідності пошуку покупця;
- 4) використання досвіду та спеціальних знань аукціоністів.

Зручність аукціонів для покупців полягає в наступному:

- 1) можливість підбору потрібного асортименту товарів;
- 2) полегшення орієнтації в кон'юктурі.

Щодо реалізації необробленої деревини, то її продаж здійснюється тільки на вітчизняному ринку з використанням такого інструменту, як реалізація продукції на біржах через біржові торги або аукціони. Суть її полягає у тому, що лісогосподарське підприємство передає право вибору покупця на виставлену до продажу продукцію біржовим брокерам. При цьому основним критерієм при виборі конкретного покупця є ціна, яку він готовий заплатити за пропонувану продукцію. В цьому випадку усуваються можливості реалізації продукції пов'язаним з керівництвом лісогосподарського підприємства особам за заниженими цінами, а вибір покупця здійснюється на основі ринкових цін, тобто на основі цінового критерію. Орієнтація біржового брокера на реалізацію продукції за максимально можливою ціною (від якої залежить також і його дохід – комісія брокера) сприяє підвищенню дохідності підприємств (внаслідок реалізації деревини за максимально можливими цінами лісогосподарське підприємство отримує додатковий прибуток) та створенню прозорого конкурентного ринку лісової продукції.

Одним з основних методів збуту лісогосподарськими підприємствами необробленої деревини є продаж її на аукціонах.

При організації та проведенні аукціонів з продажу необробленої деревини використовуються відповідні терміни у такому значенні:

- аукціон – спосіб продажу лотів у голосовій або електронній формі, згідно з яким покупцем визнається учасник аукціону, який запропонував найвищу ціну;
- аукціон у голосовій формі (голосовий аукціон) – спосіб продажу лотів у визначених організатором приміщеннях, відповідно до якого

аукціон веде ліцитатор;

- аукціон у електронній формі (електронний аукціон) – спосіб продажу лотів з використанням електронної торгової системи;

- аукціонна сесія – період часу, протягом якого проводиться аукціон;

- веб-сайт – сайт організатора у мережі інтернет;

- винагорода організатора (комісійний або реєстраційний збір) – вартість послуг за організацію та проведення аукціону, що справляється з покупця, який визнаний переможцем аукціону по відповідному лоту;

- гарантійний внесок – гарантійна плата за участь в аукціоні та виконання укладених за його результатами угод, що вноситься покупцем за подання заявки на купівлю;

- договір з організатором – договір, предметом якого є надання послуг з організації та проведення аукціону (договір з продавцем) або договір, предметом якого є участь у аукціоні (договір з покупцем);

- договір про надання доступу до електронної торгової системи – договір, який регулює відносини між правовласником та учасником щодо використання електронної торгової системи та отримання доступу до неї;

- доступ до електронної торгової системи – система допуску учасників аукціону до окремих функцій електронної торгової системи та можливості здійснювати з її допомогою продажу (купівлі) лотів;

- електронна торгова система – сукупність баз даних, технічних, програмних, телекомунікаційних та інших засобів, що забезпечують можливість введення, зберігання і обробки інформації, необхідної для проведення аукціонів з продажу (купівлі) лотів та підтвердження фактів укладання угод;

- заявка на продаж – документ встановленої організатором аукціону форми, що подається продавцем для участі у аукціоні;

- заявка на купівлю – документ встановленої організатором аукціону форми, що подається покупцем для участі у аукціоні;

- крок аукціону – величина, на яку змінюється вартість лота під час проведення аукціону;

- лот – партія необробленої деревини в розрізі сортиментів, згідно з чинними державними стандартами, що пропонується до продажу на аукціоні;

- організатор аукціону (організатор) – відповідний суб'єкт господарювання з правом проведення аукціону;

- персональні параметри доступу – система логінів і паролів, за допомогою яких учасник здійснює дії у електронній торговій системі;

- повідомлення про аукціон – оприлюднення інформації про оголошений організатором аукціон на веб-сайті, із зазначенням його умов;

- покупець – особа, яка виявила бажання придбати лот, що виставлений до продажу на аукціоні та виконала відповідні умови;

- правовласник – особа, яка відповідно до законодавства про авторські та суміжні права володіє, користується та розпоряджається електронною торговою системою, з використанням якої відбувається організація та проведення аукціонів у електронній формі, а також яка в порядку та на умовах договору про надання доступу до електронної торгової системи надає учасникам доступ до окремих функцій електронної торгової системи і можливості здійснювати з її допомогою продаж (купівлі) лотів;

- продавець – особа, яка має право розпоряджатися лотом, що виставлений нею до продажу на аукціоні та виконала відповідні умови;

- реєстраційний внесок – плата за реєстрацію в аукціоні, що справляється з покупця за подання заявки на купівлю;

- уповноважена особа – особа, яка діє в інтересах учасника аукціону та наділена всіма необхідними правами для вчинення юридично значимих дій від його імені;

- учасники аукціону (учасники) – продавець та покупець.

Учасники беруть участь в аукціонах самостійно або через своїх уповноважених осіб.

Особи, які бажають прийняти участь в аукціоні подають організатору заявки на купівлю або продаж. Форми заявок та порядок їх подачі визначаються організатором у залежності від форми аукціону.

Організаторами аукціону можуть бути встановлені наступні види платежів та зборів: реєстраційний та гарантійний внески, винагорода організатора (комісійний або реєстраційний збір). За потреби організатор може встановлювати додаткові фінансові зобов'язання учасників.

Пропозиції з продажу необробленої деревини подаються продавцями в розрізі лотів. Обсяг лота визначається в розмірі транспортної партії або кратний їй. Лоти формуються окремо по кожній породі деревини з врахуванням сортиментів, сортів, геометричних розмірів відповідно до чинних стандартів.

Вартісні показники в пропозиціях продавців та аукціонній документації наводяться в гривнях з урахуванням ПДВ на умовах поставки франко-верхній (проміжний, нижній) склад продавця

На підставі отриманих від продавців пропозицій на продаж формується аукціонний бюлетень, який містить відомості про обсяги необробленої деревини, що виставляються для реалізації на аукціоні, кількість та розміри лотів, якісні характеристики, початковий рівень ціни на один метр кубічний, крок аукціону, умови поставки.

Ціни на аукціоні формуються вільно, нікому з учасників аукціону переваги щодо розміру ціни не надаються.

Після завершення аукціону організатор формує його результати, на підставі яких видає аукціонні свідоцтва.

Документ за результатами аукціону є підставою для укладання



учасниками договору купівлі-продажу відповідно до придбаних лотів.

В договорі на купівлю-продаж необробленої деревини передбачається його предмет, визначення якості та порядку обміру лісопродукції відповідно до вимог чинних стандартів, ціна, кількість і загальна сума, порядок розрахунку, обов'язки сторін, відповідальність сторін за порушення договору, форс-мажорні обставини, способи вирішення спірних питань, строки дії договору та адреси і реквізити сторін. До договору надається графік поставки необробленої деревини.

Не реалізована на аукціонах необроблена деревина реалізується лісгосподарськими підприємствами – постійним лісокористувачам за прямими договорами за цінами, не нижчими від тих, що склались на останньому аукціоні.

При здійсненні збуту продукції лісу лісгосподарські підприємства здійснюють відповідні витрати, перелік яких наведено в таблиці 7.2.1.

Таблиця 7.2.1

*Номенклатура статей витрат на збут*

Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1	2
1. Витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані із збутом продукції	Оплата праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції; Відрахування на соціальні заходи; Витрати на оплату службових відряджень; Витрати на матеріали, канцелярські товари тощо.
2. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції	Технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; Оплата праці робітників, зайнятих обслуговуванням та ремонтом основних засобів та нематеріальних активів; Відрахування на соціальні заходи; Вартість спожитих електроенергії, матеріалів, запасних частин, мастильних та обтиральних матеріалів, води, пари та інших видів енергії; Амортизаційні відрахування від вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів; Сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи.
3. Витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції	Відшкодування транспортних, перевалочних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін; Оплата послуг транспортно-експедиційних та посередницьких організацій (включаючи комісійну

1	2
	винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін.
4. Витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці	Оплата праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та правил техніки безпеки; Відрахування на соціальні заходи; Матеріали, мило та мийні (знешкоджувальні) засоби, паливо й енергію для забезпечення охорони праці; Придбання спеціалізованої літератури, на навчання та інструктаж з питань охорони праці; Витрати на проведення атестації робочих місць на відповідність їх нормативним актам з охорони праці; Оплата послуг сторонніх організацій з охорони праці
5. Фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд	Утримання персоналу, що забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживача у межах встановленого терміну служби (інструктажі, технічне обслуговування, налагодження, перевірка правильності використання виробу тощо); Гарантійний ремонт (обслуговування) проданих товарів, якщо це передбачено умовами реалізації продукції.
6. Витрати на проведення перепродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетингу) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством	Розробка і видання рекламних виробів (ілюстрованих прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо); Розробка і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковок; Реклама в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на світову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу; Придбання, виготовлення, копіювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів; Виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (і сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентарю); Зберігання та експедирування рекламних матеріалів; Оформлення вітрин, кімнат-зразків, виставок-продажу, включаючи відрядження працівників підприємства на виставку продукції підприємства; Уцінка продукції, що повністю або частково втратили первинну якість за час експонування у вітринах; Проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з

Продовження табл. 7.2.1

1	2
	діяльністю підприємства; Організація прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями; Придбання літератури інформаційного характеру для дослідження ринку.
7. Витрати на зберігання, навантаження, розвантаження й пакування продукції	Відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін; Пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах. Ремонт тари та операції з скляною тарою; Пожежна, сторожова охорона, використання та обслуговування засобів сигналізації та телефонного зв'язку (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств щодо зберігання і збуту продукції тощо).
8. Інші витрати	Інші витрати, пов'язані із збутом продукції.

Витрати на збут не відносяться прямо до відповідних видів продукції і не формують їх виробничої собівартості. Відображені в обліку витрати на збут покриваються за рахунок валового прибутку підприємства. При формуванні вільних цін витрати на збут враховуються у їх величині на підставі відповідних розрахунків розподілу як окрема умовна частка витрат, яка підлягає відшкодуванню підприємству покупцями.

### 7.3. Облік доходів від реалізації продукції лісу в лісогосподарських підприємствах

Отримання доходів лісогосподарськими підприємствами свідчить, що їх продукція знайшла свого споживача і відповідає вимогам попиту на ринку за ціною, якістю, іншими технічними і функціональними характеристиками та властивостями. Розмір і якість отриманих доходів визначає економічну стратегію підприємства з питань управління ресурсами та витратами, податковою, фінансовою, інвестиційною та інноваційною діяльністю.

Дохід від діяльності використовується підприємством для відшкодування витрат, пов'язаних зі створенням об'єктів господарювання та для формування прибутку від реалізації. Таким чином, підприємство забезпечує самоокупність поточної господарської діяльності й створює

умови для самофінансування в майбутньому періоді. У зазначеному підході підприємство оцінює свої можливості із безбиткової роботи та з метою збільшення прибутків забезпечує зростання обсягів продажу, прискорення оборотності активів авансованих за балансом в господарську діяльність, використовує інші фактори інтенсивної діяльності.

Об'єкти доходів в лісгосподарських підприємствах за окремим складовими наведені на рис. 7.3.1.

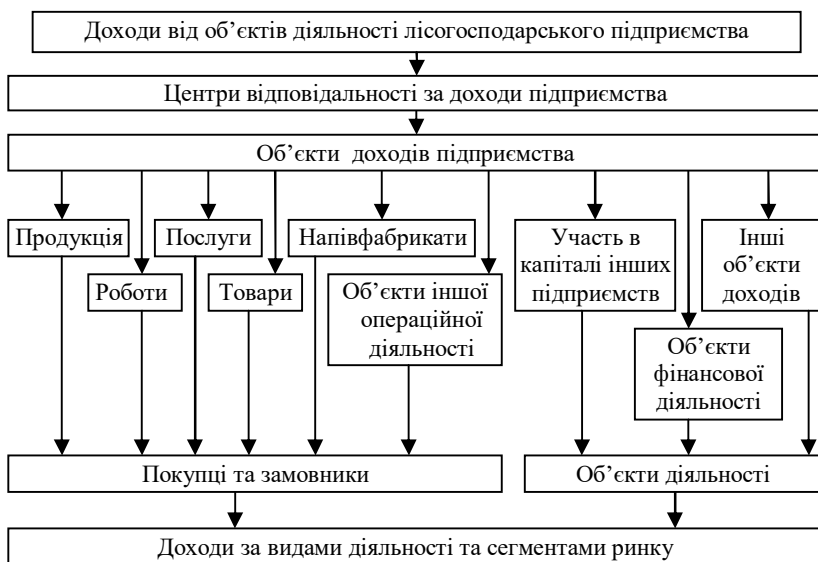


Рис. 7.3.1. Об'єкти формування доходів від діяльності лісгосподарських підприємств

При формуванні доходів за господарськими операціями з товарною продукцією лісу лісгосподарських підприємств використовується наступні бухгалтерські рахунки: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 38 «Резерв сумнівних боргів», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 681 «Розрахунками за авансами одержаними», 70 «Доходи від реалізації», 79 «Фінансові результати», 90 «Собівартість реалізації», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 30 «Готівка» використовується лісгосподарськими підприємствами для обліку готівкових грошових коштів, що надходять, як правило, від покупців фізичних-осіб. Це активний, балансовий рахунок, за дебетом якого відображають надходження грошових коштів до каси підприємства, за кредитом – видачу готівки. Сальдо рахунку дебетове, яке

свідчить про наявність готівкових грошових коштів в касі підприємства.

Рахунок 31 «Рахунки в банках» лісгосподарські підприємства використовують для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на їх рахунках в банку і надходять внаслідок реалізації продукції та використовуються для оплати платежів постачальникам, працівникам підприємства, податкових зобов'язань тощо.

На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» лісгосподарські підприємства здійснюють облік розрахунків покупцями за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи та надані послуги. За дебетом рахунку відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизний податок та інші податки, збори, що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації. А за кредитом відображається сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, в касу та інші види розрахунків.

Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» призначений для нарахування резерву сумнівних боргів. Створення резерву сумнівних боргів щодо покупців, які не забезпечили своєчасне погашення заборгованості здійснюють за кредитом рахунку, а за дебетом рахунку відображається списання сумнівної заборгованості та безнадійних боргів.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи рентні платежі та податкові зобов'язання з одержаних доходів від реалізації продукції покупцям. За кредитом рахунку відображаються нараховані платежі до бюджету, а за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання.

На рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» лісгосподарські підприємства ведуть облік одержаних авансів під реалізацію продукції, а також суми попередньої оплати покупцями вартості продукції, товарів, робіт і послуг.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, які надходять за реалізовані об'єкти діяльності підприємства.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» поділяють за об'єктами доходів на такі субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

За кредитом субрахунків 701-703 відображається нарахування доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими

напрямами, визначеними підприємством.

Для виявлення фінансових результатів від реалізації продукції лісогосподарські підприємства використовують рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку відображаються суми доходів з рахунку 70 «Доходи від реалізації» та можливий фінансовий результат у вигляді збитку, за дебетом – собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг, за дебетом – суми прибутків від реалізації продукції покупцям. Визначені суми прибутків і збитків відображаються на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», відповідно, за дебетом рахунку – збиток і кредитом рахунку – прибуток.

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунку відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг та фактична собівартість реалізованих товарів, за кредитом – списання їх на рахунок 79 «Фінансові результати».

Загальна схема відображення господарських операцій з формування доходів від покупців за реалізовану продукцію і визначення результатів продажу на рахунках бухгалтерського обліку наведена на рис. 7.3.2.

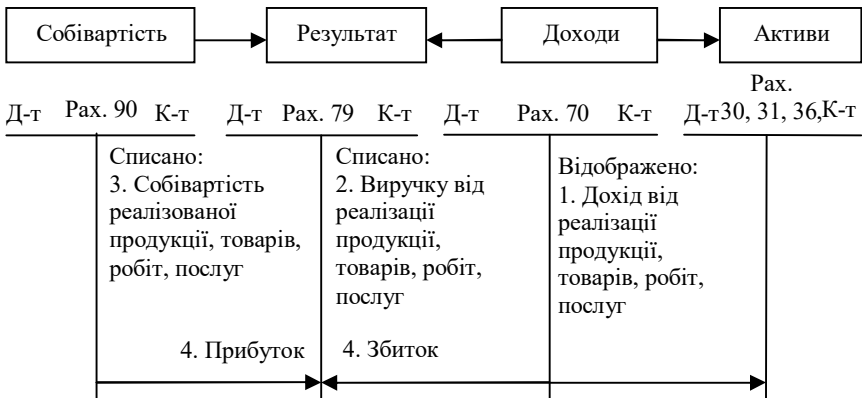


Рис. 7.3.2. Схема бухгалтерського обліку доходів підприємства

Порядок відображення господарських операцій з формування доходів при реалізації продукції лісу лісогосподарськими підприємствами на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці 7.3.1.

Реалізація продукції лісу лісогосподарськими підприємствами на експорт пов'язана з певними організаційними особливостями щодо:

- заборони експорту природних ресурсів;
- порядку переміщення товарів (у тому числі продуктів лісу) через митний кордон України та застосування до них механізмів нетарифного

Таблиця 7.3.1

Відображення господарських операцій з формування доходів при реалізації продукції лісу лісогосподарськими підприємствами на рахунках бухгалтерського обліку

(грн.)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік за рахунками		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
Реалізація продукції лісу лісогосподарськими підприємствами безпосередньо покупцям (необробленої деревини через аукціони)				
1	Здійснено нарахування доходу за реалізовану продукцію покупцям (100 м <sup>3</sup> x 950,00)	361	701	95 000,00
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ (95 000,00 x 20 : 120)	701	641	15 833,33
Чистий дохід від реалізації продукції (95 000,00 – 15 833,33)				79 166,67
3	Списано виробничу собівартість реалізованої продукції (100 x 150,20)	901	26	15 020,00
4	Списано чистий дохід від реалізації продукції на формування фінансового результату (95 000,00 – 15 833,33)	701	791	79 166,67
5	Списано виробничу собівартість реалізованої продукції на формування фінансового результату	791	901	15 020,00
6	Отримано оплату за реалізовану продукцію від покупців	311	361	95 000,00
7	Визначено фінансовий результат (валовий прибуток) від реалізації продукції*	791	44	64146,67
Реалізація продукції лісу лісогосподарськими підприємствами через фірмові магазини «Лісовичок»				
10	Передано готову продукцію за виробничою собівартістю на реалізацію в торговельний структурний підрозділ підприємства (500 x 50,20)	282	26	25 100,00
11	Відображено суму торгової націнки з податковим зобов'язанням з ПДВ на передану для продажу готову продукцію [(120,42 – 50,20) x 500]	282	285	35 110,00
12	Реалізовано готову продукцію за готівку (500 x 120,42)	301	702	60210,00
13	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі одержаного доходу від реалізації (60210,00 x 20 : 120)	702	641	10035,00

Продовження табл. 7.3.1

1	2	3	4	5
16	Списано торговельну націнку на реалізовану готову продукцію	285	282	35 110,00
17	Списано виробничу собівартість реалізованої готової продукції (500 x 50,20)	902	282	25100,00
18	Списано на фінансові результати: – виробничу собівартість реалізованої продукції	791	902	25100,00
	– чистий дохід від реалізації продукції (60210,00 – 10035,00)	702	791	50175,00
19	Визначено фінансовий результат (валовий прибуток) від реалізації продукції*	791	44	25075,00

Примітка: \* Чистий фінансовий результат (прибуток, збиток) визначається в цілому по лісогосподарському підприємстві після покриття одержаним доходом адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат за видами господарської діяльності

- регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- правового режиму експорту та реалізації лісо- та пиломатеріалів.

З метою забезпечення раціонального використання лісових ресурсів, відновлення вітчизняної деревообробної та меблевої промисловості, переорієнтації експорту з деревної сировини на продукцію більш широкого ступеня обробки, на експорт лісо- та пиломатеріалів у необробленому вигляді введено мораторій.

Забороняється вивезення за межі митної території України лісо- та пиломатеріалів цінних та рідкісних порід дерев, таких як акація, берека, вишня, груша, горіх, каштан, тис ягідний, черешня, явір, ялівець.

Для митного оформлення вантажів на експорт необхідно подати наступні документи:

- митна декларація (МД) – заповнює митний брокер;
- картка обліку особи, що здійснює операції з товарами (картка акредитації);
- договір доручення з митним брокером;
- зовнішньоекономічний договір (контракт) з додатками до нього, а також їх переклад на державну мову;
- товаро-транспортні документи та накладні на перевезення (CMR, ТТН, Air WayBill, Bill of Lading), навантажувальні відомості, пакувальні аркуші, специфікації і т.д. – складає митний брокер;
- комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-проформа, invoice);
- сертифікат якості на товар (в разі наявності);
- сертифікат походження товару, для країн СНД – як правило, форми



СТ-1, для Європейського союзу – сертифікат походження форми EUR.1;

– документи, які, відповідно до законодавства України, видаються державними органами для завершення митного оформлення товарів (дозволи та відмітки органів санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фіто санітарного, радіологічного, екологічного контролю та ін.);

– свідоцтво про допущення транспортного засобу до переміщення під митними печатками та пломбами, книжка МДП – у випадку її застосування;

– інші документи на вимогу митних органів.

Реалізація за межі митної території України в митному режимі експорту суб'єктами підприємницької діяльності лісоматеріалів та виготовлених із них пиломатеріалів допускається за наявності сертифіката про походження лісоматеріалів та виготовлених із них пиломатеріалів.

Сертифікат походження лісоматеріалів і виготовлених з них пиломатеріалів надає право на експорт певної партії лісоматеріалів.

Відвантаження продукції лісу на експорт підлягає фітосанітарному та радіологічному контролю.

Фітосанітарний сертифікат – документ встановленого міжнародного зразка, що вказує на відсутність шкідливих карантинних організмів у лісоматеріалах, призначених для експорту.

Радіаційний контроль здійснюється з метою контролю щодо додержання вимог чинного законодавства при переміщенні через державний контроль радіоактивних речовин і ядерних матеріалів.

Підтвердженням проведення фітосанітарного та радіологічного контролю товарів є наявність відбитків штампів посадових осіб контролюючих органів (Держпродспоживслужби та Держекоінспекції) на товаросупровідних документах про позитивні результати здійснення фітосанітарного та радіологічного видів контролю або наявність інформації про проведення відповідних видів контролю в інформаційних ресурсах органів доходів і зборів у разі взаємодії органів доходів і зборів, державних контролюючих органів та підприємств за принципом «єдиного вікна».

В обліку господарські операції з експорту продукції лісу відображаються відповідно до записів наведених в табл. 7.3.2.

Таблиця 7.3.2

*Облік господарських операцій з відвантаження продукції лісу на експорт при передачі на склад покупця*

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Курс НБУ, грн./\$	Сума, \$/грн.
		Дт	Кт		
1	2	3	4	5	6
1	Передано продукцію покупцю	362	701	26,0	\$30000 780000,00

Продовження табл. 7.3.2

1	2	3	4	5	6
2	Списано собівартість реалізованої продукції	901	261	–	300000,00
3	Віднесено на фінансовий результат:				
	– дохід від реалізації продукції	701	791	–	780000,00
	– собівартість реалізованої продукції	791	901	–	300000,00
4	Зараховано оплату на розподільчий рахунок	316	362	26,1	\$30000 783000,00
5	Відображено курсову різницю за дебіторською заборгованістю на суму оплати (26,1 грн./\$ – 26,0 грн./\$) x \$30000	362	714	26,1	3000,00
6	Перераховано валюту для обов'язкового продажу (30 %)	334	316	26,1	\$9000 234900,00
7	Перераховано валюту на поточний валютний рахунок (70 %)	312	316	26,1	\$21000 548100,00
8	Відображено грошові кошти, зараховані на поточний рахунок від продажу валюти. Курс продажу – 25,9 грн./\$ [(9000 x 25,9) – (п.9)]	311	334	26,5	232866,90
9	Відображено комісію банку за продаж іноземної валюти (0,1 %) (9000 x 25,9 x 0,1 /100)	92	334	–	233,10
10	Відображено витрати від продажу валюти (25,9 грн./\$ - 26,5 грн./\$) x \$9000)	942	334	26,5	5400,00
11	Відображено курсову різницю на дату продажу іноземної валюти (26,5 грн./\$ - 26,1 грн./\$) x \$9000)	334	714	26,5	3600,00
12	Віднесено на фінансовий результат:				
	– дохід від курсової різниці (п.5 +п. 11)	714	791	–	6600,00
	– витрати від продажу валюти (п. 10)	791	942	–	5400,00
	– витрати на банківське обслуговування (п. 9)	791	92	–	233,10

В даному прикладі (табл. 7.3.2) база оподаткування ПДВ становить:  $\$30000 \times 25,9 \text{ грн./\$} = 777000 \text{ грн.}$  Вивезення товарів на експорт – об'єкт оподаткування ПДВ, але така операція обкладається нульовим ПДВ та оформляється податковою накладною. Податкова накладна на експорт складається в день виникнення податкових зобов'язань, тобто на дату складання митної декларації., що засвідчує факт перетину товарами Митного кордону України.

Обов'язковий продаж валюти встановлюється НБУ і для розрахунку в табл. 7.3.2 визначений в розмірі 30% одержаної валюти від покупця, який діяв у 2019 році. З 20 червня 2019 року в Україні була скасована обов'язкова норма продажу валютної виручки суб'єктами господарювання.

При реалізації продукції лісу на експорт виникає необхідність митного оформлення продукції, одержання митних брокерських послуг з декларування та здійснення продажу валюти.

Оформленням відповідних документів на експорт продукції можуть займатися безпосередньо працівники підприємства або посередники – митні брокери.

Необхідно зазначити, що митні брокери як професійні фахівці здатні прискорити процедуру митного оформлення товарів, а отже і зовнішньоторговельний обіг, уникнути простоїв транспортних засобів, труднощів, пов'язаних з нетарифним регулюванням (сертифікацією продукції, проходженням екологічного, ветеринарного, радіологічного та інших видів контролю), скоротити витрати, пов'язані з цією процедурою.

Митні брокери забезпечують оперативне оформлення експортно-імпортних вантажів, а оскільки останнім часом значно збільшуються обсяги міжнародної торгівлі, підприємства чи експортери не можуть здійснювати свою діяльність без використання послуг митного посередника, який би представляв їх інтереси перед митними органами. Тому цілком зрозуміло, чому значно зростає роль та посилюється місце митного брокера в сучасних умовах.

Митний брокер – професійний учасник митних відносин у сфері митного декларування, найбільш підготовлений для того, щоб надати клієнту допомогу. Відносини між брокером та клієнтом (суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності) виникають з ініціативи клієнта, після укладання договору щодо представництва його інтересів.

Звертаючись до послуг митного брокера, клієнти мають певні переваги, зокрема:

- з'являється можливість отримувати послуги висококваліфікованих фахівців у такій специфічній сфері, як митне декларування (оскільки для митних посередників пред'являються певні фінансові, професійні та кваліфікаційні, організаційно-технічні, спеціальні вимоги, а це в свою чергу зменшує ризик клієнтів через таких посередників);

- витрати на послуги, пов'язані з проведенням декларування товарів та транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон, а також перевезенням товарів, що перебувають під митним контролем за участю митних посередників, у галузі митної справи значно менші, оскільки розраховуються в розмірі визначеного процента до обсягу товарів, що переміщуються (перевозяться);

- значне збільшення обсягів експортно-імпортних операцій та їх оперативне оформлення за допомогою суб'єктів підприємницької

діяльності в галузі митної справи, знижує зростання власних витрат на такі цілі та сприяє значній економії часу.

Отже, система відображення господарських операцій з реалізації продукції лісу на рахунках бухгалтерського обліку і визначення фінансових результатів пов'язана з роботою компетентних професіоналів з питань пошуку покупців, ціноутворення, проведення аукціонів, оформлення договорів, податкового законодавства і здійснення валютних операцій.

Для відображення доходів від інших доходів діяльності лісгосподарські підприємства використовують бухгалтерські рахунки: 69 «Доходи майбутніх періодів», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

Ефективність процесу реалізації об'єктів діяльності лісгосподарського підприємства оцінюється якістю одержаного доходу. Якість доходу визначається можливістю забезпечення покриття одержаними коштами від реалізації об'єктів господарської діяльності всіх складових розвитку підприємства. Як правило, це відшкодування вартості використаних для одержання доходу матеріальних і прирівняних до них цінностей та створення доданої вартості.

$$\text{ДПП} = \text{МЦП} + \text{ДСП},$$

де ДПП – дохід підприємства від реалізації об'єктів господарської діяльності; МЦП – матеріальні та прирівняні до них цінності використані на створення доходу підприємства; ДСП – додана вартість, створена в процесі господарської діяльності підприємства.

Створена додана вартість на підприємстві може бути визначена як інтервальний показник за наступним алгоритмом:

$$\text{ДСП} = \text{АНМ} + \text{ОДП} + \text{ВСП} + \text{ВПП} + \text{ЧПП},$$

де АНМ – розподілена амортизаційна вартість необоротних активів; ОДП – одержані доходи персоналом підприємства; ВСП – поточні витрати і внески на соціальні потреби; ВПП – витрати на податки підприємства; ЧПП – чистий прибуток підприємства.

Створена додана вартість як інтегрований показник характеризує якість створеного доходу, яка пов'язана з формуванням доходів персоналу, соціальним забезпеченням населення, доходами бюджетів держави і територіальних громад та інвестиціями на поновлення і приріст активів підприємства за рахунок власних коштів.

## **МОДУЛЬ III. Оподаткування, звітність та аудит лісогосподарських підприємств**

### **РОЗДІЛ 8. Оподаткування та звітність лісогосподарських підприємств**

#### **8.1. Оподаткування діяльності лісогосподарських підприємств**

#### **8.2. Інвентаризація майна лісогосподарських підприємств**

#### **8.3. Система звітності лісогосподарських підприємств та оцінка її показників**

#### **8.1. Оподаткування діяльності лісогосподарських підприємств**

Регулювання відносин лісогосподарських підприємств в сфері оподаткування здійснюється на основі Податкового кодексу України та низки інших законодавчих і нормативних актів, які регулюють діяльність державних і комунальних підприємств.

Лісогосподарські підприємства можуть бути платниками загальнодержавних і місцевих податків та зборів.

До загальнодержавних податків належать:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито.

До місцевих податків і зборів належать:

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Основними об'єктами оподаткування щодо загальнодержавних та місцевих податків і зборів лісогосподарських підприємств є: додана вартість; створений прибуток; доходи працівників; вартість продукції лісозаготівель; нормативно грошова оцінка земельних ділянок.

Як відомо, обов'язковими елементами будь-якого податку є:

– об'єкт оподаткування – майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявності яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку;

– база оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний

вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання;  
– ставка податку – визнає розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування..

Тут, передусім, спрацьовує одне очевидне правило: якщо є об'єкт оподаткування – є обов'язок нараховувати податок, а немає об'єкта – немає податку.

Розрахунок окремих податків і зборів в лісгосподарських підприємствах здійснюється наступним чином:

1. Податок на додану вартість – це непрямий податок, який включається у вартість активів (товарів, робіт, послуг, продукції, сировини, основних засобів тощо). Цей податок визначається як різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом. По суті, податок на додану вартість складається з двох частин: податкове зобов'язання (ПЗС) і податковий кредит (ПКС), суми яких розраховуються на підставі податкових накладних.

Податкове зобов'язання (вихідний ПДВ) – це та сума податку, яку суб'єкт господарювання у своєму податковому обліку нараховує на договірну вартість з урахуванням націнки, яку він додає до товару, щоб отримати прибуток. Суми ПЗС, які нараховані на договірну вартість товару, – це кошти, які потрібно віддати до бюджету. При цьому зменшити суму ПЗС звітного періоду платник податку має право на суму ПКС.

Податковий кредит (вхідний ПДВ) – це сума, яка сплачена (нарахована) у складі вартості товарів/ послуг, що придбавалися лісгосподарським підприємством.

Таким чином, за підсумками звітного періоду платник ПДВ перераховує до бюджету суму, яка складає різницю між ПЗС і ПКС.

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗС} - \text{ПКС}; \text{ПЗС} = \text{ЧДС} \times 20\% : 100;$$

$$\text{ПКС} = \text{ВПР} \times 20\% : 100,$$

де ПДВ – податок на додану вартість; ПЗС – податкові зобов'язання суб'єкта господарювання; ПКС – податковий кредит суб'єкта господарювання; ЧДС – чистий дохід суб'єкта господарювання; ВПР – вартість придбаних ресурсів суб'єктом господарювання; 20 % – ставка податку від бази оподаткування.

ПДВ з лісгосподарського підприємства стягується на суму приросту створеної вартості (доданої вартості) в процесі господарської діяльності обчислювану у вигляді різниці між ЧДС і ВПР.

$$\text{ДВП} = \text{ЧДС} - \text{ВПР}; \text{ПДВ} = \text{ДВП} \times 20\% : 100;$$

де ДВП – створена додана вартість підприємством в процесі господарської діяльності.

Розглянемо приклад. Лісгосподарське підприємство придбало матеріальні цінності на суму 240 тис. грн., у т.ч. ПКС – 40 тис.грн. та продало продукцію на суму чистого доходу 400 тис.грн. з нарахування на

цю суму ПЗС 80 тис.грн.  $(400 \times 20 \% : 100)$ . Дохід від реалізації готової продукції з ПЗС складає 480 тис.грн.  $(400 + 80)$ .

Для розрахунку ПЗС і ПКС із загальної суми коштів одержаних від продажу продукції (480 тис.грн.) і оплачених за одержані матеріальні цінності (240 тис.грн.) можна використати формули:

$$\text{ПЗС} = \text{ДПП} \times 20 \% : 120; \text{ПКС} = \text{ВКП} \times 20 \% : 120;$$

$$\text{ДПП} = \text{ЧДС} + \text{ПЗС}; \text{ВКП} = \text{ВВП} + \text{ПКС}$$

де ДПП – дохід з ПЗС від продажу продукції; ВКП – витрати з ПКС на придбання матеріальних активів.

$$\text{ПЗС} = 480 \times 20 \% : 120 = 80 \text{ тис.грн}; \text{ПКС} = 240 \times 20 \% : 120 = 40 \text{ тис.грн.}$$

Отже, маємо:

ПЗС – сума, яку підприємство отримало в ціні продукції складає – 80 тис.грн. і ПКС – суму, яку підприємство оплатило у вартості придбаних матеріальних цінностей – 40 тис.грн. Податок на додану вартість для сплати до бюджету складає 40 тис.грн.  $(80 - 40)$ .

2. З одержаного прибутку лісогосподарські підприємства сплачують податок на прибуток та здійснюють обов'язкові відрахування як суб'єкти господарювання державної форми власності. Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Податок на прибуток - з розрахованого фінансового результату (прибутку) обчислюють за формулою:

$$\text{ПНС} = \text{ПСГ} \times 18 \% : 100; \text{ПСГ} = \text{ЧДС} - \text{ВСГ} \pm \text{РПК},$$

де ПНС – податок на прибуток суб'єкта господарювання; ПСГ – прибуток суб'єкта господарювання для оподаткування розрахований з урахуванням можливих коригувань відповідно до діючих положень Податкового кодексу України; ЧДС – чистий дохід суб'єкта господарювання; ВСГ – витрати суб'єкта господарювання; РПК – розрахункові податкові коригування витрат і доходів; 18 % – ставка податку від бази оподаткування.

Розрахунок ЧДС і ВСГ здійснюється за формулами, відповідно, до показників Звіту про фінансові результати лісогосподарського підприємства:

$$\text{ЧДС} = \text{ЧДР} + \text{ІОД} + \text{ДУК} + \text{ІФД} + \text{ІДП} + \text{ДПП} + \text{ППД}$$

де ЧДР – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); ІОД – інші операційні доходи; ДУК – дохід від участі в капіталі; ІФД – інші фінансові доходи; ІДП – інші доходи підприємства; ДПП – дохід з податку на прибуток; ППД – прибуток від припиненої діяльності.

$$\text{ВСГ} = \text{СРП} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{ІОВ} + \text{ФВП} + \text{ВУК} + \text{ІВП} + \text{ВПП} + \text{ЗПП}$$

де СРП – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); АВП – адміністративні витрати; ВЗП – витрати на збут; ІОВ – інші операційні витрати; ФВП – фінансові витрати підприємства; ВУК – втрати від участі в капіталі; ІВП – інші витрати підприємства; ВПП – витрати з податку на прибуток; ЗПП – збиток від припиненої діяльності.

Як державні суб'єкти господарювання лісогосподарські підприємства

здійснюють відрахування до бюджету з чистого прибутку у розмірі 90 % його обсягу за умови, що чистий прибуток буде становити більше 50 тис.грн. і 50 % якщо менше.

$$\text{ЧПП} = \text{ПСГ} - \text{ПНС}; \text{ВПД} = \text{ЧПП} \times 90 \% (50 \%) : 100$$

де ЧПП – чистий прибуток підприємства; ВПД – відрахування прибутку в бюджет державними підприємствами.

Розглянемо приклад. Лісогосподарське підприємство одержало прибуток розрахований відповідно до положень Податкового кодексу України обсягом 300 тис.грн. Отже, ПНС буде становити  $300 \times 18 \% : 100 = 54$  тис.грн., ЧПП –  $(300 - 54) = 246$  тис.грн., а ВПД –  $(246 \times 90 \% : 100) = 221400$  грн. У розпорядженні підприємства буде залишено 24600 грн. (246000-221400).

3. При сплаті податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) лісогосподарські підприємства виконують функції податкових агентів щодо оподаткування доходів працівників.

Податкові агенти – підприємства, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, до бюджету від імені та за рахунок фізичних осіб з доходів, які виплачуються таким особам, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення цих норм.

Складові об'єкти оподаткування ПДФО формують загальний місячний оподатковуваний дохід працівників, основу якого на лісогосподарському підприємстві складає заробітна плата.

Заробітна плата – це основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) працівникам підприємства.

Визначаючи базу оподаткування, податковий агент (підприємство) ураховує всі доходи, надані (виплачені, нараховані) ним працівникам, як у грошовій, так і в натуральній формах.

Таким чином, у загальному випадку при нарахуванні доходу працівнику база оподаткування ПДФО визначається за такою формулою:

$$\text{БОП} = \text{ДПП} - \text{ПСП} \text{ (за її наявності, як приклад виховання неповнолітніх дітей),}$$

де БОП – база оподаткування ПДФО; ДПП – дохід працівника, що нараховується підприємством; ПСП – податкова соціальна пільга.

При нарахуванні (наданні) доходів в негрошовій формі, базою оподаткування буде вартість майна, розрахована за звичайними цінами, помножена на «натуральний» коефіцієнт, що обчислюється за формулою:

$$K = 100 : (100 - C),$$

де K – «натуральний» коефіцієнт; C – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.



При ставці ПДФО 18 % «натуральний» коефіцієнт дорівнює 1,219512.  
Для визначення податку на доходи фізичних осіб – працівників підприємства, здійснюють наступний розрахунок:

$$\text{ПДФО} = \text{БОП} \times 18\% : 100,$$

де ПДФО – податок на доходи працівників суб'єкта господарювання.

З доходів працівників утримується військовий збір у розмірі 1,5 %.

На дохід працівників нараховується єдиний соціальний внесок у розмірі 22 %.

Розглянемо приклад. Працівникові лісгосподарського підприємства нараховано за повний відпрацьований місяць 7208 грн., податкова соціальна пільга не застосовується.

1) Обчислюємо:

✓ ПДП –  $7208 : 100 \times 18\%$  ( ставка податку доходи фізичних осіб) = 1297,44 грн.;

✓ військовий збір –  $7208 : 100 \times 1,5\%$  (ставка військового збору) = 108,12 грн.;

✓ єдиний соціальний внесок –  $7208 : 100 \times 22\%$  (ЄСВ) = 1585,76 грн.

Загальна сума утримань – 1405,56 грн. (1297,44 + 108,12).

2) до виплати працівникові – 5802,44 грн. (7208,00 – 1405,56).

4. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів.

В системі економічних відносин важливе значення набувають платежі за користування ресурсами лісу як основи відшкодування затрат лісгосподарського виробництва, вирівнювання умов роботи лісових підприємств, поповнення бюджету за рахунок додаткового доходу від рубки лісу в кращих природно економічних умовах.

У відповідності з поставленими цілями в основу механізму платного лісокористування покладений рентний підхід до економічної оцінки лісових ресурсів, а його принципи спрямовані на поліпшення економічних взаємовідносин між власниками лісів і лісокористувачами, що визначається на основі ренти, яка обчислюється різницею між ціною лісу на корені у віці рубки і індивідуально зведеними затратами, пов'язаними з їх відновленням в даних умовах місцезростання. Основою механізму платного лісокористування є різні форми власності на ліси, рентний підхід, існуючі закономірності ринкових форм господарювання.

Існує два види оплати:

– платежі за право користування лісовими ресурсами;

– платежі за відшкодування витрат на охорону і відтворення лісових ресурсів.

Однією з форм плати за ресурси лісу можуть бути фіксовані відрахування від вартості продукції лісозаготівель. Поряд з спеціальними видами пропонуються також платежі, які пов'язані з використанням лісових ресурсів, але не є постійними. Це штрафні санкції і компенсаційні платежі за нерациональне лісокористування і нанесення шкоди лісам.

За користування лісами в соціально-екологічних цілях базовий розмір

ставки плати, в зв'язку з відсутністю методів економічної оцінки різних функцій лісу, коригується відповідними коефіцієнтами. Наближеним вираженням плати за вказані види лісокористування є замикаючі оцінки, котрі відображають витрати на охорону, відновлення і використання лісових насаджень, а джерелом покриття плати є додатковий продукт (прибуток), який утворюється в результаті використання лісу, як засобу або предмету праці.

Плата за користування лісами в ринкових умовах господарювання визначається лісовласниками на договірних началах з лісокористувачем. При оренді лісів з лісокористувача справляється орендна плата. При цьому її величина може бути в межах таксової вартості лісових ресурсів (враховується віддаль перевезення деревини, її порода /хвойна, м'яколистяна, твердолистяна/, якість /ділова деревина, дрова/, крупність /велика, середня, дрібна/, поширеність по території країни /I – IV пояси/) з урахуванням ренти, витрат на управління лісами і певної частини прибутку орендаря.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів:
  - щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);
  - з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;
- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів визначаються Податковим кодексом України.

Ставки рентної плати застосовуються при заготівлі деревини в

порядку рубок головного користування та під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки перетворення; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки) та заходів з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.

Ставки рентної плати за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами і розрядами.

Розподіл лісів за поясами:

- до першого поясу належать усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області;

- до другого поясу належать ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області.

Розряди встановлюються для кожного кварталу (урочища) виходячи з нижчезазначеної відстані між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею:

Розряди	1	2	3	4	5
Відстань, кілометрів	до 10	10,1-25	25,1-40	40,1-60	60,1 і більше

Відстань (пряма) від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини залізницею визначається за картографічними матеріалами і коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за такими коефіцієнтами:

- у лісах з рівнинним рельєфом – 1,1;
- у лісах з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30 відсотків площі яких зайнято болотами, – 1,25;
- у лісах з гірським рельєфом – 1,5.

До великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура (у верхньому перетині без кори) діаметром від 25 сантиметрів і більше, до середньої – діаметром від 13 до 24 сантиметрів, до дрібної – діаметром від 3 до 12 сантиметрів.

До дров'яної деревини належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні).

На дров'яну деревину, використану для технологічних потреб, донараховується рентна плата за результатами фактичної заготівлі у розмірі 70 відсотків установлених ставок рентної плати за ділову дрібну деревину відповідної лісової породи.

Ставки рентної плати за ділову і дров'яну деревину липи встановлені без урахування кори, а за дров'яну деревину решти лісових порід – з корою.

За ліквід з крони встановлюється рентна плата у розмірі 40 відсотків, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, – 20 відсотків ставок рентної плати за дров'яну деревину відповідної лісової породи.

На деревину, заготовлену під час вибіркового рубок головного користування ставки рентної плати знижуються на 20 відсотків, а заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування) – на 50 відсотків. Знижки у відсотках обчислюються за кожною ставкою рентної плати окремо.

Розглянемо приклад. Лісогосподарське підприємство розміщене в першому поясі лісів здійснювало заготівлю деревини в порядку рубок головного користування породи сосна, за розрядом першим нижнього складу, великих сортиментів обсягом 20 м<sup>3</sup>, середніх – 40 м<sup>3</sup>, дрібних – 10 м<sup>3</sup>, дров'яних – 5 м<sup>3</sup>. Ставка рентної плати за 1 щільний куб.метр деревини, відповідно, 463,80 грн., 296,63 грн., 144,06 грн., 11,76 грн.

$$\text{РПД} = \sum \text{ОЗС}_i \times \text{СРП}_i$$

де РПД – рентна плата за заготовлену деревину; ОЗС<sub>i</sub> – обсяг заготовленої деревини i-го сортименту, м<sup>3</sup>; СРП – ставка рентної плати за деревину i-го сортименту.

$$\text{РПД} = 20 \times 463,80 + 40 \times 296,63 + 10 \times 144,06 + 5 \times 11,76 = 22340,60 \text{ грн.}$$

За заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів ставки рентної плати встановлюються обласними та Київською міською радою.

Щороку наростаючим підсумком може здійснюватися індексація ставок за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів за формулою:

$$\text{ПНП} = \text{НПП} \times \text{ІЦП} : 100,$$

де ПНП – проіндексований норматив рентної плати на поточний рік, гривень за відповідну одиницю виміру; НПП – норматив ставки рентної плати у попередньому році, гривень за відповідну одиницю виміру; ІЦП – індекс цін виробників промисловості продукції за попередній календарний рік, офіційно визначений та оприлюднений Державною службою статистики України.

Якщо значення ІЦП за попередній календарний рік не перевищує 100 %, індексація в поточному році не проводиться.

Ставки рентної плати за довгострокове тимчасове користування лісами (використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних

цілей та проведення науково-дослідних робіт), що перебувають у постійному користуванні лісгосподарських підприємств встановлюються в залежності від категорії лісів.

Ліси залежно від основних виконуваних ними функцій поділяються на такі категорії: природоохоронного, наукового, історико-культурного, рекреаційно-оздоровчого, захисного, експлуатаційного призначення.

Сума рентної плати обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах.

Сума рентної плати, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі коли:

- загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;

- фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, перерахунок рентної плати за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у разі:

- а) виправлення технічних помилок, які можуть бути допущені під час проведення матеріальної і грошової оцінки лісосік, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, відпущених за лісорубними квитками або лісовими квитками, неправильного застосування сортиментних таблиць, поясів, розрядів та ставок рентної плати, а також виправлення арифметичних помилок, допущених під час підрахунків;

- б) анулювання лісорубного та/або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання або видачі дубліката лісорубного квитка та/або лісового квитка перерахунок рентної плати не здійснюється і вся нарахована за такими квитками сума рентної плати повністю сплачується до відповідних бюджетів;

- в) надання лісокористувачеві відстрочки:

- на заготівлю деревини – сума рентної плати за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 відсотка незалежно від строку, на який надано відстрочку;

- на вивезення деревини – сума рентної плати за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочки;

- г) додаткового продовження строку вивезення, але не більш як на три місяці. При цьому лісокористувачем сума рентної плати за обсяг невивезеної вчасно деревини збільшується на 5 відсотків за кожний місяць відстрочки.

Незалежно від способу обліку деревини, що відпускається на пні (за площею, пеньками, приблизною кількістю), лісокористувачі, які допустили неповну заготівлю деревини, що дозволена для вирубки за виписаними лісорубними квитками, або взагалі її не проводили, рентну плату обчислюють і сплачують повністю за всю дозволена для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

Лісокористувачі, у яких за результатами діяльності здійснюється перерахунок рентної плати, відображають донараховані суми рентної плати в податковій декларації.

Лісокористувачі щокварталу складають податкову декларацію з рентної плати наростаючим підсумком з початку року, за винятком:

а) лісокористувачів, якими до отримання лісорубних та лісових квитків рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають:

- фізичних осіб, а також фізичних осіб - підприємців, яким видано лісорубні та лісові квитки;

- лісокористувачів (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб - підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;

б) лісокористувачів з іншої області, які сплачують рентну плату повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

Про надходження суми рентної плати в касу суб'єкта лісових відносин, що видає спеціальні дозволи, у спеціально заведеній книзі робиться запис і лісокористувачеві видається квитанція. Одночасно в лісорубних та лісових квитках робиться позначка про сплату рентної плати в касу (зазначаються номер і дата квитанції про сплату).

При отриманні дозволу в поточному році (або донарахуванні суми рентної плати) після чергового строку сплати рентної плати лісокористувачі сплачують усі суми рентної плати за строками, що минули.

5. Земельний податок за лісові землі не є обов'язковим, але може бути встановлений органами місцевого самоврядування. Щодо розмірів ставок земельного податку за лісові землі, то їх можливо встановити у розмірі не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, відповідно до здійсненої оцінки окремих ділянок, або виходячи з оцінки ріллі.

Лісогосподарські підприємства можуть сплачувати і інші податки за умови наявності в них об'єктів оподаткування визначених Податковим кодексом України з врахуванням рішень органів місцевого самоврядування.

Сплачені лісогосподарськими підприємствами податки

використовують на формування державного і місцевих бюджетів.

Кошти бюджетів є основою фінансування витрат на функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, бюджетних установ, забезпечення соціальних програм, регулювання економіки, проведення її структурної перебудови, створення загальних умов розвитку ринкових відносин, розвитку міжнародних відносин та інших важливих напрямів діяльності держави і територіальних громад. Видатки місцевих бюджетів забезпечують фінансування установ та заходів суто місцевого значення (сіл, селищ, міст та об'єднаних територіальних громад), всіх громадян районів та в межах області.

У складі витрат бюджетів виділяються витрати споживання (функціонування органів влади) і витрати розвитку (забезпечення капітальних вкладів).

Лісогосподарський комплекс використовує бюджетні кошти на фінансування державних органів управління у сфері лісового господарства, здійснення досліджень, прикладних розробок та підготовки наукових кадрів, ведення лісового і мисливського господарства, охорону і захистів лісів в лісовому фонді.

## **8.2. Інвентаризація майна лісогосподарських підприємств**

З метою встановлення фактичної наявності об'єктів обліку та їх відображення на аналітичних рахунках бухгалтерського обліку шляхом підтвердження або виправлення здійснених записів одержаних в процесі ведення обліку періодично лісогосподарські підприємства організовують проведення інвентаризації. Інвентаризації підлягають оціночні показники об'єктів обліку щодо їх кількості, якості і вартості.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів, власного капіталу і зобов'язань перевіряються та фактично підтверджуються документальні записи про їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і достовірність оцінки.

Проведення інвентаризації забезпечується керівником підприємства, який створює необхідні умови для її проведення, визначає об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

При інвентаризації забезпечуються:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установа лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;

- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;

- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Суцільною інвентаризацією охоплюються всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану. Також інвентаризації підлягають активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи.

Проведення інвентаризації є обов'язковим за наступних умов:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- передачі майна підприємства в оренду, до сфери управління іншого органу управління, при приватизації;
- зміни матеріально-відповідальних осіб;
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації;
- техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);
- припинення діяльності підприємства;
- переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);
- одержання відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або одержання від покупця претензії щодо недовантаження товарів.

Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період:

- трьох місяців ( з 1 жовтня по 31 грудня) для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством, зокрема автомобілів, які відбудуть у тривалі рейси, тощо), запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза



підприємством), поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);

- двох місяців (з 1 листопада по 31 грудня) для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- до тимчасового вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством.

За рішенням керівника підприємства інвентаризація може проводитися:

- інструментів, приладів, інвентарю (меблів) щороку в обсязі не менше 30 відсотків усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років;

- бібліотечних фондів за встановленим графіком протягом року.

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія з представників апарату управління, бухгалтерської служби (представників суб'єкта підприємницької діяльності, який здійснює ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на договірних засадах) та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери). Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства.

Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально-відповідальної особи.

На підприємстві, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії.

До складу робочих інвентаризаційних комісій включаються представники апарату управління, бухгалтерської служби та досвідчені працівники підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт,

товарознавці, економісти, бухгалтери).

Голова і склад робочих інвентаризаційних комісій затверджуються розпорядчим документом керівника підприємства.

Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії для перевірки об'єктів інвентаризації, що знаходяться на відповідальному зберіганні у тих самих матеріально-відповідальних осіб, одного й того самого працівника два роки підряд.

Матеріально-відповідальні особи не включаються до складу робочої інвентаризаційної комісії для перевірки об'єктів інвентаризації, що знаходяться у них на відповідальному зберіганні.

У разі створення робочих інвентаризаційних комісій інвентаризаційна комісія:

- організує проведення інвентаризацій і здійснює інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

- здійснює контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації об'єктів за рішенням керівника підприємства;

- перевіряє правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання;

- при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводить за рішенням керівника підприємства повторну інвентаризацію;

- розглядає причини виявлених нестач та втрат від псування об'єктів інвентаризації, формує пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відображає відповідну інформацію у протоколі.

Робочі інвентаризаційні комісії:

- здійснюють інвентаризацію активів у місцях зберігання та виробництва;

- разом з бухгалтерською службою беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і лишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку;

- оформлюють протокол, в якому наводиться інформація, що вимагається при складанні протоколу інвентаризаційної комісії.

Об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації затверджуються розпорядчим документом керівника підприємства.

Голова і члени інвентаризаційної комісії (робочих інвентаризаційних комісій) забезпечують додержання правил проведення інвентаризацій, повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) даних про фактичні залишки активів та повноту

відображення зобов'язань, правильність та своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації.

Будь-яка інвентаризація складається з декількох етапів:

1. Організаційний – видається відповідний наказ (розпорядження) про проведення інвентаризації, у якому відображаються основні організаційні моменти, що стосуються процедури, а саме строки початку та закінчення, об'єкти інвентаризації, місця проведення, склад інвентаризаційної комісії, яка безпосередньо займається перевіркою, тощо.

2. Підготовчий – здійснюються відповідні підготовчі роботи до початку інвентаризації:

- перевіряється справність усіх ваговимірювальних приладів;
- завершується обробка всіх документів щодо руху активів та формуються останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звіти про рух активів;
- визначаються залишки на дату інвентаризації;
- активи групуються, розсортовуються та розкладаються за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку (у разі проведення раптових інвентаризацій це робиться у присутності інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії)).

3. Перевірка фактичної наявності – це головний етап інвентаризації, у ході якого перевіряється наявність матеріальних цінностей, їх стан, порядок зберігання.

Голова інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів), із зазначенням «До інвентаризації на (дата)». Для бухгалтерської служби ці документи є підставою для визначення залишків активів на початок інвентаризації за даними обліку.

Матеріально-відповідальні особи дають в інвентаризаційному описі розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані.

Наявність активів при інвентаризації встановлюється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру. Переважування, обмір, підрахунок проводяться у порядку розміщення активів у приміщенні, де вони зберігаються. Визначення ваги (обсягу) навалочних матеріалів може проводитися на основі обмірів і технічних розрахунків. Акти обмірів і розрахунки додаються до інвентаризаційних описів.

Якщо інвентаризація активів у приміщенні, де вони зберігаються, не закінчена протягом одного дня, вона має бути закінчена протягом наступних днів. Після того, як інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) залишила це приміщення, голова інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) опечатує його пломбінатором. Під час перерви в роботі інвентаризаційної комісії

(робочої інвентаризаційної комісії) інвентаризаційні описи повинні зберігатися у закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація.

У разі зберігання активів у різних ізольованих приміщеннях в одній матеріально-відповідальній особі інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опечатується пломбатором.

На прибуткових документах на активи, що надійшли до місць зберігання активів до передачі їх в експлуатацію або використання під час інвентаризації, матеріально-відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка «після інвентаризації». На видаткових документах про активи, які відпущені зі складу під час інвентаризації, з дозволу керівника підприємства у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка «після інвентаризації» з посиланням на дату інвентаризаційного опису, де записані ці активи, або вони заносяться до окремого інвентаризаційного опису, якщо ще не були внесені до інвентаризаційного опису.

На активи, що знаходяться в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на ті активи, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), складаються окремі інвентаризаційні описи.

Якщо матеріально-відповідальні особи виявлять після інвентаризації помилки в інвентаризаційних описах, вони повинні негайно (до відкриття складу) заявити про це інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії), яка після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження проводить виправлення помилок.

Після закінчення інвентаризації, проведеної робочими інвентаризаційними комісіями, інвентаризаційною комісією за участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально-відповідальних осіб можуть проводитись контрольні перевірки, але обов'язково до відкриття складу, де проводилась інвентаризація. При цьому перевіряються з інвентаризаційного опису найбільш суттєві за вартістю активи та ті, що користуються підвищеним попитом.

У разі виявлення значних розходжень між даними інвентаризаційного опису і даними контрольної перевірки призначається новий склад робочої інвентаризаційної комісії для проведення повторної інвентаризації.

4. Зіставлення фактичної наявності з даними обліку – здійснюється після закінчення перевірки з метою виявлення результатів інвентаризації (лишків, нестач, пересортиць).

Для оформлення записів при інвентаризації використовуються інвентаризаційні описи, акти інвентаризації та звітальні відомості.

Інвентаризаційні описи застосовуються для фіксування наявності, стану та оцінки активів підприємства та тих активів, які належать іншим

підприємствам і обліковуються поза балансом. В акті інвентаризації фіксуються наявність готівки, грошових документів, бланки документів суворої звітності, фінансових інвестицій, а також повнота відображення грошових коштів на рахунках у банку (реєстраційних рахунках), дебіторської та кредиторської заборгованостей, зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень (резервів), які створюються відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародних стандартів та інших актів законодавства.

В інвентаризаційному описі активи наводяться за найменуваннями в кількісних одиницях виміру, прийнятих в обліку, окремо за місцезнаходженням таких цінностей та особами, відповідальними за їх зберігання, з можливим виділенням за субрахунками та номенклатурою.

На кожній сторінці інвентаризаційного опису вказуються словами число порядкових номерів активів та загальна кількість у натуральних вимірах усіх активів, що записані на цій сторінці, незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, метрах, кілограмах тощо) вони відображені.

Акти інвентаризації заповнюються з урахуванням об'єктів інвентаризації, при цьому мають бути забезпечені їх ідентифікація та співставлення з даними бухгалтерського обліку.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарок і підчисток не допускається. Виправлення помилок повинно робитися в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання над ними правильних. Виправлення повинні бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально-відповідальними особами.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) записи робляться послідовно у кожному рядку на окремому аркуші (крім останнього), мають бути заповнені всі рядки. На останніх аркушах інвентаризаційного опису (акта інвентаризації) незаповнені рядки прокреслюються.

Інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально-відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. При проведенні інвентаризації у разі зміни матеріально відповідальної особи та особа, яка приймає активи, дає розписку про отримання активів, а та, яка передає, – про передачу активів.

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здаються до бухгалтерської служби для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому

кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних інвентаризаційного опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Також бухгалтерська служба підприємства проводить перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах (актах інвентаризації). Виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) і матеріально-відповідальних осіб.

На останній сторінці інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) робиться відмітка про перевірку цін, таксування та підрахунки результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

Бухгалтерською службою складаються звіральні відомості активів і зобов'язань, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації). Вартість лишків і нестач цінностей в звіральних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в реєстрах бухгалтерського обліку. На активи, що належать іншим підприємствам, складаються окремі звіральні відомості, копії яких надсилаються власнику. Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіральні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках.

5. Аналіз та оформлення результатів – відображаються в протоколі інвентаризаційної комісії затвердженому керівником підприємства.

Підприємства можуть утворювати уповноважені комісії (призначати відповідальних осіб) з метою аналізу результатів інвентаризації активів і зобов'язань на предмет їх відповідності критеріям визнання і оцінки, вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародних стандартів та інших актів законодавства.

При порівнянні даних інвентаризаційних описів з даними бухгалтерського обліку встановлюють:

- повну відповідність фактичних даних і записів у бухгалтерському обліку;
- нестачу – фактичні дані менші за облікові;
- лишок – фактичні дані більші за облікові.

За допомогою інвентаризації у лісгосподарських підприємствах, крім наявності нестач і лишків, виявляють:

- обсяги здійснених окремих господарських операцій при виконанні технологічних процесів по створенню об'єктів діяльності, які встановлюються на підставі відповідних розрахунків.

$$\text{ОВР} = \text{ОРН} + \text{ОНР} - \text{ОРК}$$

ОВР – обсяг витрачених ресурсів за відповідний період; ОРН – обсяг ресурсів на початок періоду за даними інвентаризації; ОНР – обсяг ресурсів, які надійшли протягом періоду для виконання технологічного

процесу на підставі первинних документів; ОРК – обсяг ресурсів на кінець періоду за даними інвентаризації.

Розрахунки для визначення обсягів використаних ресурсів, одержаної продукції при переробці лісоматеріалів і продукції лісу за допомогою інвентаризації здійснюються при списанні виробничих запасів (палива, сировини, матеріалів), одержані пило матеріали, продукції деревообробки тощо;

- об'єкти інвентаризації, які не використовуються в господарській діяльності;
- відхилення окремих характеристик наявних об'єктів господарської діяльності;
- обсяги природних та технологічних господарських процесів, які не були оформлені відповідними документами;
- наявні порушення, умов і порядку зберігання об'єктів інвентаризації;
- об'єкти інвентаризації, які частково втратили первісну якість, споживчу властивість та свою інноваційність для господарської діяльності;
- об'єкти інвентаризації щодо яких відбулися зміни корисності.

Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводяться в звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання з можливими висновками уповноваженої комісії відображаються інвентаризаційною комісією у протоколі, що складається після закінчення інвентаризації і передається на розгляд та затвердження керівнику підприємства. У протоколі наводяться: причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам. Підприємства можуть додавати до протоколів іншу інформацію, що є суттєвою для прийняття рішень щодо визнання і оцінки активів і зобов'язань та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

Протокол інвентаризаційної комісії затверджується керівником підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація.

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю об'єктів і даними бухгалтерського обліку регулюються підприємствами в такому порядку:

- основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів;

– оборотні матеріальні цінності, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства.

Якщо лишки матеріальних цінностей, які виявлені при інвентаризації, виникли через бухгалтерські помилки (об'єкти помилково не були оприбутковані або їх помилково списали), то такі матеріальні цінності дооприбутковують у порядку виправлення помилок;

– нестача запасів у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;

– нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

Нестачі поділяють на два види:

- 1) у межах норм природного убутку;
- 2) понад норми природного убутку.

Під природним убутком товарів слід розуміти зменшення їх кількості (маси) унаслідок природної зміни біологічних або фізико-хімічних властивостей при збереженні якісних характеристик. Так, до природного убутку належить зменшення маси товарів внаслідок випаровування вологи, вивітрювання, розпилу, розкришення, витікання, розливу при перекачуванні і продажу рідких товарів, витрати речовин на дихання тощо.

У свою чергу, не є природним убутком втрати, що виникли внаслідок псування товарів, їх розкрадання, різниці між фактичною масою тари і масою за трафаретом (завіс тари) тощо.

Для втрат, що мають об'єктивний характер встановлюються граничні розміри – норми природного убутку. Вони є максимально допустимою величиною втрат, що виникають у процесі зберігання, переміщення, транспортування та реалізації матеріальних цінностей.

Норми природних втрат застосовують у тих випадках, коли при інвентаризації або прийманні цінностей виявлено нестачу фактичної наявності порівняно з обліковими даними або супровідними документами постачальників.

При цьому діють такі правила списання нестач у межах норм природного убутку:

– без встановлення факту нестачі цінностей попереднє списання природного убутку за нормами не допускається;



– якщо норми природного убутку дозволяють списати більшу суму, ніж сума виявленої нестачі, то списують тільки суму нестачі на підставі відповідного розрахунку, складеного бухгалтерською службою підприємства за участі матеріально-відповідальних осіб і затвердженого керівником підприємства;

– за відсутності норм убуток цінностей розглядається як нестача понад норми;

– убуток матеріальних цінностей у межах установлених норм визначають після заліку нестач лишками за пересортицею (у разі її наявності). Інакше кажучи, спочатку застосувати до цінностей, яких не вистачає, норми природного убутку, а потім зарахувати лишками унаслідок пересортиці не можна. Якщо ж після проведеного в установленому порядку заліку за пересортицею все ж залишилася непогашеною нестача цінностей, то норми природного убутку застосовуються тільки за тим найменуванням, за яким установлено нестачу.

Нестачі також слід розрізняти залежно від моменту їх виявлення. Відповідно до цього критерію можна виділити дві групи нестач:

1) нестачі, виявлені при прийманні придбаних матеріальних цінностей від постачальника (перевізника);

2) нестачі, виявлені у процесі інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

Нестачі та втрати запасів у межах норм природного убутку, які виявлені при їх оприбуткуванні і сталися при транспортуванні, включають до первісної вартості придбаних запасів.

У результаті застосування такого порядку відображення нормативних нестач фактично отримана кількість матеріальних цінностей прибуткується за дещо завищеною ціною, завдяки чому дані про величину взаємної заборгованості у постачальника та покупця збігатимуться.

З понаднормові нестачі первісну вартість матеріальних цінностей не збільшують, а відносяться до витрат того періоду, в якому вони були встановлені.

Це означає, що сума понаднормових нестач, виявлених при постачанні, на рахунках обліку матеріальних цінностей не відображається. Матеріальні цінності оприбутковують на баланс у фактично отриманій кількості (з урахуванням нормативних втрат). А на суму понаднормових втрат формують заборгованість за претензією, пред'явленою винній особі в нестачі (постачальнику, транспортній організації).

Погашення заборгованості може здійснюватися шляхом доставки матеріальних цінностей.

Крім того, покупець має право вимагати повернення передоплати на суму недопоставлених матеріальних цінностей. Грошовими коштами компенсує понаднормові втрати і перевізник, який є винним у їх виникненні.

Якщо заборгованість за претензією в майбутньому визнають безнадійною, її списують до складу витрат звітного періоду.

Крім того, до закінчення строку позовної давності таку заборгованість обліковують на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість».

При проведенні інвентаризації може скластися ситуація, коли інвентаризаційною комісією буде встановлено одночасну наявність нестач матеріальних цінностей (перевищення облікових показників над фактичними) та їх лишків (перевищення фактичних даних над обліковими). У цьому випадку і в разі дотримання певних умов можна здійснити взаємний залік лишків і нестач унаслідок пересортиці.

Взаємозалік лишків і нестач унаслідок пересортиці допускається, якщо:

- 1) матеріальні цінності мають однакове найменування;
- 2) кількість матеріальних цінностей, що підлягають заліку в порядку пересортиці, однакова (тотожна);
- 3) виявлені лишки та нестачі утворилися за один і той самий період, що перевіряється;
- 4) лишки і нестачі встановлено в однієї й тієї самої матеріально-відповідальної особи, яка перевіряється;
- 5) якщо цінності мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (у разі відпуску їх без розпаковування тари).

При проведенні заліку за пересортицею, безумовно, оптимальним є варіант, коли матеріальні цінності, що перебувають у лишку, збігаються за вартістю з матеріальними цінностями, за якими виявлено нестачу. Але нерідко такого вартісного збігу немає: вартість зайвих матеріальних цінностей може бути як вище, так і нижче тих, яких бракує. У результаті утворюються так звані сумові різниці.

Сумові різниці при заліку нестач лишками за пересортицею бувають додатними та від'ємними

У тому випадку, коли при взаємозаліку нестач і лишків унаслідок пересортиці вартість матеріальних цінностей, яких бракує, виявилася вищою за вартість виявленого лишку, від'ємна сумова різниця має бути віднесена на винних осіб.

Якщо винні в пересортиці не встановлені, від'ємну сумову різницю слід розглядати як нестачу цінностей понад норми природного убутку. При взаємозаліку нестач і лишків унаслідок пересортиці вартість матеріальних цінностей, що виявилися в лишку, перевищує вартість цінностей, яких бракує, то додатна сумова різниця підлягає віднесенню до інших операційних доходів з відповідним збільшенням облікових даних за субрахунком обліку матеріальних цінностей, за яким виявлено надлишок.

Державне агентство лісових ресурсів України має право для лісогосподарських підприємств установлювати порядок, відповідно до якого залік лишків і нестач продукції лісу може бути допущений стосовно

однієї і тієї самої групи запасів, якщо цінності, що входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (у разі відпуску їх без розпаковки тари).

У разі взаємозаліку нестач і лишків внаслідок пересортиці, коли вартість запасів, що виявились у нестачі, більше вартості запасів, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо особи, винні в пересортиці, не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу витрат. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені причини, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості запасів, що виявились у лишку, порівняно з вартістю запасів, що виявились у нестачі внаслідок пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних запасів та доходів.

Важливими об'єктами інвентаризації в лісгосподарських підприємствах є розрахунки з покупцями і постачальниками та продукція лісу в складі незавершеного виробництва (незавершений процес лісозаготівлі, переробки і деревообробки), виробничих запасів і готової продукції.

Проведення інвентаризації з розрахунків з покупцями та постачальниками здійснюється у вісім етапів (рис. 8.2.1).

Для отримання даних про стан розрахунків у покупця підприємство-продавець надає (надсилає) запит підприємству-дебітору про відносини між ними. Запити можуть подаватися в усній, письмовій чи іншій формі (поштою, факсом, телефоном або за допомогою електронних ресурсів) на вибір продавця. Затвердженої законодавством форми запиту немає, підприємства складають його в довільній формі.

Запит може бути у формі надсилання Акту звірки розрахунків. В ньому буде зазначатися кожна операція з повним її відображенням. Протягом 5 днів підприємство-дебітор поверне запит продавця, тобто підписаний інвентаризаційний опис по розрахунках, або в паперовому, або в електронному вигляді.

У випадку коли підприємство-покупець не відповідає на переданий йому запит, то заборгованість вважається сумнівною та приймаються міри щодо одержання інформації про стан розрахунків між покупцями і підприємством.

Звірка даних по розрахунках між покупцем та продавцем полягає в порівнянні одержаних даних зі сторони покупця та зі сторони продавця. Результати розбіжностей заносяться у Акт звірки розрахунків.

Акт звірки розрахунків складається в розрізі: покупців; з неузгодженими сумами між покупцем і продавцем; за безнадійними боргами щодо яких строк позовної давності минув, але протягом 3 років даний борг може повернутися.



*Рис. 8.2.1. Етапи проведення інвентаризації розрахунків з покупцями*

Акти складаються підприємством-продавцем у двох примірниках за підписами голови та членів робочої інвентаризаційної комісії. В них дані обліку можуть записуватися в розрізі кожної господарської операції за міжінвентаризаційний період, а при великому їх обсязі місячними або кварталними оборотами.

Примірники акту звірки підприємство-продавець за розбіжностями сум передає підприємству-покупцю. Передачу їх покупцям можна здійснювати безпосередньо у паперовому вигляді (нарочним або поштовим відправленням) або через електронні носії з використанням електронних підписів. Повернутий примірник акту дебіторами пред'являється робочій інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Другий примірник акту звірки залишається у підприємства-покупця. Типову форму акта звірки розрахунків

нормативними документами не встановлено, тому підприємствам доводиться розробляти її самостійно.

Отримані результати робочої інвентаризаційної комісії щодо стану розрахунків з покупцями подаються на розгляд загальної інвентаризаційної комісії, яку очолює керівник підприємства.

При звірці розрахунків з покупцями виникає чотири ситуації результатів відносин між контрагентами :

- однакові суми по сальдо, але різні по оборотах – суми мають бути врегульовані шляхом звіряння тих документів по яких є розбіжності. Перевіряють всі товарно-транспортні накладні, накладні та інші документи за міжінвентаризаційний період, звертаючи особливу увагу на кількість продукції і обсяги робіт, послуг, на які виписані документи і одночасно перевіряють ціни. У випадку не врегулювання розбіжностей до кінця певного звітного періоду, кожна зі сторін залишає на своєму балансі ті суми заборгованості, які підтверджуються документами і вважаються правильними, тобто виникає спірна заборгованість, яка вирішується судом;

- різні суми по сальдо, але однакові по оборотах – будь-які розбіжності у сумах по сальдо мають бути врегульовані шляхом звіряння оборотів по господарських операціях, при цьому аналізується кожний конкретний випадок окремо. У випадку, все ж таки, виявлення розбіжностей на підприємстві з'являється сумнівна заборгованість;

- різні суми як по сальдо так і по оборотах – між покупцем і виробником здійснюється звірка по господарських операціях. Може виникнути ситуація коли деякі підприємства розраховуються за отриману продукцію наданими послугами, що може створити умови для різного роду зловживань та якщо віднесено відпуск продукції або надання послуг без оплати в рахунок майбутніх розрахунків або в погашення раніше утвореної кредиторської заборгованості. Відомі випадки штучного створення кредиторської заборгованості та подальшого списання продукції за підробленими документами в рахунок погашення фіктивної заборгованості. При взаємній звірці розрахунків кожна сторона має право приймати тільки такі суми, які випливають з її бухгалтерських записів і визнаються правильними;

- однакові суми як по сальдо так і по оборотах – не виникає розбіжностей при звірці даних покупця та продавця.

Розбіжності за актами звірки розрахунків є для інвентаризаційної комісії об'єктами найретельнішого вивчення, так як вони дають можливість встановити факти відвантаження продукції не в повному обсязі, або більше чим зазначено в документах, підміни продукції та інших зловживань.

Для того щоб прийняти ефективне управлінське рішення щодо виявленого стану розрахунків, потрібно структурувати виявлену при

інвентаризації дебіторську заборгованість в розрізі наступних груп:

- ✓ нормальна заборгованість: довгострокова; поточна;
- ✓ сумнівна заборгованість: заборгованість, що тривалий час не сплачується й заходи до стягнення якої не приймаються; прострочена заборгованість; документально не підтверджена заборгованість; спірна заборгованість, за якою справи передані в судові органи;
- ✓ безнадійна заборгованість, за якою є рішення суду про відмову в позові, рішення підприємства про її списання;
- ✓ списана дебіторська заборгованість.

За кожним фактом виявленої при інвентаризації дебіторської заборгованості приймаються рішення щодо: можливості її відрегулювання; створення сумнівних боргів; передачі справ в суд; списання дебіторської заборгованості.

Виділення груп дебіторської заборгованості дозволяє значно посилити контроль за її обсягом. Крім того, інвентаризаційній комісії буде легше приймати рішення щодо усунення проблемних ситуацій, пов'язаних з дебіторською заборгованістю (наприклад, визначити методи стягнення заборгованості, способи впливу на покупців).

Матеріали інвентаризації є підставою для відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому вона закінчена.

При дослідженні результатів проведення інвентаризації розрахунків з покупцями можна виділити сім ситуацій:

- 1) необхідність донараховування дебіторської заборгованості покупців;
- 2) необхідність зменшення дебіторської заборгованості покупців;
- 3) зміна дебіторською заборгованістю класифікаційної групи;
- 4) списання простроченої дебіторської заборгованості;
- 5) необхідність визнання сумнівної дебіторської заборгованості;
- 6) відновлення заборгованості з позабалансового рахунку;
- 7) списання дебіторської заборгованості з позабалансового рахунку.

Облікове відображення зазначених варіантів інвентаризації розрахунків з покупцями наведено на рахунках бухгалтерського обліку в табл. 8.2.1.

Таблиця 8.2.1

*Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку результатів інвентаризації дебіторської заборгованості*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Донарахована дебіторська заборгованість покупців	36	70	5000
2	Зменшена дебіторська заборгованість покупців (сторно)	36	70	1500

Продовження табл. 8.2.1

1	2	3	4	5
3	Змінилась класифікаційна група дебіторської заборгованості:			
	а) довгострокова заборгованість визнана поточною	36	18	7000
	б) поточна заборгованість визнана довгостроковою	18	36	5000
4	Дебіторська заборгованість яка підлягає списанню			
	а) відображено списання дебіторської заборгованості	944	36	8000
	б) відображено списану дебіторську заборгованість у позабалансовому обліку	071		8000
5	Дебіторська заборгованість визнана сумнівною	944	38	15000
6	Дебіторська заборгованість втратила ознаку сумнівної і переведена до поточної	38	716	4000
7	Списано остаточну дебіторську заборгованість з позабалансового обліку		071	2000
8	Повернуто ознаку поточної дебіторської заборгованості раніше списаній дебіторській заборгованості	36	716 071	4000 4000

При інвентаризації продукції лісу забезпечується:

- виявлення фактичної наявності (залишків) продукції лісу в натурі шляхом її вимірювання (обміру, підрахунку, переважування тощо);
- установлення лишку або нестачі продукції лісу шляхом зіставлення фактичної її наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення продукції лісу, яка частково втратила свою первісну якість та споживчу властивість, застаріла, а також тієї що не використовуються;
  - виявлення продукції лісу, яка не відповідає критеріям визнання.
  - контроль за дотриманням матеріально-відповідальними особами правил зберігання продукції лісу, ведення первинного обліку та складання звітності;
  - перевірка дотримання умов та порядку збереження продукції лісу;
  - достовірність оцінки наявної продукції лісу за асортиментом та місцями її зберігання.

Для проведення інвентаризації лісопродукції використовують три форми спеціалізованих документів:

1. Інвентаризаційний опис лісопродукції (форма № Інв – 1).
2. Відомість переліку наявності лісопродукції (форма № Інв-2).
3. Порівняльна відомість результатів інвентаризації лісопродукції (форма № Інв-3).

Інвентаризаційна комісія, насамперед, складає Відомість переліку наявності лісопродукції. Відомість складається в розрізі матеріально-відповідальних осіб та місць знаходження лісопродукції (квартал, відділ,

ділянка, склад). Найменування сортиментів, порід і сортів лісопродукції записуються за їх довжиною, діаметром, кількістю (штук) та об'ємом (м.куб); дрова – за породами і довжиною в щільних одиницях виміру (м.куб.); штучні сортименти – в штуках.

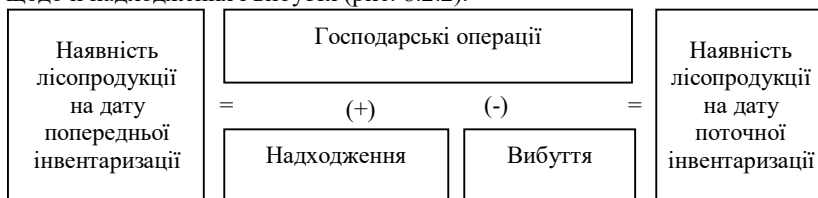
Дані переліку і обміру лісопродукції, записані комісією у Відомість переліку наявності лісо продукції підписують члени інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальні особи про те, що перелік лісопродукції проведений в їх присутності і претензій до комісії вони не мають (або мають), а також про те, що вказана у відомості лісопродукція прийнята на їх відповідальне зберігання.

Встановлені комісією втрати від зміни якості лісопродукції по кожному випадку оформлюються окремими актами, в яких вказуються конкретні причини заподіяної шкоди і винні особи в допущеній безгосподарності для визначення їх відповідальності. Винні особи в заподіянні шкоди дають необхідні пояснення.

Дані переліку і обміру лісопродукції із Відомості переносяться в розрізі зведених показників: бухгалтерських рахунків обліку лісопродукції; матеріально-відповідальних осіб; місцезнаходження, найменувань, порід і сортів продукції в Інвентаризаційний опис лісопродукції.

В Інвентаризаційному описі лісопродукції відображають дані про лісопродукцію щодо фактичних залишків, за даними обліку, відхилення фактичних даних від облікових: нестачі, лишки в натуральних і вартісних показниках.

Наявність лісопродукції на підприємстві відповідно до записів з аналітичними рахунками в бухгалтерському обліку визначається на підставі оформлених первинними документами господарських операцій щодо її надходження і вибуття (рис. 8.2.2).



*Рис. 8.2.2. Алгоритм розрахунку наявності лісопродукції на аналітичних рахунках бухгалтерського обліку*

Інвентаризаційний опис складається в двох примірниках, з яких перший з матеріалами інвентаризації подається підприємству, а другий з копіями матеріалів залишається в лісництві, цеху чи іншому структурному підрозділі.

На підставі Інвентаризаційного опису лісопродукції складається Порівняльна відомість результатів інвентаризації лісопродукції, де



здійснюються розрахунки результатів інвентаризації.

При цьому, здійснюється коригування попередньо визначених результатів інвентаризації в Інвентаризаційному описі щодо:

- наявних і виправлених помилок даних бухгалтерського обліку (оприбуткування, списання);
- зарахування пересортиці в кількісному і вартісному виразі (табл. 8.2.2-8.2.3).

Таблиця 8.2.2

*Варіанти результатів інвентаризації лісопродукції для зарахування пересортиць*

Варіанти	Лісопродукція	Нестача			Лишки		
		кількість	облікова ціна, грн	сума, грн	кількість	облікова ціна, грн	сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8
1	А	10	5000	50000			
	Б				10	5000	50000
2	А	10	5000	50000			
	Б				12	5000	60000
3	А	12	5000	60000			
	Б				10	5000	50000
4	А	10	5000	50000			
	Б				10	6000	60000
5	А	10	6000	60000			
	Б				10	5000	50000
6	А	10	6000	60000			
	Б				12	5000	60000
7	А	12	6000	72000			
	Б				10	5000	50000
8	А	12	5000	60000			
	Б				10	6000	60000
9	А	10	5000	50000			
	Б				12	6000	72000

Таблиця 8.2.3

*Методика зарахування пересортиці лісопродукції за варіантами результатів інвентаризації наведеними в таблиці 8.2.2*

Варіанти	Лісопродукція	Пересортиця					
		оприбутковано			списано		
		кількість	облікова ціна, грн	сума, грн	кількість	облікова ціна, грн	сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8
1	А				10	5000	50000
	Б	10	5000	50000			

Продовження табл. 8.2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
2	А				10	5000	50000
	Б	10	5000	50000			
		2	5000	10000			
3	А				10	5000	50000
					2	5000	10000
4	Б	10	5000	50000			
				10000			
5	А				10	5000	50000
							10000
6	Б	10	5000	50000			
				10000			
7	А				10	5000	50000
					2	6000	12000
						10000	
8	Б	10	5000	50000			
				10000			
9	А				10	5000	50000
Б	10	5000	50000				
	2	6000	12000				
			10000				

По всіх відхиленнях даних наявної лісопродукції від облікових даних матеріально-відповідальні особи дають письмове пояснення про причини їх утворення.

На підставі пояснень матеріально-відповідальних осіб, порівняльних відомостей та інших матеріалів інвентаризації комісія підприємства встановлює характер виявлених різниць, причин лишків і нестач і визначає порядок їх врегулювання, причини, від яких виникли втрати продукції та її якості, а також коло осіб, діями яких була заподіяна шкода, для притягнення їх до відповідальності.

При виявленні нестач лісопродукції інвентаризаційна комісія повинна встановити чи не являються вони наслідком пересортиці, приписками об'ємів заготівлі, підвозки, вивозки, лісопилення та переробки деревини. В разі приписок об'ємів відповідно зменшується об'єм робіт і одночасно

відноситься на винних осіб незаконно виплачена заробітна плата за невиконані роботи.

Зведена порівняльна відомість в цілому по лісництву (цеху) заповнюється в 2-х примірниках, з яких перший здається підприємству, а другий залишається в справах лісництва (цеху).

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактично наявністю лісопродукції і даними бухгалтерського обліку регулюються відповідно до записів в табл. 8.2.4.

*Таблиця 8.2.4*  
*Відображення результатів інвентаризації лісопродукції*  
*в бухгалтерському обліку*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
<b>Нестачі</b>				
• в межах норм природних втрат				
1	Списуються природні втрати лісопродукції	91,20,23, 26,91,92	20,23,26	15000
• встановлено винних осіб				
2	Відображено нестачу лісопродукції за обліковою вартістю	947	20, 23, 26	10000
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на облікову вартість нестачі лісопродукції	716	641	2000
4	Відображено на позабалансовому рахунку суми нестач лісопродукції за результатами незалежної оцінки	072	-	14000
5	Списано на винну особу суму нестач	375	716	14000
6	Списано з позабалансового рахунку суму нестач	-	072	14000
7	Утримано нестачу із зарплати винної особи за її заявою чи внесено добровільно до каси / на поточний рахунок підприємства	661, 301, 311	375	14000
8	Нараховано до бюджету різницю між отриманою сумою і прямими збитками	716	642	2000
9	Списано витрати, пов'язані з нестачею лісопродукції	79	947	10000
10	Списано доходи, пов'язані з нестачею лісопродукції	716	79	10000
• не встановлено винних осіб				
11	Відображено нестачу лісопродукції за обліковою вартістю	947	20, 23, 26	10000

Продовження табл. 8.2.4

1	2	3	4	5
12	Відображено на позабалансовому рахунку суми нестач лісопродукції в межах строку позовної давності (3 роки) з моменту встановлення факту нестачі	072	-	14000
13	Списано з позабалансового рахунку суму нестач по закінченню строку позовної давності	-	072	14000
Лишки				
14	Оприбутковано реальні лишки лісопродукції за чистою вартістю її реалізації	20, 23, 26	719	20000
15	Відображено лишки на суму своєчасно не оприбуткованих матеріальних цінностей	20, 23, 26	23,63	10000
16	Відображено лишки на суму надміру списаних матеріальних цінностей в минулому звітному році	20,23,26	44	5000
17	Відображено лишки на суму надміру списаних матеріальних цінностей в поточному звітному періоді	23,90, 91,92	20,23,26	7000
Пересортиця (за даними табл. 8.2.2-8.2.3)				
Варіант 1. Кількісні лишки лісопродукції дорівнюють її нестачі при рівних облікових цінах				
18	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного синтетичного рахунку лісопродукції за обліковими цінами:			
18.1	– незавершеного виробництва	23	23	50000
18.2	– виробничих запасів	20	20	50000
18.3	– готової продукції	26	26	50000
19	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі різних синтетичних рахунків лісопродукції за обліковими цінами:			
19.1	– незавершеного виробництва і виробничих запасів	23 20	20 23	50000 50000
19.2	– незавершеного виробництва і готової продукції	23 26	26 23	50000 50000
19.3	– виробничих запасів і готової продукції	20 26	26 20	50000 50000
Варіант 2. Кількісні лишки лісопродукції більші ніж її нестача при рівних облікових цінах				
20	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного або декількох синтетичних рахунків за обліковими цінами	20,23,26	20,23,26	50000

Продовження табл. 8.2.4

1	2	3	4	5
21	Оприбутковуюються кількісні лишки лісопродукції	20,23,26	719	10000
Варіант 3. Кількісні нестачі лісопродукції більші ніж її лишки при рівних облікових цінах				
22	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного або декількох синтетичних рахунків за обліковими цінами	20,23,26	20,23,26	50000
23	Відображено нестачу лісопродукції за обліковими цінами	947	20,23,26	10000
Варіант 4. Кількісні лишки лісопродукції дорівнюють її нестачі, а облікові ціни на лісопродукцію в нестачі менші ніж за лишками				
24	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного або декількох синтетичних рахунків за обліковими цінами нестачі	20,23,26	20,23,26	50000
25	Оприбутковано вартісні лишки лісопродукції як різниця між обліковими цінами	20,23,26	719	10000
Варіант 5. Кількісні лишки лісопродукції дорівнюють її нестачі, а облікові ціни на лісопродукцію в нестачі більші ніж за лишками				
26	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного або декількох синтетичних рахунків за обліковими цінами лишків	20,23,26	20,23,26	50000
27	Списуються вартісні нестачі лісопродукції як різниця між обліковими цінами	947	20,23,26	10000
Варіант 6. Кількісні нестачі лісопродукції менші ніж її лишки, а облікові ціни на лісопродукцію в нестачі більші ніж за лишками				
28	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного або декількох синтетичних рахунків за обліковими цінами лишків	20,23,26	20,23,26	50000
29	Оприбутковуються кількісні лишки лісопродукції після зарахування пересортиці	20,23,26	719	10000
30	Списуються вартісні нестачі лісопродукції як різниця між обліковими цінами	947	20,23,26	10000
Варіант 7. Кількісні нестачі лісопродукції більші ніж її лишки, а облікові ціни на лісопродукцію в нестачі більші ніж за лишками				
31	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного або декількох синтетичних рахунків за обліковими цінами лишків	20,23,26	20,23,26	50000
32	Списуються кількісні нестачі лісопродукції за обліковими цінами	947	20,23,26	12000
33	Списуються вартісні нестачі лісопродукції як різниця між обліковими цінами	947	20,23,26	10000

Продовження табл. 8.2.4

1	2	3	4	5
Варіант 8. Кількісні нестачі лісопродукції більші ніж її лишки, а облікові ціни на лісопродукцію в нестачі менші ніж за лишками				
34	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного або декількох синтетичних рахунків за обліковими цінами нестач	20,23,26	20,23,26	50000
35	Списуються кількісні нестачі лісопродукції за обліковими цінами	947	20,23,26	10000
36	Оприбутковуються вартісні лишки лісопродукції як різниця між обліковими цінами	20,23,26	719	10000
Варіант 9. Кількісні нестачі лісопродукції менші ніж її лишки, а облікові ціни на лісопродукцію в нестачі менші ніж за лишками				
37	Змінюються аналітичні рахунки в розрізі одного або декількох синтетичних рахунків за обліковими цінами нестач	20,23,26	20,23,26	50000
38	Оприбутковуються кількісні лишки лісопродукції за обліковими цінами	20,23,26	719	12000
39	Оприбутковуються вартісні лишки лісопродукції як різниця між обліковими цінами	20,23,26	719	10000
Уцінка				
40	Здійснено уцінку лісопродукції в процесі інвентаризації	946	20,23,26	3000
41	Суму уцінки списано на фінансовий результат	791	946	3000
Дооцінка				
42	Проведено дооцінку лісопродукції в процесі інвентаризації в межах раніше здійсненої уцінки	20,23,26	719	1000
43	Віднесено на фінансовий результат суму дооцінки в порядку закриття рахунків обліку доходів	719	791	1000
Нестачі при придбанні матеріальних цінностей				
44	Віднесено вартість матеріальних цінностей, які недопоставлені постачальником	374	63	5000
45	Здійснено допоставку нестачі матеріальних цінностей	20,23,26	374	5000
46	Компенсовано нестачу матеріальних цінностей грошовими коштами	31	374	5000
47	Відмовлено в претензії за нестачу матеріальних цінностей	944	374	10000
48	Відображено заборгованість якщо відмовлено в претензії	071		10000
49	Списано заборгованість по закінченню можливого строку її розгляду		071	10000

Відповідальність працівника за шкоду, заподіяну по результатах інвентаризації, регулює трудове законодавство.

Так, матеріальна відповідальність може бути обмеженою, повною або підвищеною. При цьому повну матеріальну відповідальність поділяють на індивідуальну і колективну (бригадну).

Матеріальна відповідальність настає тільки за певних умов:

1) шкода заподіяна внаслідок порушення покладених на працівника трудових обов'язків;

2) наявність прямої дійсної шкоди;

3) шкода заподіяна винними протиправними діями (бездіяльністю) працівника;

4) заподіяна шкода не належить до категорії нормального виробничо-господарського ризику;

5) працівник, який заподіяв шкоду, не перебував у стані крайньої необхідності.

Працівники відшкодовують тільки пряму дійсну шкоду. Це, зокрема:

– втрата, погіршення або зниження цінності майна;

– необхідність для підприємства понести затрати на відновлення, придбання майна чи інших цінностей або провести зайві, тобто викликані порушенням працівником трудових обов'язків, грошові виплати.

Так, до категорії прямої дійсної шкоди можна віднести:

1) нестачу матеріальних цінностей, що виявляється, як правило, під час проведення інвентаризації, у матеріально відповідальній особі або в іншій особі, якій матеріальні цінності передано у зв'язку з виконання нею трудових обов'язків;

2) знищення матеріальних цінностей;

3) пошкодження матеріальних цінностей;

4) псування матеріальних цінностей, тобто втрату матеріальними цінностями їх споживчих якостей;

5) неможливість стягнути вартість матеріальних цінностей, яких бракує, з постачальника (перевізника), який передав матеріальні цінності з нестачею;

6) шкода, викликана продажем товарів за зниженою ціною, якщо втрачена можливість стягнення відповідних сум з контрагента, який придбав товари за зниженою ціною;

7) витрати, заподіяні незаконними або необґрунтованими виплатами (переплатами);

8) витрати, викликані надмірними виплатами на користь працівників (основної та додаткової заробітної плати, сум компенсацій, допомог, інших виплат), за відсутності можливості стягнення цих сум з працівників;

9) виплачені на користь контрагентів суми неустойки, фінансових санкцій, пені;

10) виплати на користь інших суб'єктів у порядку відшкодування шкоди, завданої діями працівника підприємства при виконанні ним своїх

трудоу (службових) обов'язків;

11) не стягнута з боржника дебіторська заборгованість, коли можливість її стягнення втрачена у зв'язку із закінченням строку позовної давності або з інших причин;

12) не стягнута з боржника шкода, якщо можливість її стягнення втрачено.

Відповідно до загального правила у разі нанесення працівником матеріальної шкоди підприємству настає обмежена матеріальна відповідальність. Це означає, що працівник компенсує шкоду, заподіяну підприємству при виконанні трудових обов'язків, тільки в межах нанесеної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку.

Найпоширеніша підстава, за якою працівника можна притягнути до повної матеріальної відповідальності, – укладення з ним письмового договору про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей.

Підвищена (кратна) матеріальна відповідальність, може наступати у випадках:

– розкрадання, умисне зіпсуття, недостача або втрата окремих видів майна та інших цінностей;

– випадки, коли фактична шкода перевищує її номінальний розмір.

Колективно-бригадна відповідальність наступає при спільному виконанні працівниками окремих видів робіт, пов'язаних зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника і укласти з ним договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Розмір шкоди, що підлягає відшкодуванню, визначають у порядку наведеному у табл. 8.2.5.

Таблиця 8.2.5

Порядок визначення розміру шкоди, що підлягає відшкодування

Види шкоди	Розрахунок розміру
1	2
Шкода заподіяна працівником через необережність (без наміру)	За фактичними втратами – на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахування зносу відповідно до встановлених норм
Розкрадання, недостача, навмисне знищення або навмисне псування матеріальних цінностей	За цінами, що діють у цій місцевості на день відшкодування шкоди
Розкрадання або недостача продукції і товарів на підприємствах	За цінами установленими для продажу (реалізації) продукції і товарів



1	2
громадського харчування (на виробництві та в буфетах) і в комісійній торгівлі	
Розкрадання, навмисне псування, недостача або втрата окремих видів майна та інших цінностей	В особливому порядку, у тому числі у кратному розмірі

Розмір шкоди від нестач та псування лісопродукції визначають шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до Національних стандартів оцінки.

Проводити незалежну оцінку мають право згідно з Національними стандартами оцінки професійні оцінювачі: фізична особа, яка має відповідний сертифікат або юридична особа, в якій працює хоча б один оцінювач, який отримав сертифікат суб'єкта оціночної діяльності.

Із сум, які стягнуті, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

Заподіяна шкода за результатами інвентаризації відшкодовується працівником в один зі способів:

- шляхом утримання із заробітної плати за заявою працівника. У такому разі обмеження на відрахування із зарплати не діє. Роботодавець може здійснити утримання в розмірі, зазначеному в заяві;
- шляхом внесення грошових коштів до каси або на поточний рахунок роботодавця в банку. У цій ситуації розмір коштів, що вносяться, не обмежується;
- передачі для покриття заподіяної шкоди рівноцінного майна або виправлення пошкодженого.

Утримуючи суму відшкодування із заробітної плати співробітника, необхідно дотримуватися обмежень на розмір відрахувань.

### **8.3. Система звітності лісогосподарських підприємств та оцінка її показників**

Бухгалтерський облік через спостереження (документацію та інвентаризацію), вимірювання (оцінку та калькулювання), реєстрацію (рахунки та подвійний запис) і узагальнення (баланс та звітність) за інформаційними характеристиками наявних активів і пасивів та господарських операцій створює інформаційну модель суб'єкта господарювання. Зазначені інструменти забезпечують технологію

облікового процесу – трансформацію даних про окремі об'єкти активів і пасивів та господарські операції в різноманітну інформацію для управління.

Підведення підсумків роботи суб'єкта господарювання здійснюється через формування показників на рахунках бухгалтерського обліку і складання звітності.

Звітність – сукупність способів, прийомів і форм узагальнення інформаційних ресурсів обліку та впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання за звітний період.

За призначенням лісгосподарські підприємства складають фінансову, статистичну, податкову (податкові розрахунки) та управлінську звітність.

Фінансова звітність – це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Метою фінансової звітності є надання всім потенційним користувачам необхідної інформації про фінансовий стан підприємства та його зміни, результати господарської діяльності та ефективність управління.

Основними формами фінансової звітності, де розкривається інформація про господарську діяльність підприємства є: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до річної фінансової звітності; Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»; Звіт про управління; Звіт про платежі на користь держави.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на початок року і звітну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Інформація Балансу дозволяє отримати дані про динаміку та структуру необоротних та оборотних активів, витрат майбутніх періодів, визначити структуру зобов'язань підприємства, його власного капіталу, забезпечення майбутніх платежів та доходів майбутніх періодів. За даними балансу розраховуються показники автономії, фінансової стійкості, платоспроможності, ліквідності та інші коефіцієнти, які характеризують фінансовий стан підприємства.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) – формує інформацію про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства за видами діяльності в порівнянні з минулим періодом. Може використовуватися для прогнозування, порівняння та оцінки здатності підприємства приносити прибуток.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3) містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період. Метою звіту є подання інформації про суми чистих надходжень та чистих видатків грошової маси підприємства за рік в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал (ф. № 4) складають для надання користувачам фінансової звітності інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У ньому вказують джерела поповнення власного капіталу, а також операції, в результаті здійснення яких власний капітал був зменшений. Крім того, структура звіту дозволяє відстежити внутрішнє переміщення власного капіталу, наприклад його зміну, пов'язану з розподілом прибутку підприємства.

Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5) містять сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачене діючим законодавством. Усі компоненти форм приміток до фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства (табл. 8.3.1).

Таблиця 8.3.1

*Зміст Приміток до річної фінансової звітності*

Найменування розділів	Зміст інформаційних ресурсів
1	2
I. Нематеріальні активи	Показники наявності та руху нематеріальних активів і нарахованої амортизації за рік.
II. Основні засоби	Показники наявності та руху основних засобів, нарахованої амортизації за рік і дані про одержані об'єкти за фінансовою орендою та передані в оперативну оренду.
III. Капітальні інвестиції	Дані про капітальні інвестиції підприємства в розрізі видів необоротних активів.
IV. Фінансові інвестиції	Показники наявності фінансових інвестицій (довгострокові, поточні) в розрізі їх видів.
V. Доходи і витрати	Дані про інші доходи і витрати підприємства щодо операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.
VI. Грошові кошти	Дані про наявність грошових коштів за їх видами.
VII. Забезпечення і резерви	Показники наявності та руху забезпечень і резервів у розрізі їх видів.
VIII. Запаси	Дані про наявність запасів та їх переоцінку в розрізі окремих видів.
IX. Дебіторська заборгованість	Дані про наявність дебіторської заборгованості за строками непогашення.
X. Нестачі і втрати від псування цінностей	Дані про виявлені нестачі і втрати від псування цінностей та прийняті рішення щодо їх списання.
XI. Будівельні контракти	Дані про доходи за будівельними контрактами та наявну заборгованість.
XII. Податок на прибуток	Показники розрахованого податку на прибуток та формування відстрочених податкових активів і зобов'язань.

1	2
XIII. Використання амортизаційних відрахувань	Дані про використання амортизаційних відрахувань за об'єктами капітальних інвестицій.
XIV. Біологічні активи	Показники наявності та руху окремих груп біологічних активів за первісною або справедливою вартістю.
XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	Показники фінансових результатів від первісного визнання та реалізації окремих видів сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

Додатком до приміток до річної фінансової звітності є «Інформація за сегментами» (ф. № 6). У цьому звіті розкривають інформацію про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання за звітними сегментами підприємства.

Визначення доходів і витрат сегмента, його активів і зобов'язань передбачає включення показників за такими статтями, які можуть бути віднесені на сегмент прямо або шляхом розподілу щодо обраної для такого розподілу бази.

Звітні сегменти поділяються на господарські та географічні. Господарським або географічним сегментом є відокремлена частина операційної діяльності.

Господарський сегмент – це відокремлювана частина діяльності з виробництва певного виду продукції або надання певного виду послуг або групи пов'язаних видів продукції/послуг, для якої характерні ризики, дохідність і способи отримання доходу, що відрізняються від ризиків, дохідності та способів отримання доходу в інших сегментах діяльності.

Географічний сегмент – це відокремлювана частина діяльності з виробництва продукції або надання послуг в окремому географічному середовищі, для якого характерні ризики і дохідність, що відрізняються від ризиків і дохідності, характерних для діяльності, що здійснюється в інших умовах.

Звіт про платежі на користь держави – це документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес. До підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного

вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів.

Звіт про платежі на користь держави відповідно до діючого законодавства про забезпечення прозорості у видобувних галузях містить:

- загальну суму платежів (в т. ч. за кожним видом платежів);
- загальну суму платежів із рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, плати за землю та екологічного податку щодо кожної окремої проектної діяльності щодо кожного виду таких платежів;
- відомості про валюту, в якій здійснювалися платежі;
- звітний період, в якому здійснювалися платежі;
- опис виду діяльності у видобувній галузі, у зв'язку з якою здійснювалися платежі;
- перелік окремих видів проектної діяльності, які прямо чи опосередковано реалізуються, та основні характеристики такої діяльності;
- відомості про участь у соціальних проектах чи програмах та загальну суму платежів щодо кожного соціального проекту чи програми з окремим визначенням тих, що реалізуються в місцях розміщення виробничих потужностей;
- обсяги видобутку за видом відповідної проектної діяльності;
- середньооблікову кількість працівників, які працювали протягом звітного періоду;
- обсяги фінансування та допомоги, отриманих від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також підконтрольних їм суб'єктів, зокрема обсяги державної допомоги суб'єктам господарювання;
- інформацію щодо кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) у звітному періоді;
- аудиторський звіт за звітний період (для суб'єктів, які зобов'язані проводити аудит фінансової звітності).

Крім того, невід'ємною частиною звіту будуть акти звірки платежів за податками, зборами та ЄСВ між добувною компанією та одержувачем платежів, якщо такі акти складалися.

Звіт про управління – це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності (табл. 8.3.2).

Таблиця 8.3.2

## Зміст інформації Звіту про управління

Напрями інформації	Зміст інформації за напрямими
1	2
Організаційна структура та опис діяльності підприємства	Організаційна структура підприємства, його стратегія та цілі, зазначається сфера його діяльності за географічним розташуванням та галузевим спрямуванням, а також інформація про продукцію та послуги, що виробляється/ надаються підприємством, ринкову частку підприємства в різних сегментах, у яких здійснює свою діяльність підприємство (за наявності такої інформації) тощо.
Результати діяльності	Аналіз результатів діяльності підприємства, включаючи пояснення щодо динаміки розвитку підприємства протягом звітного періоду. Зазначена інформація відображається з урахуванням зростання/зменшення ціни, збільшення/зменшення обсягу реалізованих товарів і послуг, впровадження нової продукції та/або послуг або припинення виробництва окремої продукції та/або послуг, будь-яких суттєвих факторів, що вплинули на зміни у загальному товарообороті та отриманні прибутку.
Ліквідність та зобов'язання	Інформація про основні джерела забезпечення ліквідності (активи, які забезпечують своєчасне виконання зобов'язань), наявні зобов'язання, їх види та строки їх погашення, умовні зобов'язання, їх види та оцінка їх можливого впливу на ліквідність. Також наводяться фактори, які впливають або в подальшому можуть вплинути на ліквідність.
Екологічні аспекти	Інформація щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, залежно від галузі, в якій функціонує підприємство та від заходів з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище. За цим напрямом розкриваються показники, що характеризують: раціональне використання води; управління відходами; викиди парникових газів; споживання енергії тощо.
Соціальні аспекти та кадрова політика	Інформація про: загальну кількість працівників та частку жінок на керівних посадах; заохочення (мотивацію) працівників; охорону праці та безпеку; навчання та освіту персоналу; рівні можливості працевлаштування; повагу прав людини; заходи з боротьби з корупцією та хабарництвом тощо.
Ризики	Інформація про політику підприємства щодо управління операційними та фінансовими ризиками (ринковий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності) з описом

Продовження табл. 8.3.2

1	2
	їхнього впливу на діяльність підприємства, а також підходів або інструментів, які використовуються підприємством для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність тощо.
Дослідження та інновації	Загальна інформація про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, які проводяться підприємством, обсяг витрат на такі заходи та їх вплив на діяльність підприємства.
Фінансові інвестиції	Загальна інформація про фінансові інвестиції підприємства у цінні папери інших підприємств, фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства тощо.
Перспективи розвитку	Інформація про перспективи подальшого розвитку підприємства з урахуванням ризиків та викликів при здійсненні діяльності.
Корпоративне управління	Інформація щодо: 1) органів управління, їх склад та повноваження, стратегії корпоративного управління; 2) скликання та проведення загальних зборів акціонерів; 3) структури акціонерів та їх частки в акціонерному капіталі; 4) власників цінних паперів з особливими правами контролю та опис цих прав; 5) діяльності підприємства стосовно операцій з власними акціями; 6) основних характеристик системи внутрішнього контролю; 7) дивідендної політики; 8) перспектив розвитку та удосконалення корпоративного управління; 9) політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики її реалізація та результати у звітному періоді тощо).

Кожне підприємство відповідно до визначення та опису змісту цього звіту має самостійно розробити його форму.

Лісогосподарські підприємства у цьому звіті розкривають інформацію про ймовірні перспективи подальшого розвитку, діяльність у сфері досліджень та розробок, інформацію про використання підприємством фінансових інструментів, схильність підприємства до ризиків (ціновий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності, ризик грошових потоків) тощо.

Виходячи з цього, лісогосподарським підприємствам у Звіті про управління доцільно подати інформацію щодо п'яти обов'язкових показників (рис. 8.3.1).

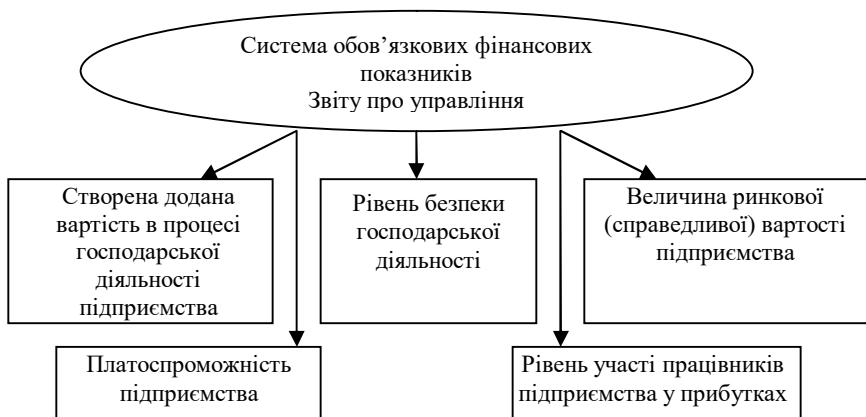


Рис. 8.3.1. Система обов'язкових фінансових показників Звіту про управління

Кожний показник характеризує певний аспект стану управління підприємством.

1. Створена додана вартість на підприємстві може бути визначена як інтервальний показник за наступним алгоритмом:

$$\text{ДСП} = \text{АНМ} + \text{ОДП} + \text{ВСП} + \text{ВПП} + \text{ЧПП};$$

де ДСП – додана вартість, створена в процесі господарської діяльності підприємства, АНМ - розподілена амортизаційна вартість необоротних активів; ОДП – одержані доходи персоналом підприємства; ВСП - поточні витрати і внески на соціальні потреби; ВПП – витрати на податки підприємства; ЧПП – прибуток підприємства; ЧДП – чистий дохід від реалізації об'єктів господарської діяльності.

Створена додана вартість як інтегрований показник є ефектом господарської діяльності підприємства щодо його участі у формуванні доходів персоналу, соціального забезпечення населення, бюджетів держави та готовності до оновлення і приросту активів за рахунок власних коштів.

2. Ринкова вартість підприємства як моментний показник формується як сукупність справедливих вартостей ресурсів, що забезпечують господарську діяльність. Ринкова вартість підприємства може визначатися за наступним розрахунком:

$$\text{РВП} = \text{ВЧА} + \text{ВПЗ} + \text{ВДР},$$

де РВП – ринкова вартість підприємства; ВЧА – вартість чистих активів підприємства; ВПЗ - вартість прав і зобов'язань підприємства, що обліковуються на позабалансових рахунках; ВДР – вартість ділової репутації підприємства.

3. Платоспроможність – це здатність підприємства вчасно і повністю



виконувати свої зобов'язання.

Для оцінки підприємства найбільш доцільно використати інтегральний показник платоспроможності, який формується як сумарний (синтетичний) рівень відносних величин, одержаних від порівняння фактичних значень абсолютної (Ап), проміжної (Пп) і загальної (Зп) платоспроможності з їх еталонними рівнями [4]. В економічній літературі і в нормативних документах для цих показників визначені теоретично достатні значення рівнів, відповідно: 0,2, 0,5 і 1,0. Виходячи з цього, алгоритм розрахунку інтегрального показника платоспроможності (Іп) буде наступним:

$$I_p = \frac{A_p}{0,2} + \frac{P_p}{0,5} + \frac{Z_p}{1,0}$$

Нормативна величина показника має значення > 3,0, що свідчить про достатність рівня всіх складових його ознак.

4. Рівень безпеки господарської діяльності визначається показником беззбитковості, який свідчить в якому фактичному фінансовому стані знаходиться діяльність підприємства за звітний період в порівнянні із розрахунковим станом, в якому підприємство не отримує прибутку для власного використання, а тільки отриманими доходами від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) покриває понесені витрати на виробництво, управління підприємством, здійснення процесу збуту та інші витрати.

5. Рівень участі працівників підприємства у прибутках. Під участю працівників у прибутках розуміється розділення між працівниками і власниками підприємства додаткового прибутку, одержаного у результаті підвищення продуктивності або якості праці найманого персоналу (рис. 8.3.2).

Мета упровадження програми фінансової участі працівників у прибутках через формування центрів відповідальності за витрати, доходи і прибутки полягає, перш за все, в створенні атмосфери залучення найманих працівників до інтересів своїх підприємств, поліпшенні соціально-психологічного клімату на виробництві, зниженні напруженості в трудових відносинах.

Крім показників, які визначаються обов'язковими форматами фінансової звітності, всі підприємства, за винятком суб'єктів малого підприємництва, зобов'язані формувати у самостійно обраному вигляді додаткову звітність.

За цією звітністю формуються наступні інформаційні ресурси:

- види і вартість одержаної гуманітарної допомоги та її використання за цільовими напрямками;
- облікова політика підприємства та її зміни;
- зміст та сума помилок;
- показники фінансової звітності минулих періодів, які були



*Рис. 8.3.2. Форми участі працівників підприємства у формуванні результатів діяльності*

переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;

- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення;
- зміст і сума змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди;
- зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінка її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку
  - оцінка вартості (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи і основні засоби відображені в балансі;
  - перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості.
  - склад і сума доходів та витрат за кожною надзвичайною подією.
  - суми встановлених інвентаризацією нестач; лишків; витрат від псування цінностей і відповідно зарахованих за пересортицею, списаних в межах норм природного убутку, віднесених на винних осіб, списаних на результати фінансово-господарської діяльності.

Підприємства, для яких встановлено обов'язковість оприлюднення

річної фінансової звітності та консолідованої звітності, додатково за примітками наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Керівництво підприємства в складі фінансової звітності може на власний розсуд подавати й іншу інформацію, яка вважається суттєвою та дає більш повну характеристику про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Сукупність форм фінансової звітності дає змогу отримати інформацію за видами діяльності підприємства, його майновий стан, забезпеченість фінансовими ресурсами, доцільність і ефективність їх розміщення та використання, платоспроможність, ліквідність та фінансову стійкість підприємства, а також його здатність впливати на величину і терміни потоків грошових коштів, ефективність господарських взаємовідносин, механізми управління власним капіталом та прибутком.

Фінансова звітність для оцінки фінансового стану є основою під час проведення економічних експертиз за виявленими контролюючими органами і такими, що розслідуються або стають предметом господарських спорів, різного роду протиправних дій в економічній сфері і при аналізі тенденцій, які призвели або могли сприяти негативним фінансовим результатам. Економічний аналіз фінансової звітності стає в нагоді тоді, коли перед експертами поставлені слідством чи судом питання з приводу отримання та використання бюджетних і кредитних коштів.

Надзвичайно великого значення в умовах ринкової економіки для управління господарської діяльності набуває використання інформаційних ресурсів статистичних спостережень та звітності. Статистика підприємств передбачає інтеграцію потоків інформації для організації наскрізного спостереження за процесами виробництва та продажу продукції, фінансово-майновим станом господарюючих систем, витратами на виробництво і реалізацію товарів, робіт і послуг, доходами, станом розрахунків, інвестиціями, наявністю персоналу та його використанням.

Статистична звітність підприємств лісового господарства – це система показників, що відображає та характеризує їхню діяльність за певний період, узагальнюючи облікові дані.

Статистична звітність – форма статистичного спостереження державою, при якій уповноваженим органам надходить від підприємств (організацій, установ) необхідна їм інформація у вигляді законно встановлених звітних документів (статистичних звітів) за підписами осіб, відповідальних за подання і достовірність даних.

Статистична звітність – це офіційний документ, в якому містяться статистичні дані про роботу підзвітного підприємства чи установи, які занесені в суворо обумовлену форму і які повинні бути обов'язково подані вищій і контролюючій організації в затверджені строки.

Серед основних форм статистичної звітності, які формують показники про господарську діяльність лісгосподарських підприємств необхідно

виділити загальну і спеціалізовану звітність:

До найбільш важливих загальних форм статистичної звітності лісогосподарських підприємств можна віднести:

1. Структурне обстеження підприємства (форма № 1-підприємство), де формуються показники про: середню кількість працівників (штатних, зовнішніх сумісників та працюючих за цивільно-правовими договорами); обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ; вартість продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства; вартість продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства з метою інвестування свого підприємства; капітальні інвестиції у матеріальні активи (без ПДВ); операційні витрати (матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві продукції (товарів, послуг) (без ПДВ), амортизація, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, вартість товарів та послуг, придбаних у звітному році для перепродажу (без ПДВ)).

2. Звіт із праці (форма № 1-ПВ), де формуються показники про: кількість штатних працівників; втрати робочого часу штатних працівників; склад фонду оплати праці штатних працівників; розподіл штатних працівників за розмірами заробітної плати; кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників та інформація про укладання колективних договорів.

3. Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (форма № 11-ОЗ), де формуються дані щодо первісної (переоціненої) і залишкової вартості об'єктів обліку, які віднесені до складу основних засобів, та інших необоротних матеріальних активів, а також інформація про нараховану амортизацію за рік та вартість основних засобів на які повністю нараховано амортизацію (знос).

Крім того, виділяються активи що не розподіляються за видами економічної діяльності, зокрема, тварини, земельні ділянки, незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість, основні засоби, що утримуються з метою продажу, довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва. Вартісні показники наявності основних засобів на кінець року подаються в розрізі окремих класифікаційних груп.

4. Звіт про капітальні інвестиції, вибуття й амортизація активів (форма № 2-інвестиції), де формуються дані щодо капітальних інвестицій у матеріальні і нематеріальні активи, капітальних ремонт та за джерелами фінансування. За окремими видами активів подається інформація щодо їх вибуття за напрямками (продаж, передача у фінансовий лізинг, безоплатна передача, ліквідація) та нарахованої амортизації за рік. Витрати на будівельні та монтажні роботи подаються в розрізі житлових і не житлових будівель та інженерних споруд.

Інформаційні ресурси спеціалізованих форм статистичної звітності подаються у Звіті про виробництво та реалізацію продукції лісового

господарства, відтворення та захист лісів (форма № 3-лг) (табл. 8.3.3) та Звіті про облік, добування та розведення мисливських тварин (форма № 2-тп (мисливство)) (табл. 8.3.4).

Таблиця 8.3.3

*Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісового господарства, відтворення та захист лісів*

Найменування розділів	Зміст інформаційних ресурсів
1	2
I. Заготівля та реалізація продукції лісового господарства	Кількість виробленої та реалізованої продукції лісового господарства за видами (діловий круглий ліс, паливна деревина) і вартістю.
II. Заготівля деревини за системами та видами рубок	Показники заготівлі деревини за системами та видами рубок і породним складом деревостанів щодо площі і кількості заготовленої деревини
III. Заготівля недеревної лісової продукції	Кількість зібраної (заготовленої) недеревної лісової продукції, що призначена для збуту або подальшої переробки або використання на власному підприємстві
IV. Загибель лісових насаджень	Дані про загальну площу ділянок, на яких стався факт загибелі лісових насаджень, уключаючи лісові культури, які визнані загиблими внаслідок суб'єктивних та об'єктивних причин у розрізі причин загибелі лісових насаджень
V. Відтворення лісів	Дані про площу відтворення лісів (лісові відновлення та лісорозведення) в розрізі способів створення лісових насаджень
VI. Лісокультурні роботи	Дані про площі лісокультурних робіт
VII. Осушення лісових земель	Показники площі осушення лісових земель
VIII. Лісорозведення та знелісення за породним складом деревостанів	Показники площі лісорозведення та знелісення за породним складом деревостанів і кількості заготовленої деревини у результаті проведеного знелісення
IX. Захист лісів від шкідників і хвороб	Дані про площі виникнення та ліквідації осередків шкідників і хвороб лісу за групами шкідників і хвороб лісу
X. Лісозахисні заходи	Дані про площу насаджень, на якій проводились роботи щодо захисту лісів від шкідників і хвороб біологічним та хімічним методом

Для розподілу результатів господарської діяльності підприємства в частині податкових платежів відповідно до об'єктів оподаткування складаються податкові розрахунки за відповідними формами. Податкові розрахунки – обов'язкові офіційні документи, в яких формуються дані про господарську діяльність у вигляді заповнених декларацій, що подаються у податкові органи для підтвердження об'єктів оподаткування та податкових платежів.

Таблиця 8.3.4

*Звіт про облік, добування та розведення мисливських тварин*

Найменування розділів	Зміст інформаційних ресурсів
I. Кількість мисливських тварин та їх добування	Дані про фактичну кількість мисливських тварин, наявних у мисливських угіддях на підставі матеріалів обліку
II. Розведення мисливських тварин у розплідниках	Дані про фактичну кількість мисливських тварин, випущених у природне середовище у власному господарстві, або реалізованих на сторону з метою розселення у мисливських угіддях.

У складі податкової звітності подаються дані про:

- факти господарської діяльності для розрахунку об'єктів оподаткування;
- показники, які характеризують наявні, пільгові і розрахункові величини для визначення об'єктів оподаткування;
- нарахування податкових платежів;
- суми фактично сплачених або зарахованих у зменшення до сплати податкових платежів;
- суми податкових платежів, які підлягають сплаті або поверненню підприємству.

Як одну з інформаційних економічних основ для внутрішніх потреб управління необхідно розглядати систему показників внутрішньогосподарської (управлінської) звітності.

Управлінська звітність – це звітність про стан і результати діяльності підприємства, яка використовується власником і виконавчими органами управління для планування, контролю та прийняття відповідних управлінських і економічних рішень. Метою управлінської звітності є надання можливості оперативно управляти ресурсами підприємства та оцінювати ризики.

На рівні центрів відповідальності підприємства формується внутрішня звітність підрозділів, яка визначається як система взаємопов'язаних економічних показників, що характеризує результати діяльності підрозділів за певний проміжок часу (годину, добу, декаду, місяць, квартал, рік).

В залежності від цілей використання управлінська звітність поділяється на три типи:

- інформаційну;
- про економічні результати;
- результативну про персональну діяльність.

Інформаційна звітність найчастіше складається на запит та використовується для інформування користувачів про події, що відбуваються і потребують коригування.

Звітність про економічні результати призначена для оцінки діяльності

господарських підрозділів – цехів, ділянок, бригад, забезпечує комунікаційні зв'язки між цехами та відділками та є підставою для прийняття короткострокових управлінських рішень.

Результативна звітність про персональну діяльність спрямована на отримання інформації трьох видів: про фактичні результати, заплановані (бюджетні) показники, причини відхилення.

Структура управлінської звітності повинна відповідати трьом рівням управління: операційному, тактичному, стратегічному.

На першому операційному рівні на підставі первинних облікових даних формується інформація, яка може цікавити керівників центрів відповідальності при здійсненні оперативного бюджетування (планування) та поточного контролю.

На другому тактичному рівні відбувається узагальнення інформації у звіти за видами та напрямками діяльності.

На найвищому стратегічному рівні відбувається аналіз внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства з метою розробки стратегії його діяльності.

В системі звітності підприємства формуються основні показники його діяльності щодо ресурсного потенціалу, ефекту і ефективності господарювання.

Ресурсний потенціал підприємства характеризується реальною наявністю ресурсів залучених і не залучених у господарську діяльність та їх можливістю для досягнення певних цілей. Елементами ресурсного потенціалу лісгосподарських підприємств є:

- площа земель лісового фонду;
- запаси лісових ресурсів;
- активи за балансом і поза балансом підприємств за первісною справедливою вартістю і джерелами формування, зокрема, необоротні активи, з них основні засоби, оборотні активи, власний капітал, зобов'язання;
- трудові ресурси (персонал підприємства);
- вартість робочої сили;
- гудвіл (вартість ділової репутації) – вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.

Ресурси в процесі використання у діяльності лісгосподарських підприємств створюють результат (ефект). Ефект – це абсолютна величина результату господарської діяльності (виконання процесу, операцій). Показник ефекту може бути позитивний або негативний, залежно від способу виміру – як створений так і чистий та мати витратний і дохідний характер.

Результат (ефект) господарської діяльності лісгосподарського підприємства можна оцінювати наступними показниками:

- обсяг вирощування лісових ресурсів, зокрема, приріст деревини визначається за розрахунком:

$$\text{ПДЗ} = \text{ЗДК} + \text{ОЗД} - \text{ЗДП},$$

де ПДЗ – приріст деревини за звітний період; ЗДК – запаси деревини на кінець звітного періоду; ОЗД – обсяг заготовленої деревини у звітному періоді; ЗДП – запаси деревини на початок звітного періоду;

- обсяг заготівлі лісових ресурсів, зокрема, деревини;
- валове виробництво продукції;
- чистий дохід;
- витрати господарської діяльності;
- валовий прибуток;
- створений прибуток від господарської діяльності;
- чистий прибуток;
- фонд оплати праці працівників підприємства;
- додана вартість.

Для визначення якою ціною досягається ефект (результат) від використання ресурсів, тобто яка економічна якість діяльності лісгосподарських підприємств використовуються показники ефективності.

Ефективність – результативність господарської діяльності (процесу операції), що визначається шляхом співвідношення отриманого ефекту і використаних ресурсів. Ефективність – величина відносна і може бути позитивна або нульова. В іншому випадку мова йде про її відсутність.

При оцінювання господарської діяльності лісгосподарських підприємств розрізняють економічну і соціальну ефективність. Економічна ефективність – це обсяг витрачених (вкладених, авансованих) ресурсів на одиницю результату (ефекту) господарювання. У найзагальнішій формі економічна ефективність господарської діяльності визначається як співвідношення: «результати (ефект) - ресурси» за формулою:

$$\text{Ефективність} = (\text{Результати}) / (\text{Ресурси})$$

Ефективність визначає вартісну величину результату, що створюється 1 грн. коштів вкладених в ресурси.

Однак, це співвідношення дуже узагальнено оскільки характеризує сукупну ефективність всіх ресурсів, які створюють результат. Для визначення ефективності використання кожного виду ресурсів окремо, застосовується система конкретних показників:

- продуктивність земель лісового фонду щодо приросту та заготовлених лісових ресурсів;
- продуктивність праці – як відношення результату господарської діяльності (обсягу виробництва, чистого доходу) до середньої чисельності



працівників (кількості відпрацьованого часу), що використовувались у його створенні;

- трудомісткість – це показник зворотний продуктивності праці;
- фондovіддача – це відношення вартості випущеної (реалізованої) продукції у вартісному виразі до середньорічної вартості виробничих основних засобів. Вона виражає ефективність використання засобів праці, тобто показує, скільки виробляється (реалізується) готової продукції на одну гривню вкладених коштів у формування виробничих основних засобів;

- фондомісткість (фондоємність) – це показник, зворотний фондovіддачі;

- матеріалovіддача – це відношення вартості випущеної продукції до суми матеріальних витрат. Цей показник характеризує віддачу матеріалів, тобто, скільки випущено продукції з кожної гривні застосованих матеріальних ресурсів (сировини, палива, енергії і т.ін.). ;

- матеріаломісткість – це показник, зворотний матеріалovіддачі;
- капіталovіддача – показує, яка сума вартості валової продукції припадає на 1 грн амортизації (зносу) основних засобів нарахованої в результаті виробництва продукції;

- капіталомісткість – це показник зворотний капіталovіддачі;
- витратомісткість – це відношення витрат використаних ресурсів на виробництво продукції до чистого доходу одержаного від реалізації виробленої продукції;

- витратovіддача – це зворотний показник витратомісткості;
- автономія господарської діяльності – відношення загальної суми власного капіталу до валюти балансу. Чим більше значення, тим менша залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Цей показник характеризує частку власності підприємства в загальній сумі коштів, інвестованих у його діяльність;

- платоспроможність:
  - загальна – показує скільки гривень всіх платіжних засобів підприємства (запаси, дебіторська заборгованість і грошові кошти) припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Показник ефективності більше 1,0;

- проміжна – показує скільки гривень дебіторської заборгованості і грошових коштів підприємства припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Показник ефективності більше 0,5;

- абсолютна – показує, яку частину платіжних зобов'язань підприємство може погасити негайно грошовими коштами. Показник ефективності більше 0,2;

- прибутковість як співвідношення окремих видів прибутку (валового, створеного, чистого) до:

- чистого доходу;

- витрат;
- середньої вартості активів;
- власного капіталу.

Цей показник показує скільки одна гривня вкладена (створена, використана) в ресурси створює відповідного виду прибутку.

Соціальна ефективність показує на скільки господарська діяльність відповідає вимогам задоволення особистих потреб працівників підприємства і громадян України. До показників які характеризують соціальну ефективність лісогосподарського підприємства можна віднести:

- розмір оплати праці працівників у розрахунку на одиницю виконаної роботи;
- величину соціальних витрат;
- витрати на робочу силу;
- величину податкових платежів та зборів підприємства.

Між економічною і соціальною ефективністю господарською діяльністю існує тісний взаємозв'язок. Економічна ефективність є матеріальною основою вирішення соціальних потреб. У свою чергу, соціальний розвиток працівників суттєво впливає на ефективність господарської діяльності.

Інформаційні ресурси за показниками звітності підприємства використовуються відповідними користувачами.

Усіх користувачів, зацікавлених в інформації, яка наводиться у звітності лісогосподарських підприємств, можна умовно розділити на дві основні категорії: внутрішні та зовнішні користувачі.

Внутрішніми користувачами звітної інформації лісогосподарських підприємств є

- власники та уповноважені ними органи управління майном (Державне агентство лісових ресурсів України та підпорядковані йому територіальні управління лісового та мисливського господарства), які здійснюють аналіз реалізації державної та регіональної політики розвитку лісового господарства та контроль за ефективним цільовим використанням бюджетних коштів;

- органи управління підприємства (директор підприємства, його заступники, начальники відділів та керівники структурних підрозділів, головні спеціалісти, в тому числі фахівці з обліку і аудиту, фінансові аналітики та інші працівники підприємства), які здійснюють контроль та аналіз фінансових результатів з метою складання планів та прогнозів на короткострокову і довгострокову перспективу розвитку підприємства;

- трудовий колектив – зацікавлений в інформації для оцінки рівня стабільності та прибутковості підприємства, його здатності забезпечувати належний рівень оплати праці та видатки на соціальні потреби.

Зовнішніми користувачами інформації фінансової звітності лісогосподарських підприємств є:

1) користувачі, безпосередньо зацікавлені в діяльності підприємства:

- органи державної фіскальної служби, які перевіряють правильність оформлення звітних документів, розрахунки з податків, визначають фіскальну політику;

- інвестори, які зацікавлені у примноженні вкладених у підприємство коштів;

- кредитори, які використовують звітність для оцінки доцільності надання або продовження кредиту, визначення умов кредитування, гарантій повернення кредитів;

- постачальники та покупці, які визначають надійність ділових зв'язків з клієнтом;

- комерційні банки, які вдаються до використання фінансової звітності як до інформаційної бази для оцінювання майнового й фінансового стану підприємств;

2) користувачі, опосередковано зацікавлені в діяльності підприємства, яким вивчення показників звітності необхідно для оцінювання та захисту інтересів безпосередніх користувачів:

- органи державної влади (місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування), які приймають рішення про реєстрацію підприємств, призупинення їх діяльності та оцінюють необхідність зміни методів обліку і складання звітності;

- статистичні органи, які використовують звітність для статистичних узагальнень по галузі та для порівняльного аналізу і оцінки результатів діяльності на галузевому рівні;

- аудиторські служби, які перевіряють дані звітності на відповідність законодавству та загальноприйнятим правилам обліку та звітності з метою захисту інтересів інвесторів;

- засоби масової інформації, які використовують звітність для підготовки оглядів, оцінки тенденцій розвитку і аналізу галузі, розрахунку узагальнених показників фінансової діяльності;

- профспілки, зацікавлені в інформації для визначення власних вимог щодо заробітної плати та умов трудових угод;

- громадськість, якій необхідна інформація щодо діапазону діяльності лісогосподарських підприємств, кількості надання ним робочих місць тощо;

- науково-дослідні установи і навчальні заклади – використовують інформаційні ресурси звітності для виконання досліджень стану та перспектив розвитку лісогосподарських підприємств, навчання і підвищення кваліфікації фахівців.

## **РОЗДІЛ 9. Аудит господарської діяльності лісгосподарських підприємств**

**9.1. Роль і місце аудиту в системі інформаційного забезпечення управління підприємством**

**9.2. Державний аудит господарської діяльності лісгосподарських підприємств**

**9.3. Організація внутрішнього аудиту в лісгосподарських підприємствах**

### **9.1. Роль і місце аудиту в системі інформаційного забезпечення управління підприємством**

Однією із важливих функцій, що інтегрує у собі процес управління і яка формує окрему підсистему загальної системи економічної інформації, поряд з плануванням, обліком, економічним аналізом, нормативним регулюванням є – економічний контроль. Загальноприйняті тлумачення сутності контролю визначають його як систему спостереження і перевірки процесу функціонування об'єкта управління з метою встановлення відхилень від заданих параметрів та прийнятих управлінських рішень.

Передумовами виникнення контролю як функції управління є:

✓ невизначеність процесів господарської діяльності. Плани (бюджети) підприємства – це те, що власники, виконавчі органи управління і трудовий колектив передбачають бачити в майбутньому. Багато різних обставин, тому, щоб задумане відбулось. Щоб уникнути чи зменшити невизначеність майбутнього необхідні постійний нагляд (контроль) за фактично здійсненими господарськими операціями в порівнянні з тими, що передбачались;

✓ попередження виникнення кризових явищ. Контроль дозволяє виявити проблеми і помилки, порушення і відхилення та відповідним чином скоригувати діяльність підприємства ще до того, як ці проблеми переростуть в кризу;

✓ підтримання позитивних результатів та створення умов сталого розвитку господарської діяльності. Порівнюючи реально досягнені результати із запланованими є можливість визначати, де підприємство досягло успіхів, а де зазнало невдач.

Отже, будь-який вид управління без уявлення і відчуття фактичного стану об'єктів управління у порівнянні з показниками, які передбачалися, існують як певні норми, або досягнуті іншими суб'єктами господарювання. При цьому, можливі два варіанти: збіг або розбіжність (негативна, позитивна) фактично досягнутих результатів з бажаними для всіх учасників господарської діяльності підприємства (держави і територіальної громади, трудового колективу).

Процес контролю складається з чотирьох взаємопов'язаних етапів:

- 1) встановлення цілей контролю – вироблення стандартів, критеріїв, нормативів, планових завдань (бажаних результатів);
- 2) проведення спостережень і вимір фактичних результатів роботи через систему інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку;
- 3) порівняння фактичних результатів з бажаними показниками для учасників господарської діяльності;
- 4) управлінські заходи для виправлення будь-яких наявних відхилень від бажаних результатів.

Виділяють такі види економічного контролю: державний, комунальний, незалежний та контроль власника.

Діяльність лісогосподарських підприємств як державних, так і комунальних суб'єктів господарювання підлягає державному контролю через органи Державної аудиторської служби України у формі аудиту та інспектування (ревізії).

Державний фінансовий аудит (державний аудит) – це перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта господарювання, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально-відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

Органи Державної аудиторської служби України до яких належать Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи здійснюють також державний аудит та ревізії лісогосподарських підприємств комунальної форми власності, тобто забезпечують з органами місцевого самоврядування систему комунального контролю.

Незалежний (аудиторський) контроль (як різновид зовнішнього контролю) здійснюється на договірних платних засадах під час перевірки достовірності звітних даних та господарських операцій і водночас надає консультаційні послуги з питань обліку, фінансів, економіки тощо. Такий контроль призначений здебільшого для об'єктів недержавного сектору економіки. Для державних і комунальних підприємств незалежна форма щорічного аудиту є обов'язковою лише для окремих підприємств що становлять суспільний інтерес (видобуток корисних копалин, суб'єкти природних монополій тощо), в інших випадках його необхідність визначають засновники і органи управління підприємством відповідно до статуту.

При цьому незалежний аудит значно відрізняється від інших форм фінансового контролю – державного аудиту та інспектування (ревізії).

Метою незалежного аудиту є оцінювання законності і достовірності

бухгалтерського обліку і звітності, а метою державного аудиту – ще й оцінювання рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів, програм та діяльності структур, які контролюються. Державний аудит і ревізія на відміну від незалежного аудиту спрямовані на перевірку тільки використання державних коштів та майна.

Щодо завдань різних форм фінансового контролю, то незалежні і державні аудитори, крім виявлення порушень, розробляють рекомендації для їх усунення і запобігання їм, а ревізор застосовує механізм реалізації виявлених порушень у вигляді адміністративних рішень, матеріальної, дисциплінарної, фінансової і кримінальної відповідальності.

Варто зазначити, що державний аудит та інспектування є формами державного фінансового контролю, тому його суб'єктами виступають державні контрольні органи.

Об'єкти незалежного аудиту, державного аудиту та інспектування відрізняються за формою власності (в першому випадку це суб'єкти всіх форм власності, за винятком державної, а в другому і третьому – державної та комунальної власності).

Інспектування і державний аудит – це планові перевірки, а незалежний аудит – договірна перевірка і позапланова (за винятком обов'язкового аудиту). У результаті аудиторського дослідження складається аудиторський звіт та висновок, а інспектування закінчується актом ревізії. Єдиною подібністю всіх форм фінансового контролю є методичні прийоми, які використовуються уповноваженими особами під час перевірки.

Таким чином, незалежний аудит, державний аудит та інспектування, незважаючи на деяку схожість, загалом є різними формами фінансового контролю і не можуть замінити або виключити одна одну.

Контроль власника в державних і комунальних лісогосподарських підприємствах регулюється нормами Господарського кодексу України, згідно яких управління підприємством здійснюється відповідно до його установчих документів на основі поєднання прав власника щодо господарського використання свого майна і участі в управлінні трудового колективу.

Державне підприємство утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління. Майно державного підприємства перебуває у державній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління.

Державні підприємства діють як державні комерційні підприємства або казенні підприємства.

Державне комерційне підприємство є суб'єктом підприємницької діяльності, діє на основі статуту або модельного статуту і несе відповідальність за наслідки своєї діяльності усім належним йому на праві господарського відання майном.

Казенні підприємства створюються за рішенням Кабінету Міністрів

України у галузях економіки, в яких:

- законом дозволено здійснення господарської діяльності лише державним підприємствам;
- основним (понад п'ятдесят відсотків) споживачем продукції (робіт, послуг) виступає держава;
- за умовами господарювання неможлива вільна конкуренція товаровиробників чи споживачів;
- переважаючим (понад п'ятдесят відсотків) є виробництво суспільно необхідної продукції (робіт, послуг), яке за своїми умовами і характером потреб, що ним задовольняються, як правило, не може бути рентабельним;
- приватизацію майнових комплексів державних підприємств заборонено законом;
- здійснюється медичне обслуговування населення.

Майно казенного підприємства закріплюється за ним на праві оперативного управління.

Комунальне (комерційне, некомерційне) підприємство утворюється компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини комунальної власності і входить до сфери його управління.

Орган, до сфери управління якого входить комунальне підприємство, є представником власника – відповідної територіальної громади і виконує його функції.

Майно комунального підприємства перебуває у комунальній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання (комунальне комерційне підприємство) або на праві оперативного управління (комунальне некомерційне підприємство).

Основним документом державного підприємства щодо показників якого здійснюється контроль власника є фінансовий план, відповідно до якого підприємство отримує доходи і здійснює видатки, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання своїх функцій протягом року відповідно до установчих документів.

Власник здійснює свої права щодо управління підприємством безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства чи інших установчих документів. Для керівництва господарською діяльністю підприємства власник (власники) безпосередньо або через уповноважені органи чи наглядова рада такого підприємства (у разі її утворення) призначає (обирає) керівника підприємства, який є підзвітним власнику, його уповноваженому органу чи наглядовій раді. Керівник підприємства, головний бухгалтер, члени наглядової ради (у разі її утворення), виконавчого органу та інших органів управління підприємства відповідно до статуту є посадовими особами цього підприємства. Статутом підприємства посадовими особами можуть бути визнані й інші особи. У разі найму керівника підприємства з ним укладається договір (контракт), в якому

визначаються строк найму, права, обов'язки і відповідальність керівника, умови його матеріального забезпечення, умови звільнення його з посади, інші умови найму за погодженням сторін.

Керівник підприємства:

1) без доручення діє від імені підприємства, представляє його інтереси в органах влади, інших організаціях, у відносинах з юридичними особами та громадянами;

2) формує адміністрацію підприємства;

3) вирішує питання діяльності підприємства в межах та порядку, визначених установчими документами.

На всіх підприємствах, які використовують найману працю, між власником або уповноваженим ним органом і трудовим колективом або уповноваженим ним органом повинен укладатися колективний договір, яким регулюються виробничі, трудові та соціальні відносини трудового колективу з адміністрацією підприємства. Вимоги до змісту і порядок укладення колективних договорів визначаються законодавством про колективні договори.

Трудовий колектив підприємства становлять усі громадяни, які своєю працею беруть участь у його діяльності на основі трудового договору (контракту, угоди) або інших форм, що регулюють трудові відносини працівника з підприємством. Повноваження трудового колективу щодо його участі в управлінні підприємством встановлюються статутом або іншими установчими документами відповідно до вимог законодавства. Рішення із соціально-економічних питань, що стосуються діяльності підприємства, виробляються і приймаються його органами управління за участі трудового колективу і уповноважених ним органів.

Контроль власника може здійснюватися через органи управління підприємства, якими можуть бути:

1) керівник підприємства, який призначається (обирається) органом, до сфери управління якого належить підприємство, або наглядовою радою цього підприємства (у разі її утворення) і є підзвітним органу, який його призначив (обрав);

2) наглядова рада підприємства (у разі її утворення), яка в межах компетенції, визначеної статутом підприємства та діючим законодавством, контролює і спрямовує діяльність керівника підприємства.

Наглядова рада підприємства утворюється за рішенням органу, до сфери управління якого належить підприємство. Критерії, відповідно до яких утворення наглядової ради підприємства є обов'язковим, а також порядок утворення, організації діяльності та ліквідації наглядової ради та її комітетів, порядок призначення членів наглядової ради затверджуються рішенням відповідного органу влади.

Власник повинен забезпечити особливий контроль за річною фінансовою звітністю підприємства та оприлюдненням інформації про свою діяльність.

Річна фінансова звітність підприємства може підлягати обов'язковій



перевірці незалежним аудитором в порядку, передбаченому рішенням відповідного органу влади. Критерії відбору незалежного аудитора та критерії віднесення підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, встановлюються рішенням відповідного органу влади.

Підприємство оприлюднює інформацію про свою діяльність, крім випадків, установлених законом, шляхом розміщення її на власній веб-сторінці (веб-сайті) або на офіційному веб-сайті суб'єкта управління об'єктами власності, що здійснює функції з управління підприємством, у строки та в порядку, визначені рішенням відповідного органу влади. Доступ до таких веб-сторінок та веб-сайтів є цілодобовим і безоплатним.

При цьому обов'язковому оприлюдненню підлягає така інформація:

1) цілі діяльності підприємства;

2) квартальна, річна фінансова звітність підприємства за останні 3 роки, включаючи (за наявності) видатки на виконання некомерційних цілей державної політики та джерела їх фінансування;

3) аудиторські висновки щодо річної фінансової звітності підприємства за останні 3 роки, якщо аудит проводився відповідно до вимоги закону або за рішенням наглядової ради підприємства (у разі її утворення) або суб'єкта управління об'єктами власності, що здійснює функції з управління підприємством;

4) статут підприємства у чинній редакції, а також у редакціях, що діяли раніше;

5) біографічна довідка (включаючи професійну характеристику) керівника підприємства (з урахуванням вимог законодавства про захист персональних даних);

6) біографічні довідки (включаючи професійні характеристики) членів наглядової ради (у разі її утворення) підприємства (з урахуванням вимог законодавства про захист персональних даних), принципи їх добору, їхнє членство у наглядових радах інших суб'єктів господарювання, а також зазначається, хто із членів наглядової ради підприємства є незалежним;

7) річні звіти керівника та наглядової ради (у разі її утворення) підприємства;

8) структура, принципи формування і розмір винагороди керівника та членів наглядової ради підприємства, включаючи компенсаційні пакети і додаткові блага, які вони отримують (або на отримання яких мають право) під час виконання посадових обов'язків, а також у зв'язку із звільненням;

9) рішення суб'єкта управління об'єктами власності щодо підприємства;

10) опис істотних передбачуваних факторів ризику, що можуть вплинути на операції та результати діяльності підприємства, та заходи щодо управління такими ризиками;

11) відомості про договори, учасником яких є підприємство, інформація про які підлягає оприлюдненню;

12) інформація про операції та зобов'язання підприємства з державним

та/або місцевим бюджетом, державними та/або місцевими установами, підприємствами та організаціями, включаючи договірні зобов'язання підприємства (фінансові та нефінансові), що виникають у результаті державно-приватного партнерства.

Відповідальність за оприлюднення та достовірність інформації про підприємство, несе керівник підприємства відповідно до діючого законодавства та умов укладеного з ним контракту.

Збитки, завдані підприємству внаслідок виконання рішень органів влади, підлягають відшкодуванню зазначеними органами добровільно або за рішенням суду.

Аудит на лісгосподарських підприємствах – це процес, за допомогою якого компетентні працівники від засновників, державних органів контролю, місцевого самоврядування, внутрішніх органів управління та незалежних суб'єктів аудиторської діяльності збирають і нагромаджують дані про господарські явища і факти з метою їхньої об'єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям законності, ефективності та достовірності і надання зацікавленим користувачам інформації про реальний стан об'єктів дослідження.

Згідно з Міжнародними стандартами аудит визначено як аудиторську перевірку фінансових звітів, яка має на меті надання аудиторі можливість висловити думку про те, чи ці фінансові звіти складено (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Враховуючи вищенаведені визначення аудиту його можна здійснювати на лісгосподарських підприємствах за наступними класифікаційними ознаками (табл. 9.1.1).

*Таблиця 9.1.1*

*Система аудиторської діяльності на лісгосподарських підприємствах*

№ з/п	Ознака класифікації	Види аудиту
1	2	3
1.	Суб'єкт аудиту	Зовнішній Внутрішній
2.	Об'єкт аудиту	Фінансової звітності Управлінський Екологічний
3.	Обов'язковість	Обов'язковий Добровільний На вимогу
4.	Час проведення	Попередній Поточний Наступний
5.	Періодичність здійснення	Періодичний Одноразовий

1	2	3
6.	Охоплення об'єктів аудиту	Однопредметний Багатопредметний
7.	Стадії розвитку	Підтверджувальний Системно-орієнтований Ризико-орієнтований

Внутрішній аудит здійснюється внутрішніми аудиторськими (економічними) службами (аудиторами) лісгосподарськими підприємствами, зважаючи на інформаційні потреби внутрішнього управління.

Зовнішній аудит, який здійснюється незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами) на договірній основі, покликаний забезпечити інформаційні потреби ширшого кола користувачів і може використовувати результати внутрішнього аудиту, що сприяє скороченню тривалості перевірки.

Відмінності між цими видами аудиту полягають у меті, завданнях, об'єктах дослідження, організації роботи, взаємовідносинах з керівництвом, відповідальності тощо.

Проте треба врахувати, що, насамперед, зовнішній аудит може забезпечити достатній ступінь незалежності, щоб висловити свою думку щодо об'єкта перевірки, якій довіряли б зовнішні користувачі інформації.

Види аудиту залежно від об'єктів виражають залежність спрямованості аудиту на забезпечення інформаційних потреб окремих користувачів даних.

Аудит фінансової звітності здійснюється з метою перевірки показників публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої необхідної інформації, яка характеризує фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх істотних аспектах та відповідність чинному законодавству, іншим нормативним актам згідно із вимогами користувачів.

Аудит на відповідність має на меті встановлення відповідності об'єктів аудиту визначеним критеріям, які можуть бути регламентовані внутрішніми розпорядчими документами або чинним законодавством.

Управлінський аудит спрямований на надання органам управління лісгосподарського підприємства висновків та пропозицій стосовно раціональнішого використання наявних ресурсів та ефективного досягнення визначених цілей. З цією метою управлінський аудит вивчає та оцінює господарські операції та факти, дає незалежну оцінку ефективності системи управління та пропонує напрями її вдосконалення, складає прогнози можливого розвитку підприємства тощо.

Екологічний аудит набув свого значення останнім часом і здійснюється з метою контролю за дотриманням екологічних норм суб'єктами господарювання, оскільки забезпечення раціонального природокористування є одним із пріоритетних завдань сучасного управління лісгосподарським

підприємством.

Розглядаючи аудит за ознакою обов'язковості, можна зазначити, що обов'язковий аудит проводиться за вимогами чинного законодавства і стосується тільки зовнішнього аудиту.

Обов'язковий аудит фінансової звітності, як аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності, відповідно, до визначених в діючому законодавстві термінів:

1) аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг;

2) аудитор – фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

3) суб'єкт аудиторської діяльності – аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа – підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку діючого законодавства; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності;

4) аудиторська фірма – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені законодавством України та міжнародними стандартами аудиту;

5) аудиторські послуги – це аудит, огляд фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Водночас проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту може бути добровільним, тобто ініціюватися засновником та/або керівництвом підприємства.

Аудит на вимогу може проводитись на виконання завдань третіх осіб (органів державної влади, громадського контролю тощо) і стосується знову ж таки зовнішнього аудиту.

За часом проведення аудит поділяється на попередній, поточний та наступний. Перший з них проводиться до здійснення господарських операцій чи прийняття управлінських рішень, другий – під час здійснення таких операцій чи у ході виконання рішень, третій – після завершення господарських операцій або за результатами виконання рішень.

Періодичність здійснення передбачає поділ аудиту на періодичний і одноразовий та дає можливість побачити, як періодично (регулярно) здійснюються перевірки суб'єкта господарювання й відповідне інформаційне забезпечення системи управління необхідними даними.

За ознакою охоплення об'єктів аудиту він поділяється на однопредметний і багатопредметний. Однопредметний аудит передбачає дослідження питань одного об'єкта аудиту (як приклад, витрати або доходи тощо), тоді як багатопредметний аудит охоплює широкий перелік об'єктів контролю.

За організаційними підходами до проведення виділяють аудит – підтверджувальний, системно-орієнтований і ризико-орієнтований.

Підтверджувальний аудит передбачає збирання та оцінювання великого обсягу інформації, наведеної в первинних документах, облікових реєстрах, звітності з метою підтвердження правильності здійснення і відображення господарських операцій та достовірності звітності суб'єктів господарювання. Через великий обсяг інформації, яка піддається перевірці, точність кінцевого висновку значно підвищується, але одночасно знижується оперативність і ефективність цього аудиту.

Під час системно-орієнтованого аудиту спочатку оцінюють ефективність системи внутрішнього контролю і вже, враховуючи це, організують аудиторський процес. Такий підхід є раціональнішим, оскільки за умови ефективного функціонування системи внутрішнього контролю тривалість аудиту може бути значно скорочено із використанням вибіркових процедур і тестування інформації внутрішнього контролю.

Ризико-орієнтований аудит вимагає визначення ризику одержання істотно викривленої інформації за окремими об'єктами контролю. Це зумовлює, своєю чергою, вибір відповідних процедур аудиту, забезпечення зменшення цього ризику до допустимо низького рівня за кожним з об'єктів контролю. Наявність об'єктів перевірки з низьким рівнем ризику викривлення інформації також дає можливість скоротити тривалість процесу аудиту.

Через незалежну аудиторську діяльність лісгосподарські підприємства можуть одержувати неаудиторські послуги:

1) складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;

2) консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

4) розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

5) надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

6) кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

7) послуги з оцінки;

8) послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо

фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб.

В сучасних ринкових умовах завдяки аудиту лісгосподарські підприємства мають можливість приймати ефективні рішення про зміни напрямів господарської діяльності, їх модернізації, переміщення активів відповідно до кон'юнктури потреб покупців. Аудит допомагає досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищенню ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління, удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізації резервів його зростання, запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін які забезпечують одержання максимального ефекту від господарської діяльності.

## **9.2. Державний аудит господарської діяльності лісгосподарських підприємств**

Державний аудит діяльності суб'єктів господарювання – це вид фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави і територіальних громад, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю суб'єктів господарювання.

Аудит господарської діяльності лісгосподарських підприємств здійснюють державні аудитори – посадові особи органу Держаудитслужби, які наділені повноваженнями з проведення аудиту та користуються правами, визначеними діючим законодавством.

Основними завданнями аудиту господарської діяльності лісгосподарських підприємств є:

1) проведення аналізу та перевірки:

- дотримання об'єктом аудиту під час провадження фінансово-господарської діяльності вимог законодавства, виданих ним актів і рішень та актів і рішень його органу управління;

- ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, яка визначається як співвідношення отриманих результатів до запланованих з урахуванням використаних для їх досягнення ресурсів;

- законного (цільового) та ефективного використання активів об'єкта аудиту та стану їх збереження;

- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

- інвестиційної діяльності об'єкта аудиту;

- стану внутрішнього контролю;

- виконання функцій з управління об'єктами державної власності;
- 2) розроблення пропозицій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

Основні об'єкти аудиту лісгосподарського підприємства наведені на рис. 9.2.1.

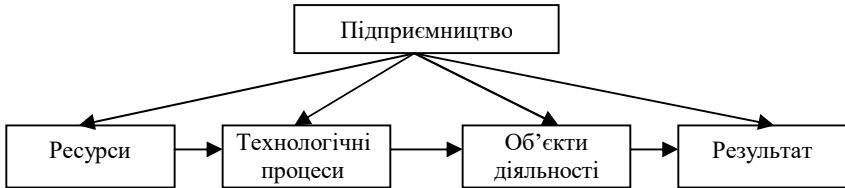


Рис. 9.2.1. Модель формування об'єктів аудиту за господарськими операціями «ресурси-результат» лісгосподарського підприємства

Стратегічним завданням аудиторів в процесі аудиту – це здійснити перевірку, аналіз і оцінювання результативних показників господарської діяльності об'єкта аудиту за період визначений в програмі аудиту та в порівнянні з фінансовим планом і в динаміці за наступними напрямками:

- наявність запасів ресурсів в оцінці забезпечення оптимізації їх величини на одиницю створених доходів і доданої вартості:

$$РЗР = ЗРП : ЧДП (ДВП) \rightarrow \min,$$

$$РРМ = ЧДП (ДВП) : ЗРП \rightarrow \max,$$

де РЗР – рівень запасів ресурсів на одиницю створених доходів і доданої вартості; ЗРП – середньорічні запаси ресурсів підприємства; ЧДП (ДВП) – відповідно, чистий дохід та додана вартість створені на підприємстві; РРМ – рівень ресурсомісткості, відповідно, створеного доходу і доданої вартості на підприємстві;

- формування витрат за структурою (виробничою і повною собівартістю) в оцінці забезпечення їх величини на одиницю створених доходів і доданої вартості:

$$РВП = ВРП : ЧДП (ДВП) \rightarrow \min,$$

$$РВМ = ЧДП (ДВП) : ВРП \rightarrow \max,$$

де РВП – рівень витрат підприємства за їх структурою (виробничою і повною собівартістю) на одиницю створених доходів і доданої вартості; ВРП – витрати ресурсів підприємства на здійснення господарської діяльності підприємства; РВМ – рівень витратомісткості господарської діяльності підприємства, відповідно, створених доходів і доданої вартості;

- формування залишків активів в оцінці забезпечення величини витрат пов'язаних із залученням джерел на їх утворення:

$$ЦФР = ФВР : ФРП \rightarrow \min,$$

$$ОВА = ФРП : ФВР \rightarrow \max,$$

де ЦФР – ціна залучених джерел на формування активів підприємства;

ФВР – фінансові витрати на формування залучених джерел підприємства на утворення активів; ФРП – фінансові ресурси підприємства залучених для формування активів; ОВА – окупність витрат на формування джерел для утворення активів;

- створення доданої вартості та її складових в оцінці величини з одиниці одержаного доходу:

$$PCD = CDB : ЧДП \rightarrow \max,$$

$$PPD = CПП : ЧДП \rightarrow \max,$$

$$PBP = BPC : ЧДП \rightarrow \max$$

PCD – рівень якості створеного чистого доходу за часткою доданої вартості; CDB – створена додана вартість на підприємстві; PPD – рівень прибутковості чистого доходу; CПП – створений прибуток в процесі господарської діяльності підприємства; PBP – рівень якості створеного чистого доходу за часткою вартості робочої сили; BPC – вартість робочої сили на підприємстві;

- формування ринкової вартості підприємства в оцінці максимальної її величини:

$$PBP = BKP + CГП \rightarrow \max (CBП),$$

PBP – ринкова вартість підприємства; BKP – створений власний капітал (чисті активи) на підприємстві, CГП – створений гудвіл на підприємстві (перевищення вартості можливого продажу підприємства над балансовою вартістю власного капіталу (чистих активів)); CBП – сума, за якою можна продати актив.

Для вирішення цих питань державний аудит складається з двох основних видів – фінансового аудиту відповідності та правильності (regularity audit), в рамках якого передбачено серед інших і функції аудиту відповідності, та аудиту ефективності (performance audit), який зосереджується на трьох принципах: економічності (economy) – мінімізації ресурсів для досягнення визначених цілей; ефективності (efficiency) отриманні найбільшого ефекту з точки зору кількості та якості продукту у співвідношенні із затратами на його виробництво; результативності (effective) – ступеню досягненню мети в контексті суспільної проблеми (потреби суспільства).

Для розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та оцінки ризиків суттєвих викривлень в процесі проведення аудиту використовується базовий перелік процедур перевірки (табл. 9.2.1).

Найбільше важливими активними в процесі аудиту є аналітичні процедури, які застосовуються за допомогою комплексу методів та прийомів для дослідження господарської діяльності. При цьому, кожний із методів володіє відповідними інформаційними, візуальними, узагальнюючими або аналітичними та контролюючими можливостями. Всю різноманітність методів дослідження, що застосовуються в процесі аналізу для розв'язання конкретних завдань аудиту, можливо згрупувати за окремими системами інструментів.



Таблиця 9.2.1

*Перелік процедур в процесі аудиту підприємства*

Групи процедур	Зміст процедур
I	Запити: запити на адресу управлінського персоналу, працівників внутрішнього аудиту, працівників, зайнятих в ініціюванні, обробці та відображенні в обліку складних операцій, керівникам структурних підрозділів, персоналу з маркетингу та продажу
II	Аналітичні процедури: передбачається використання порівнянь від простих до комплексного аналізу
III	Спостереження та перевірка: спостереження за діяльністю суб'єкта господарювання, перевірка документів, відвідання приміщень, простеження операцій в інформаційній системі

1. Трансформаційні інструменти – спрямовані головним чином на перетворення звітності в більш зручний для сприйняття вид (агрегування статей, трансформація в форми звітності за міжнародними стандартами тощо). Вони не несуть аналітичної функції й не призводять прямо до яких-небудь висновків і рекомендацій. Прийоми трансформації звітності, що використовують офіційні індекси інфляції, іноземні валюти й оцінки експертів, покликані в першу чергу забезпечити порівнянність даних різних звітних періодів.

2. Зведення – дозволяє здійснювати систематизацію одиничних фактів та вийти на узагальнюючі показники, що стосуються всієї досліджуваної сукупності та її окремих частин. Зведення як перша сходинка аналізу виступає важливою підготовчою стадією для більш глибокого аналізу та прогнозування досліджуваних явищ і процесів.

Насамперед, необхідно в повному обсязі використати просте підсумкове зведення, яке не має попереднього розподілу одержаної інформації на відповідні групи показників. При простому зведенні визначають загальний підсумок всіх одиниць сукупності або загальний обсяг досліджуваних показників.

Поряд з простим зведенням для висвітлення певних аспектів конкретного дослідження використовують групове зведення, на яке можливо покласти наступні аналітичні функції:

- розподіл всієї сукупності явищ і процесів на якісно однорідні групи;
- вивчення складу досліджуваних явищ і структурних зрушень;
- виявлення взаємозв'язків між ознаками.

Відповідно до цих завдань виділяють три види групувань: типологічні, структурні, аналітичні. Слід зауважити, що види групувань при дослідженні показників носять дещо умовний характер, оскільки вони застосовуються в комплексі. Це зумовлено багатогранністю процесів, які відбуваються в господарській діяльності.

3. Горизонтальний (часовий) аналіз – здійснюється для оцінки розвитку

явищ і процесів, які характеризують діяльність підприємства у часі (динаміці). В процесі аналізу можна будувати одномірні і багатомірні ряди динаміки.

Одномірні ряди динаміки характеризують зміну в часі одного показника, а багатомірні – зміну в часі двох, трьох і більше показників. У свою чергу, багатомірні динамічні ряди поділяються на паралельні і ряди взаємопов'язаних показників. Паралельні ряди динаміки відображають зміну в часі або одного показника різних об'єктів, або різних показників одного об'єкта. Ряди взаємопов'язаних показників характеризують залежність одного явища від іншого.

При побудові динамічних рядів за інформаційними ресурсами підприємства потрібно дотримуватись порівнянності всіх рівнів ряду між собою за періодами часу, за територією, колом охоплених об'єктів, методом обчислення показників, одиницями виміру та іншими параметрами. В цьому аспекті важливе місце необхідно відводити виявленню змін, які відбуваються з показниками внаслідок інфляційних процесів.

Завдання аналізу полягає в тому, щоб шляхом побудови рядів динаміки розкрити і охарактеризувати закономірності, що проявляються на різних етапах формування того чи іншого явища, виявити тенденції та особливості їх розвитку.

У процесі аналізу показників за рядами динаміки обчислюють і використовують наступні характеристики величин: абсолютний приріст, темп зростання, темп приросту і абсолютне значення одного процента приросту.

Динамічні ряди показників складаються з багатьох рівнів, а тому, як будь-яка сукупність, вони потребують деяких узагальнюючих характеристик. Для цього враховують середні показники: середні рівні ряду, середні абсолютні прирости, середні темпи зростання і приросту.

Показникам діяльності підприємств притаманні більш-менш стійкі внутрішньорічні, сезонні коливання в рядах динаміки, які зумовлені специфічними умовами господарської діяльності. Щоб виявити і дати характеристику тенденції розвитку показників господарюючих суб'єктів в динаміці, можуть використовуватись різні способи згладжування та аналітичного вирівнювання динамічних рядів, які дозволяють оцінити закономірність зміни з різною точністю, надійністю і трудомісткістю.

4. Вертикальний (структурний) аналіз – дає можливість визначити структуру підсумкових показників з оцінкою впливу кожної позиції на результати в цілому.

Структурний аналіз використовується для всіх показників, які мають адитивні моделі розрахунку (активи, власний капітал, зобов'язання, витрати, доходи і фінансові результати). Зіставляючи структуру одного і того ж показника за різні періоди часу, можна простежити її зміну.

Поглиблений аналіз структури передбачає оцінювання співвідношень, пропорцій між окремими складовими узагальнюючих показників за допомогою відносних величин координації. Вони показують, у скільки разів зрівнювальна частина сукупності є більшою чи меншою від тієї частини, яку

взято за базу порівняння.

5. Інструменти оцінки показників діяльності підприємства щодо рівня їх фактичної величини, визначення основної тенденції за динамікою та розрахунку ймовірного значення у майбутньому.

При аналізі використовують три види показників: фактичні (розрахункові), прогностні, нормативні. Розрахункові – надають інформацію щодо фактичного фінансового стану підприємства для аналізу механізму його формування. Прогностні – визначають очікувані величини для оцінки можливої тенденції розвитку. Нормативні – дають змогу здійснювати діагностику фактичних даних в порівнянні з очікуваними або з досягнутими в минулих періодах.

Використовуючи фактичні і нормативні (прогностні) величини показників, можна здійснювати ідентифікацію діяльності господарюючих систем за наступними рівнями:

- достатній та позитивний – фактична величина показника ( $\Pi_1$ ) перевищує критеріальну (еталонну, нормативну) межу ( $\Pi_c$ ), а в порівнянні з минулим періодом ( $\Pi_0$ ) має тенденцію до покращення:

$$\Pi_c < \Pi_1 > \Pi_0;$$

- достатній, але негативний – фактична величина показника перевищує критеріальну (еталонну, нормативну) межу, а в порівнянні з минулим періодом має тенденцію до погіршення:

$$\Pi_c < \Pi_1 < \Pi_0;$$

- недостатній, але позитивний – фактична величина показника нижча за критеріальну (еталонну, нормативну) межу, а порівнянні з минулим періодом має тенденцію до покращення:

$$\Pi_c > \Pi_1 > \Pi_0;$$

- недостатній та негативний – фактична величина показника нижча за критеріальну (еталонну, нормативну) межу, а порівнянні з минулим періодом має тенденцію до погіршення:

$$\Pi_c > \Pi_1 < \Pi_0.$$

Оцінку діяльності господарюючих систем за показниками можна подати на графіку двома лініями:

- за еталонною траєкторією ( $x_{e1}, x_{e2} \dots x_{en}$ ), як відповідна пряма, дані якої забезпечують стійкий розвиток підприємства;

- за фактичною траєкторією ( $x_{ф1}, x_{ф2} \dots x_{фn}$ ), яка подається у вигляді кривої, пов'язаної з наявними відхиленнями від еталонних величин в ту чи іншу сторону (плюс, якщо  $x_{ф} : x_e > 1,0$  або мінус, якщо  $x_{ф} : x_e < 1,0$ ).

Оцінка розвитку підприємства при аналітичному дослідженні фактичних, планових і нормативних показників здійснюється за видами порівнянь (табл. 9.2.2).

Таблиця 9.2.2

*Види порівнянь показників та їх інтерпретація*

Порівнювана величина показника	Базова величина показника	Інтерпретація результатів порівняння показників
Фактична	За планом	Рівень виконання показників плану
За планом	Фактична	Рівень формування планових показників
Фактична у звітному періоді	Фактична у минулому періоді	Динаміка розвитку показників
Фактична	За нормативом	Рівень оптимізації величини фактичних показників
За планом	За нормативом	Рівень оптимізації величини планових показників
За нормативом	Фактична	Рівень інтенсивності фактичних показників
За нормативом	За планом	Рівень інтенсивності планових показників

Основним інструментом прогнозування явищ і процесів, які відображають діяльність підприємства, є екстраполяція. Суть прогнозної екстраполяції полягає в поширенні закономірностей, зв'язків і відношень, виявлених у звітних періодах, за їх межі. Залежно від гіпотез щодо механізму формування і подальшого розвитку показників використовують різні методи прогнозної екстраполяції. Їх можна об'єднати в дві групи: закономірності розвитку – тенденції і коливання та причинно-наслідковий механізм формування явищ – багатофакторне прогнозування.

Прогнозний результат можна представити одним числом (прогноз точковий) або інтервалом значень (прогноз інтервальний). Порівнюючи прогнозне значення за результативним показником із реально досягнутою величиною, можна зробити оцінку, а також визначити тенденції розвитку господарюючих суб'єктів на майбутнє, виходячи з певних економічних ситуацій, що матимуть місце або можуть скластися в ринкових умовах господарювання.

6. Відносні величини інтенсивності – дослідження співвідношень між окремими показниками діяльності підприємства.

Відносними величинами інтенсивності називаються показники, які характеризують ступінь поширення, розвиток явищ у певному середовищі.

Відносні величини інтенсивності за показниками діяльності підприємства завжди є результатом порівняння двох абсолютних різноіменних величин. За чисельник цього відношення беруться обсяги явища (показник), ступінь поширення якого вивчається, а у знаменнику – обсяги того середовища, в якому розвивається (поширюється) це явище. У кожному конкретному випадку таке співвідношення характеризує інтенсивність поширення явища в середовищі і показує, скільки одиниць однієї сукупності припадає на

одиницю іншої сукупності. На відміну від інших видів відносних величин, відносні величини інтенсивності завжди є величинами іменованими.

У формі відносних величин інтенсивності обчислюється низка співвідношень: активів і зобов'язань; зобов'язань і власного капіталу; доходів і витрат; фінансових результатів і доходів, витрат, активів тощо.

7. Порівняльний просторовий аналіз включає три аспекти:

- територіальний – розвиток явищ і процесів за окремими територіями лісгосподарського підприємства;
- організаційний – розвиток явищ і процесів за окремими структурними підрозділами;
- конкурентний – вивчення явищ і процесів у контексті конкурентного середовища.

8. Факторний аналіз – дослідження впливу окремих показників-факторів на величину показника, який розглядається як результат стохастичних і детермінованих (функціональних) зв'язків. В аналізі під фактором (від лат. factor – роблячий, виробляючий) слід розуміти умови, які необхідні для здійснення господарського процесу, а також причину, яка його змінює та визначає характер або основні риси. При цьому виходять з того, що досліджувані показники характеризуються як жорстко детерміновані (функціональні), мультиплікативні та кратні моделі. Отже, при аналізі у моделі показника  $y = f(x_1, x_2, \dots, x_n)$ , яка характеризує жорсткий зв'язок результату (у) від факторів (xі) і який одержав приріст  $\Delta u$ , можна визначити, яка частка приросту відбулася за рахунок кожного фактора.

$$\Delta u = \Delta x_1 u + \Delta x_2 u + \dots + \Delta x_n u.$$

Загальну схему алгоритму використання прийомів факторного дослідження показників розглянемо на прикладі двофакторної моделі (табл. 9.2.3).

Таблиця 9.2.3

*Показники для факторного аналізу формування чистого доходу від реалізації круглого лісу лісгосподарським підприємством*

Показники	Періоди		Відхилення (+/-)
	минулий (м)	поточний (п)	
Обсяг реалізованої продукції (КП), м <sup>3</sup>	1600	1560	-40
Ціна за 1 м <sup>3</sup> продукції (ЦП), грн.	1100	1200	+100
Чистий дохід від реалізації продукції (ЧД), грн.	1760000	1872000	+112000

Результативний показник ЧД описується формулою мультиплікативного зв'язку:

$$\text{ЧД}_m = \text{КП}_m \times \text{ЦП}_m; \quad \text{ЧД}_п = \text{КП}_п \times \text{ЦП}_п.$$

Отже, факторні показники ЦП і КП, як кратні моделі дорівнюють:

$$\text{ЦП}_m = \text{ЧД}_m : \text{КП}_m; \quad \text{ЦП}_п = \text{ЧД}_п : \text{КП}_п$$

$$КП_м = ЧД_м : ЦП_м; \quad КП_п = ЧД_п : ЦП_п$$

Для розрахунку впливу факторів на  $\Delta ЧД$  використаємо прийом абсолютних відхилень. При цьому, щоб розрахувати вплив першого фактора (кількісного) ( $КП$ ) на результативний показник ( $\Delta ЧД_{кп}$ ), необхідно абсолютний приріст цього фактора ( $\Delta КП$ ) помножити на базисний рівень другого фактора (якісного) ( $ЦП_п$ ).

$$\Delta ЧД_{кп} = \Delta КП \times ЦП_п = -40 \times 1100 = -44000 \text{ грн.}$$

Вплив другого фактора ( $ЦП$ ) на результативний показник ( $\Delta ЧД_{цп}$ ) розраховується множенням фактичного значення першого фактора ( $КП_п$ ) на абсолютний приріст другого фактора ( $\Delta ЦП$ ), тобто того фактора, вплив якого вивчається.

$$\Delta ЧД_{цп} = КП_п \times \Delta ЦП = 1560 \times 100 = 156000 \text{ тис. грн.}$$

Загальна сума впливу факторів дорівнює приросту результативного показника.

$$\Delta ЧД = \Delta ЧД_{кп} + \Delta ЧД_{цп} = -44000 + 156000 = 112000 \text{ тис. грн.}$$

Для розрахунку впливу факторів на  $\Delta ЦП$  (кратна модель) використаємо прийом ланцюгових підстановок. Алгоритм розрахунку за цим прийомом для кратної моделі показника буде таким:

$$\Delta ЦП = \Delta ЦП_{чд} + \Delta ЦП_{кп}; \quad \Delta ЦП_{чд} = \Delta ЧД : КП_м;$$

$$\Delta ЦП_{кп} = -[(\Delta КП \times ЧД_п) : (КП_м \times КП_п)].$$

Як бачимо, зміна  $ЦП$  була зумовлена впливом:

$$\begin{aligned} \Delta ЦП_{чд} &= 112000 : 1600 = 70 \text{ грн.}; \quad \Delta ЦП_{кп} = \\ &= -[(-40 \times 1872000) : (1600 \times 1560)] = 30 \text{ грн.} \\ \Delta ЦП &= 70 + 30 = 100. \end{aligned}$$

Зрозуміло, що при факторному аналізі з використанням жорстко детермінованих моделей допускаються певні умовні розрахунки, які не змінюють напрямку дії відповідного фактора.

Стохастичні зв'язки досліджуються переважно регресійними моделями. Рівняння регресії характеризує зміну середнього рівня результативної ознаки ( $y$ ) залежно від зміни факторної ознаки ( $x$ ). При цьому визначають математичне сподівання групових середніх результативної ознаки під впливом різних значень факторної ознаки.

9. Індексний аналіз – визначається функцією, яку виконує індекс у конкретному аналізі та характером порівнянь.

Розглядають дві функції індексів:

- синтетичну, пов'язану з побудовою узагальнюючих характеристик динаміки чи просторових порівнянь. Динамічний індекс характеризує інтенсивність динаміки, просторовий – визначає ступінь відхилення значень показників у просторі за класифікаційними ознаками господарюючих суб'єктів;

- аналітичну, спрямовану на вивчення закономірностей динаміки, взаємозв'язків між показниками, структурних зрушень.

Основою аналітичної індексної моделі є мультиплікативний зв'язок між певною множиною показників, один з яких розглядається як результат, інші –

як фактори.

При побудові індексної моделі функція розглядається для двох періодів: базисного (з яким порівнюють) і поточного (який зіставляється і оцінюється). Абсолютну і відносну зміну показника функції можна розкласти за факторами-множниками. Оцінювання ступеня та абсолютного розміру впливу кожного з них на динаміку функції здійснюється в рамках індексної моделі, в якій відтворюються взаємозв'язки між показниками.

10. Для наочного відображення загальної картини стану чи розвитку явищ і процесів, розкриття зв'язків і залежностей між різними показниками цифрові характеристики показників подаються за допомогою статистичних таблиць і графіків.

Значення статистичних таблиць полягає в тому, що вони дозволяють охопити матеріали зведення в цілому, значно полегшують їх аналіз, дозволяють без додаткових розрахунків зіставляти різні показники, виявляти ті чи інші характерні особливості досліджуваних явищ господарської діяльності.

Проте таблична форма викладу цифрового матеріалу не завжди дозволяє достатньо наочно і чітко відобразити загальну картину стану чи розвитку якого-небудь явища, розкрити закономірності зв'язку показників між собою або їх розподілу. А тому для розгляду цих та інших завдань у процесі аналізу поряд із статистичними таблицями доцільно широко застосовувати графічний спосіб зображення інформаційних ресурсів.

Графік – це особливий спосіб наочного зображення і узагальнення явищ і процесів у сфері господарської діяльності через геометричні образи, малюнки або схематичні географічні карти та пояснення до них.

При аналізі показників можливо виділити такі основні напрями використання графіків:

- порівняння розвитку показників у просторі;
- дослідження динаміки (зміни в часі) показників;
- вивчення структури і структурних зрушень;
- організація контролю за виконанням прогнозних показників;
- вивчення розміщення явищ у просторі і поширення їх в часі;
- вивчення зв'язків та залежностей між різними показниками або щодо значень варіаційної ознаки.

Електронні таблиці Excel дають змогу будувати різні типи графіків для потреб аналізу господарюючих систем.

Всі прийоми дослідження інформаційних ресурсів при аналізі лісгосподарських підприємств потребують визначення оптимальної бази з метою порівняння показників. Для забезпечення порівняльного дослідження можуть слугувати:

- фактичні показники діяльності лісгосподарських підприємств за попередні звітні періоди;
- середні значення показників діяльності лісгосподарських підприємств

сфери державної та комунальної власності;

- показники діяльності лісогосподарських підприємств, що є найбільш привабливими за своїм рівнем господарювання;
- певні нормативні значення показників відповідно до законодавчих нормативних документів та рекомендацій науковців;
- цільові, оптимальні та критичні значення показників розраховані суб'єктами аудиту для лісогосподарських підприємств, які аналізуються.

Отже, лише системний підхід з використанням всіх можливих прийомів аналізу, наявних фактичних, нормативних і прогнозних показників у динаміці дає можливість суб'єктам аудиту реально оцінювати ефективність господарської діяльності.

Вирішення найважливіших завдань аудиту лісогосподарських підприємств здійснюється при допомозі проведення аудиторських процедур за наступними напрямками:

1. Оцінювання стану функціонування управлінської системи. Аудит управлінської системи передбачає:

- ✓ оцінювання професійного рівня управлінців підприємства;
- ✓ встановлення рівня організаційної культури управлінців вищої та середньої ланки;
- ✓ оцінювання якості професійного спілкування між управлінцями різних підрозділів підприємства;
- ✓ оцінювання порядку прийняття і реалізації управлінських рішень;
- ✓ оцінювання системи внутрішньої інформації, планування, контролю, аналізу, регулювання та стимулювання;
- ✓ оцінювання використання сучасних методів управління.

2. Вивчення балансової ціни об'єктів обліку підприємства на її відповідність справедливій вартості. Найкращим підтвердженням справедливої вартості є ціна активу, що котирується на ринку.

3. Проведення аналізу структури і динаміки активів та джерел їх формування.

Вивчення структури балансу допомагає встановити, як розподіляються активи підприємства, зокрема необоротні активи, запаси і дебіторська заборгованість, з одного боку, і як розподілені джерела цих активів між довгостроковими, поточними зобов'язаннями і власним капіталом.

4. Оцінки розміру залишків об'єктів активів і пасивів на балансі підприємства.

Розмір залишків об'єктів на балансі підприємства, які утворюються кожною їх складовою частиною, має бути оптимальним при забезпеченні безперервної, безперебійної і ритмічної роботи підприємства, у відповідності з його бізнес-планом. За відповідності складу, структури й наявності об'єктів, визначеному технологічному процесу і обсягам господарської діяльності підприємство отримує максимальний прибуток.

Заниження розміру об'єктів у запасах підприємства може створити



перебої у господарській діяльності, призвести до зменшення її обсягів та невиконання договорів з покупцями і відповідно погіршення фінансового результату. Надлишок об'єктів призводить до відволікання ресурсів з господарської діяльності, послаблення режиму економії, додаткових витрат на їх зберігання, природних втрат, псування, використання не за призначенням і, відповідно, погіршення фінансового результату.

Необхідний (оптимальний) розмір залишків запасів об'єктів за окремими видами для забезпечення найбільш ефективної господарської діяльності визначається шляхом їх нормування (розрахунку нормативу).

Отримана загальна сума нормативу залишків об'єктів використовується для оцінки їх фактичної наявності на підприємстві (надлишок, заниження) та прийняття рішень щодо ліквідації наднормативних запасів або поповнення оптимального до залишків рівня.

Надлишок чи заниження фактичної наявності запасів на підприємстві визначається шляхом порівняння даних їх залишків за обліком (інвентаризацією) з розрахованим нормативом.

Надлишок об'єктів створюється у разі перевищення їх фактичних розмірів над нормативними, необхідними для задоволення постійних потреб виробництва в ресурсах.



Заниження об'єктів активів і пасивів означає перевищення їх нормативу над фактичною наявністю, що може бути з вини самого підприємства, постачальників, у результаті зміни умов господарювання та через надзвичайні події.



Кожне підприємство повинно контролювати рівень залишків об'єктів з метою можливого зниження витрат на утримання залучених фінансових ресурсів, необхідних для їх формування та зберігання і захисту в процесі господарської діяльності.

Невиправданий надлишок, а також значне заниження залишків створюють ланцюг негативних явищ, що призводить до ускладнень господарської діяльності та погіршення фінансових результатів господарювання.

Але при цьому необхідно вирішити: чи можливо зменшити витрати так, щоб це не відбилосся негативно на доходах підприємства; чи можливо скорочення витрат перетворити у збільшення чистого прибутку; чи не нанесуть короткострокові скорочення витрат непоправної шкоди.

На рівень залишків об'єктів за балансом підприємства впливають: обсяги виробничої програми господарської діяльності; асортимент підприємницької

діяльності; ціни на ресурси господарської діяльності і швидкість обертання запасів.

5. Для оцінювання запровадження режиму економії та раціонального використання ресурсів в процесі аудиту фактичні їх витрати у натуральному і вартісному виразі з врахуванням обсягів господарської діяльності і змін в ціні порівнюють з нормативними витратами. При порівнянні фактичних витрат виробничих запасів, робіт, послуг з відповідними нормами визначається ефективність їх використання, яка характеризується поняттями – економія та перевитрата.



Перевитрата означає перевищення фактичних витрат виробничих запасів над витратами, розрахованими за нормами. Економія виникає у разі, якщо фактичні витрати виробничих запасів менші, ніж витрати, розраховані за нормами.

Порівняння витрат можливе за умови тотожних показників обсягів господарської діяльності і цін.

Для аудиту стану використання матеріальних ресурсів лісогосподарських підприємств, особливо актуальним є нормування витрат паливно-мастильних матеріалів для техніки, що використовується в процесі здійснення лісозаготівельних робіт. Нормативно-правові акти, що регламентують норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу техніки, яка використовується в процесі лісозаготівлі на сьогодні відсутні. Розв'язати цю проблему можна наступним чином:

1) лісогосподарські підприємства у своїй роботі можуть частково використовувати наявні норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожно-будівельних та спеціальних машин відповідно до діючих наказів Держбуду та Укравтодору;

2) використати наявні науково-методичні та науково-практичні збірники норм НДІ «Украгропромпродуктивність». Розроблені норми мають силу лише для конкретного підприємства. Запозичити їх у підприємств, що вже отримали їх на замовлення на аналогічну техніку і роботи не можна;

3) замовити розробку індивідуальних базових норм витрачання паливно-мастильних матеріалів на роботу техніки в НДІ «Украгропромпродуктивність»;

4) самостійно розробити індивідуальні норми витрат для кожного виду техніки, що використовується, за допомогою хронометражних спостережень.

Незалежно від походження норм витрат (взяті з наявних нормативів, методичних збірників чи розроблені на замовлення або самостійно

підприємством), факт їх застосування слід оформити окремим розпорядчим документом підприємства.

Щодо застосування норм витрат зазначених в технічній документації на техніку, то це не передбачено нормативними документами, а заявлені виробником дані отримано під час сертифікаційних випробувань, що проводяться за умов, яких зазвичай не дотримується підприємство в повсякденній експлуатації.

Для відображення фактичних обсягів використання палива при роботі техніки доцільно запроваджувати систему контролю GPS/GPRS. Ця система містить три складові:

- GPS-трекер. Це технічний пристрій, який встановлюється на транспортний засіб і відстежує його рух: місце перебування в кожний конкретний момент часу на карті, маршрут руху, стоянки, пробіг, визначає швидкість руху, час у дорозі тощо;

- датчик палива. Це також технічний пристрій, який встановлюється у паливний бак транспортного засобу й вимірює рівень пального;

- комп'ютерна програма, встановлена на комп'ютері підприємства. Програма обробляє інформацію, отриману від GPS-трекера і датчика палива. За допомогою програми на екрані монітора можна, зокрема, побачити на карті різноманітні аспекти роботи транспортних засобів – маршрут, зупинки, витрати палива тощо. За допомогою програми формуються різноманітні звіти – про залишки палива в баках на початок, кінець певного періоду (приміром, дня, місяця тощо), про витрати палива, про маршрут руху тощо.

Але слід мати на увазі, що точність вимірювання руху пального датчиком становить  $\pm 2\%$ . А, приміром, паливно-роздавальній колонки на АЗС –  $\pm 0,25\%$ . Отже, датчик пального є індикативним пристроєм (показує орієнтовні показники), а колонка – метрологічним (показує точні дані з допустимою похибкою). Тобто, якщо, наприклад, за даними колонки в бак техніки заправили 250 л, то система GPS/GPRS може показати від 245 л до 255 л. Щоб урахувати всі відхилення, кількість пального, яку слід списати на витрати, визначають так: залишок на кінець попереднього дня за даними системи GPS плюс кількість заправленого пального за даними колонки АЗС мінус залишок на кінець дня за даними системи GPS.

Зрозуміло, що така система, хоч і має деяку похибку з технічної точки зору, значно ефективніша з позиції контролю за фактичними витратами пального, ніж робота з його нормування.

При застосуванні GPS-контролю за витратами палива може виникати необхідність нормування робіт з виконання технологічних процесів та порівнювати їх з фактичними діями виконавців в умовах реальної господарської діяльності. Якщо працівник при виконанні технологічного процесу поліпшує його не погіршуючи кінцевого результату за рахунок застосування інноваційних підходів і це призводить до зменшення витрат, він має право на матеріальне заохочення за економію ресурсів. Тому, на

лісогосподарських підприємствах завжди доцільно мати нормативне господарство щодо системи бажаних розмірів показників господарських операцій та використовувати їх в процесі аудиту результатів господарювання.

6. Визначення рівня самостійності підприємства і можливих ризиків при здійсненні господарської діяльності.

З позиції підприємства, формування фінансових ресурсів за рахунок власних джерел є менш ризиковим порівняно з позиковими, і навпаки, для тих, хто їх формує, перебувати в статусі кредитора є менш ризиковим, ніж на правах власника.

Співвідношення між обсягами власних і позикових фінансових ресурсів характеризує один із найважливіших напрямів оцінки фінансової стійкості підприємства. При цьому діяльність підприємства потребує дослідження вертикальної структури джерел формування фінансових ресурсів і динаміку їх розвитку. Прив'язка до активів, тобто напрямів використання фінансових ресурсів підприємства, в даному разі не здійснюється.

Оптимізація вертикальної структури вимагає дотримуватися певного співвідношення між власними і залученими фінансовими ресурсами підприємства. Результати аналізу структури і динаміки використовуються під час прийняття рішень щодо формування фінансових ресурсів підприємства, зокрема при оцінці інвестиційної привабливості та кредитоспроможності.

Залучення того чи іншого джерела формування капіталу з метою розміщення його в активах пов'язано з певними витратами щодо виплати дивідендів, процентів та інших зобов'язань. Сума витрат являє собою величину зобов'язань, що бере на себе підприємство за використання фінансових ресурсів.

Загальна вартість залучення фінансових ресурсів у господарську діяльність визначається, виходячи з інвестиційної політики підприємства щодо формування власного і позиченого капіталу.

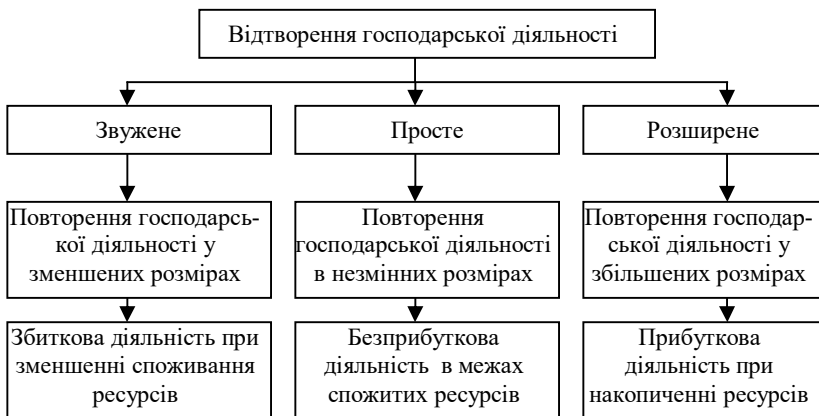
За допомогою абсолютного і відносного порівняння активів як платіжних засобів з фінансовими ресурсами (зобов'язаннями), за рахунок яких відбулося їх формування здійснюється аудит платоспроможності підприємства.

Формування максимального економічного потенціалу передбачає не тільки повне використання ресурсів і наявність попиту, а й досягнення ефективності при створенні об'єктів діяльності підприємств. Іншими словами підприємство має використовувати ресурси найекономічніше і забезпечувати оптимальне співвідношення витрат і доходів.

Значний вплив на економічний потенціал справляє сприятлива зовнішня і внутрішня політика.

7. Оцінювання типу економічного відтворення господарської діяльності підприємства: звужене, просте, розширене (рис. 9.2.2).

Розширене відтворення господарської діяльності може відбуватися за двома типами зростання: екстенсивний або інтенсивний.



*Рис. 9.2.2. Види відтворення господарської діяльності лісогосподарських підприємств*

Екстенсивний тип зростання економічного потенціалу – це нарощування ресурсів і обсягів господарювання на основі збільшення кількості факторів за попереднього рівня технологій. Інакше кажучи, ресурсний і господарський потенціал зростає за рахунок зростання величини факторів при незмінному рівні продуктивності.

Інтенсивний тип зростання економічного потенціалу – це збільшення ресурсів і обсягів господарювання на основі інноваційної діяльності – підвищення кваліфікації персоналу, поліпшення використання майнових об'єктів, застосування принципово нових машин і механізмів, кращої організації господарської діяльності. За цього типу зростання підвищується продуктивність ресурсів і ефективність господарювання.

У реальній дійсності обидва типи зростання економічного потенціалу співіснують, але здебільшого переважає один із них. Тому, в аналітичних дослідженнях в процесі аудиту здійснюють висновок про переважно екстенсивний або переважно інтенсивний тип зростання економічного потенціалу.

Проблема ефективності формування економічного потенціалу лісогосподарського підприємства має два аспекти – цільовий (задоволення потреб) і ресурсний (використання обмежених ресурсів). Цільовий і ресурсний аспекти ефективності тісно взаємопов'язані (рис. 9.2.3).

Інтенсифікація господарської діяльності може бути оцінена, як матеріалозберігаюча, фондозберігаюча, трудозберігаюча або за їх сукупністю.

Цільова ефективність є якісною характеристикою економічного потенціалу з точки зору рівня розвитку і ступеня задоволення потреб – та змінюється пропорційно ресурсній ефективності, а також обсягу і якості використаних ресурсів.



Рис. 9.2.3. Показники формування і використання економічного потенціалу підприємства

Для оцінки ефективності використання державної і комунальної власності лісогосподарськими підприємствами повинні застосовуватися два підходи:

1) економічний (або комерційний), який оцінює ефективність управлінських рішень і, з точки зору, економічної доцільності за показниками елементів доданої вартості;

2) соціальний, що дозволяє оцінити ефективність управлінських рішень з точки зору соціальної користності для територіальних громад де вирішуються завдання, що не створюють прибутку.

8. Оцінювання саморозвитку підприємства за співвідношеннями темпів зміни основних показників, яке в аналітичних дослідженнях дістало назву – золоте правило економіки підприємства. «Золоте правило економіки» характеризує процес розвитку підприємства за співвідношеннями темпів зростання його майнових ресурсів і результатів господарювання.

«Золоте правило економіки» можна відобразити формулою:

$$100\% < TЗ(СА) < TЗ(ЧА) < TЗ(ЧД) < TЗ(ДВ) < TЗ(ЧП),$$

де TЗ(СА), TЗ(ЧА), TЗ(ЧД), TЗ(ДВ), TЗ(ЧП) – ланцюговий темп зростання, відповідно, середньорічної вартості активів і чистих активів та

річних обсягів чистого доходу (виручки) від реалізації товарів, робіт, послуг, доданої вартості і чистого прибутку підприємства.

Перша нерівність ( $100\% < TЗ(СА)$ ) означає, що економічний потенціал підприємства зростає, тобто розширюються масштаби його діяльності.

Друга нерівність ( $TЗ(СА) < TЗ(ЧА)$ ) означає, що поряд із загальною сумою авансованого капіталу в активи відбувається збільшення чистих активів (власного капіталу) підприємства, тобто підтримується або зростає фінансова автономія підприємств і його фінансова стійкість.

Третя нерівність ( $TЗ(ЧА) < TЗ(ЧД)$ ) вказує на те, що в порівнянні із збільшенням економічного потенціалу обсяг реалізації підвищується більш високими темпами, тобто ресурси підприємства використовуються більш ефективно, підвищується віддача з кожної грошової одиниці власних або залучених активів вкладених в господарську діяльність.

Четверта нерівність ( $TЗ(ЧД) < TЗ(ДВ)$ ) свідчить, що зростають темпи поліпшення якості чистого доходу за рівнем в його структурі доданої вартості, тобто коштів які формують вартість робочої сили, податкові платежі, відтворення необоротних активів і створюють чистий прибуток.

Із п'ятої нерівності ( $TЗ(ДВ) < TЗ(ЧП)$ ) видно, що чистий прибуток зростає випереджальними темпами порівняно з іншими складовими доданої вартості, що свідчить про зростання якості чистого доходу для власників підприємства.

Наочно «золоте правило економіки» розвитку підприємства зображено на рис. 9.2.4.

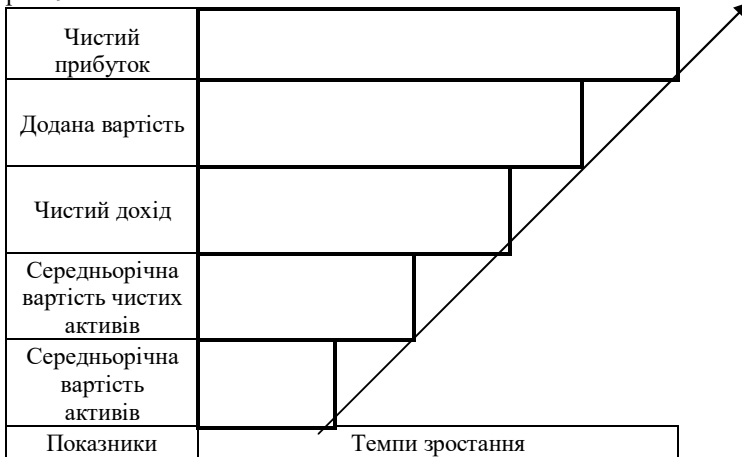


Рис. 9.2.4. Зображення темпів зміни показників «золотого правила економіки» розвитку підприємства

9. Надання ґрунтовних рекомендацій щодо зростання прибутку підприємства. Прибуток – це досить складна і суперечлива економічна

категорія, що виконує різні функції. Зазначимо, що з однієї сторони створення прибутку прямо пов'язано з вартістю робочої сили та формуванням податків для розвитку держави і територіальних громад, з іншої – виступає як кінцевий результат роботи підприємства, як складова поліпшення його фінансового стану та економічної безпеки і джерело подальшого розширеного відтворення господарської діяльності.

Для забезпечення розвитку господарської діяльності та її фінансової стійкості необхідно, щоб у складі чистого доходу підприємства обов'язково була його якісна частина – створений прибуток.

$$\text{ЧДП} = \text{СРП} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СПП}$$

де ЧДП – чистий дохід підприємства; СРП – виробнича собівартість реалізованої продукції; АВП – адміністративні витрати підприємства; ВЗП – витрати на збутову діяльність підприємства; СПП – створений прибуток на підприємстві.

Витрати господарської діяльності які приймають безпосередню участь у створенні чистого доходу підприємства поділяються на:

- змінні – виробнича собівартість реалізованої продукції (СРП);
- постійні – сума адміністративних витрат та витрат на збутову діяльність підприємства (ПВП = АВП + ВЗП).

Джерелом покриття постійних витрат і формування прибутку є валовий прибуток підприємства.

$$\text{ВПП} = \text{ПВП} + \text{СПП} \text{ або } \text{ВПП} = \text{ЧДП} - \text{СРП}, \text{ а } \text{СРП} = \text{ЧДП} - \text{ВПП}.$$

Відповідно створений прибуток є різницею СПП = ВПП – ПВП.

Коли створений прибуток прямує до нуля, то валовий прибуток – до постійних витрат, якщо постійні витрати прямують до нуля, то валовий прибуток – до створеного прибутку.

При зміні обсягів реалізації, постійні витрати залишаються на попередньому рівні, тому створений прибуток змінюється на величину валового прибутку.

Нарощування валового прибутку можливе за рахунок поліпшення використання ресурсів безпосередньо у виробничих структурних підрозділах підприємств, тобто зменшення їх рівня на 1 грн. чистого доходу.

Ефективність господарювання економічних систем зручно аналізувати за допомогою відносного показника валової прибутковості чистого доходу (ПВЧ):

$$\text{ПВЧ} = \text{ВПП} : \text{ЧДП}$$

Валова прибутковість характеризує ефективність роботи структурних підрозділів підприємств за центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат. Показник дає змогу визначити, скільки копійок валового прибутку надходить підприємству з 1 грн. чистого доходу.

Господарська діяльність підприємства вважається врівноваженою, коли його чистий дохід дорівнює витратам (ЧДП = СРП + АДП + ВЗП). Цей обсяг продукції ще називають точкою беззбитковості. Зазначений обсяг реалізації –



точка беззбитковості – розмежує сфери збиткової і прибуткової діяльності.

Через наявність постійних витрат ( $ПВП = АВП + ВЗП$ ) реалізація продукції до певного її обсягу (точки беззбитковості) є збиткова, оскільки витрати ( $СРП + АВП + ВЗП$ ) > ЧДП. Зі зростанням обсягу продажу за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, збитки зменшуються, і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю. Якщо господарська діяльність досягла точки беззбитковості, тобто її чистий дохід зрівнявся з обсягом постійних та змінних витрат, то продукування кожної додаткової одиниці продукції до споживача забезпечуватиме підприємству прибуток в обсязі його валового прибутку.

Беззбитковий обсяг реалізації може визначатися у натуральному (кількість продукції), і грошовому (виручка) виразах, або у відсотках до нормальної потужності. Натуральний вираз найбільш прийнятний для монономенклатурної діяльності. При багатомономенклатурній діяльності виникає проблема розподілу постійних витрат між реалізацією окремих об'єктів господарювання. За інформаційними ресурсами фінансової звітності підприємства можна визначити загальний обсяг беззбиткової діяльності у грошовому виразі, тобто в обсязі чистого доходу. У точці беззбитковості чистий дохід визначається за розрахунком:  $ЧДБ = ПВП : ПВЧ$ , а постійні витрати (ПВП) покриваються валовим прибутком.

На основі беззбиткового обсягу реалізації визначається рівень безпеки господарської діяльності підприємства. Критерієм такої безпеки є рівень перевищення беззбиткового обсягу реалізації над фактичним обсягом реалізованої продукції.

Коефіцієнт безпеки господарської діяльності (КБГ) за показниками обчислюється так:

$$КБГ = (ЧДП - ЧДБ) : ЧДП.$$

Коефіцієнт безпеки господарської діяльності можна вважати мірою ризику бізнесу. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на можливість прибуткової діяльності. З його зростанням зменшується ризик зниження обсягу реалізації до точки рівноваги, і навпаки – при його зниженні такий ризик зростає.

Прибуток підприємства залежить від його активності, яка виражається передусім обсягом продажу продукції. Якщо йдеться про динаміку активності, тобто темп її зміни, то на величину прибутку істотно впливає ще структура витрат, а саме їх поділ на змінні та постійні.

Під час оцінки залежності прибутку від активності бізнесу з'ясовується два питання:

- ✓ який обсяг реалізації забезпечує цільовий прибуток підприємства;
- ✓ як зміна обсягу реалізації реагує на величину прибутку.

Цільовим у даному випадку називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань. Тому виникає питання, скільки треба продавати продукції за певних цін і рівня витрат, щоб забезпечити такий прибуток. Обсяг чистого доходу можна обчислити за наступними формулами:

- якщо визначена цільова сума прибутку, необхідна для розвитку економічної системи:

$$\text{ЧДЦ} = \text{ЧДБ} + (\text{СПЦ} : \text{ПВЧ}),$$

де ЧДЦ – обсяг продукції, який необхідно реалізувати, щоб забезпечити цільовий прибуток; СПЦ – цільовий прибуток;

- якщо необхідно забезпечити певний нормативний рівень прибутковості чистого доходу:

$$\text{ЧДЦ} = \text{ЧДП} + [\text{СПП} - (\text{ЧДП} \times \text{РПН})] : (-\text{ПВЧ} + \text{РПН}),$$

де РПН – нормативний рівень прибутковості чистого доходу.

Наведені формули функціональних залежностей дають змогу за показниками визначати цільові обсяги чистого доходу для формування нормативної суми прибутку або рівня прибутковості.

Використовуючи ці закономірності в процесі аудиту фінансової стійкості господарської діяльності підприємства здійснюється розрахунок показників:

- 1) рівень беззбиткової (простого відтворення) господарської діяльності;
- 2) рівень цільової (розширеного відтворення) господарської діяльності;
- 3) рівень економічної безпеки господарської діяльності.

Розрахунок цих показників здійснюють в цілому по підприємству, а також в розрізі об'єктів діяльності. Приклади розрахунку показників фінансової стійкості господарської діяльності підприємства наведено в табл. 9.2.4 та 9.2.5.

Таблиця 9.2.4

*Аналіз і оцінка рівня економічної безпеки господарської діяльності  
ДП «Коростишівське лісове господарство» в 2018 році*

Показники	Алгоритм розрахунку	Розрахунок	Величина показника
1	2	3	4
1. Чистий дохід	Звіт про фінансові результати		124788
2. Виробнича собівартість реалізованої продукції (змінні витрати)			99149
3. Адміністративні витрати			5519
4. Витрати на збуг			18910
5. Постійні витрати	п. 3 + п. 4	5519 + 18910	24429
6. Валовий прибуток	п. 1 – п. 2	124788 – 99149	25639
7. Створений прибуток	п. 6 – п. 5	25639 – 24429	1210
8. Валова прибутковість чистого доходу	п. 6 : п. 1	25639 : 124788	0,2055 грн. 20,55 коп.
9. Витратомісткість чистого доходу за змінними витратами	п. 2 : п. 1	99149 : 124788	0,7945 грн. 79,45 коп.

## Продовження табл. 9.2.4

1	2	3	4
10. Чистий дохід, який забезпечує беззбиткову діяльність	п. 5 : п. 8	24429 : 0,2055	118876
11. Змінні витрати, які забезпечують беззбиткову діяльність	п. 10 x п. 9	118876 x 0,7945	94447
12. Коефіцієнт економічної безпеки господарської діяльності	(п. 1 – п. 10) : п. 1	(124788 118876) : 124788	0,0474 (4,74 %)
13. Прибутковість чистого доходу	п. 7 : п. 1	1210 : 124788	0,0097 грн. (0,97 %)
14. Чистий дохід за умови необхідності створення цільової суми прибутку (2500* тис.грн.)	п. 10 + (п. 14* : п. 8)	118876 + (2500 : 0,2055)	131041
15. Чистий дохід за умови необхідності створення цільового рівня його прибутковості (0,05**)	п. 1 + [п. 7 – (п. 1 x п. 15**)] : (-п. 8 + п. 15**)	124788 + [1210 – (124788 x 0,05)] : (-0,2055 + 0,05)	157129

Примітка. \*Модельний рівень необхідного прибутку для сталого розвитку підприємства визначений шляхом бюджетування

\*\*Модельний рівень прибутковості чистого доходу для сталого розвитку підприємства визначений шляхом бюджетування

Таблиця 9.2.5

Аналіз і оцінка рівня економічної безпеки реалізації необрізних дощок сосни лісгосподарським підприємством

Показники	Алгоритм розрахунку	Розрахунок	Величина показника
1	2	3	4
1. Обсяги реалізації дощок за звітний період, м <sup>3</sup>	За укладеними і виконаними договорами		5000
2. Ціна реалізованих дощок за 1 м <sup>3</sup> без податкового зобов'язання з ПДВ, грн.	Середня ціна покупців за звітний період		1600
3. Чистий дохід від реалізації дощок, тис. грн.	п. 1 x п. 2	5000 x 1600	8000
4. Виробнича собівартість 1 м <sup>3</sup> реалізованих дощок, грн.	Середня облікова ціна за звітний період		1000
5. Собівартість реалізованих дощок (змінні витрати), тис. грн.	п. 1 x п. 4	5000 x 1000	5000
6. Адміністративні витрати в розрахунку на:	За цільовим бюджетним розрахунком постійних витрат на підприємстві		

Продовження табл. 9.2.5

1	2	3	4
6.1. 1 м <sup>3</sup> реалізованих дощок, грн.			70
6.2. загальний обсяг реалізації, тис. грн.			350
7. Витрати на збуг в розрахунку на:			
7.1. 1 м <sup>3</sup> реалізованих дощок, грн.			150
7.2. загальний обсяг реалізації, тис. грн.			750
8. Постійні витрати в розрахунку на:			
8.1. 1 м <sup>3</sup> реалізованих дощок, грн.	п. 6.1. + п. 7.1	70 + 150	220
8.2. загальний обсяг реалізації, тис.грн.	п. 6.2. + п.7.2	350 + 750	1100
9. Валовий прибуток в розрахунку на:			
9.1. 1 м <sup>3</sup> реалізованих дощок, грн.	п. 2 – п. 4	1600 – 1000	600
9.2. загальний обсяг реалізації, тис.грн.	п. 3 – п. 5	8000 – 5000	3000
10. Створений прибуток в розрахунку на:			
10.1. 1 м <sup>3</sup> реалізованих дощок, грн.	п. 9.1 – п. 8.1	600 – 220	380
10.2. загальний обсяг реалізації, тис.грн.	п. 9.2 – п. 8.2	3000 – 1100	1900
11. Валова прибутковість чистого доходу	п. 9.1 – п. 2	600 : 1600	0,375 37,5 %
12. Рівень безбитковості за:			
12.1. кількістю реалізованих дощок, м <sup>3</sup>	п. 8.2 : п. 9.1	1100 : 0,6 тис.грн.	1833
12.2. обсягом реалізації, тис.грн.	п. 12.1 x п. 2	1833 x 1600	2933
	п. 8.2 : п. 11	1100 : 0,375	2933
13. Коефіцієнт економічної безпеки господарської діяльності	<u>п. 3 – п. 12.2</u> п. 3	<u>8000 – 2933</u> 8000	0,6334 63,34 %
14. Прибутковість чистого доходу	п. 10.1 : п. 2	380 : 1600	0,2375 23,75 %
15. Чистий дохід за умови необхідності створення цільової суми прибутку (2300* тис.грн.), тис.грн.	п. 12.2 + (п. 15* : п. 11)	2933 + (2300 : 0,375)	9066
16. Чистий дохід за умови необхідності створення цільового рівня його прибутковості (0,25**)	п. 3 + [п. 10,2 – (п. 3 x п.16**)] : (-п. 11 + п.16**)	8000 + [1900 – (8000 x 0,25)] : (-0,375 + 0,25)	8800

Примітка. \*Модельний рівень необхідного прибутку для сталого розвитку окремого об'єкта господарської діяльності підприємства визначений шляхом бюджетування

\*\*Модельний рівень прибутковості чистого доходу для сталого розвитку окремого об'єкта господарської діяльності підприємства визначений шляхом бюджетування

Прибуткова діяльність підприємства в цілому та в розрізі окремих об'єктів діяльності (табл. 9.2.4 та 9.2.5) характеризується сценарієм:  $ЧДП = ВПП + СПП$ , а збиткова  $ВПП = ЧДП + ЗПГ$ , де ВПП – витрати від господарської діяльності підприємства в цілому або за окремим об'єктом; ЗПГ – збиток від господарської діяльності підприємства в цілому або за окремим об'єктом, який не дозволяє покрити певну суму витрат. При цьому на підприємстві виникає заборгованість з виплати оплати праці, сплати податків, за розрахунками з постачальниками, припиняється інвестиційна діяльність.

Якщо витратомісткість чистого доходу підприємства за його змінними витратами (СРП : ЧДП) менша 1,0, то підприємство формує валовий прибуток, дотримується прибуткового сценарію розвитку і, за умови одержання фактичного чистого збитку, має можливість, збільшивши обсяги господарювання, забезпечити його беззбитковість. Водночас, якщо витратомісткість чистого доходу підприємства за його змінними витратами (СРП : ЧДП) більша 1,0, то підприємство позбавлене можливості формувати валовий прибуток, має збитковий сценарій розвитку і за умови недосягнення показника витратомісткості чистого доходу за змінними витратами величини менше 1,0 стає банкрутом. При цьому підприємство потребує обов'язкової системи антикризового управління, як щодо формування витрат, особливо змінних, так і у створенні доходу.

За результатами аналізу в процесі аудиту господарська діяльність підприємства в цілому або щодо окремих об'єктів може бути оцінене за одним з трьох можливих сценаріїв фінансової стійкості:

- а) СРП : ЧДП < 1,0 при прибутку;
- б) СРП : ЧДП < 1,0 при збитку;
- в) СРП : ЧДП > 1,0 при збитку.

Максимізація прибутку за сценарієм «а» можлива при певному поєднанні змін всіх факторів: цін, обсягів реалізації, виробничої собівартості і постійних витрат щодо їх зменшення і збільшення за умови не збільшення показника «витратомісткість чистого доходу».

Підприємство, що розвивається за сценарієм «б», може ліквідувати збитковість не змінюючи показника «витратомісткість чистого доходу», але за умови приросту виручки, виходячи із кількісних обсягів реалізації. Якщо ринок збуту об'єктів діяльності підприємства за фактичним асортиментом обмежений, необхідно зменшувати змінні і постійні витрати на створення 1 грн. чистого доходу, поліпшувати структуру продукції, здійснювати пошук покупців з більш ефективними ціновими пропозиціями.

Збитковим підприємствам, які здійснюють господарську діяльність за сценарієм «в», насамперед необхідно мінімізувати допустиму величину змінних витрат на створення 1 грн. чистого доходу. За допомогою аналізу при заданій величині витратомісткості чистого доходу обґрунтовують критичні рівні:

- а) цін на об'єкти господарської діяльності;

б) цін на ресурси для виробництва готової продукції, надання послуг і виконання робіт;

в) витрат окремих видів ресурсів на одиницю об'єктів господарської діяльності;

г) структури ресурсів на виробництво;

д) асортименту об'єктів господарської діяльності.

В основі цих розрахунків лежить модель формування валового прибутку, що враховує взаємозв'язок: витрати – чистий дохід – створений прибуток.

Якщо граничний чистий дохід підприємства більший від витрат, які забезпечують його створення, то далі зростання обсягів реалізації збільшує загальну суму валового прибутку і навпаки. Отже, для максимізації валового прибутку підприємство має збільшувати обсяги реалізації до того часу, поки граничний дохід вищий за граничні витрати, і припинити розширення господарської діяльності як тільки граничні витрати почнуть перевершувати граничний дохід. За дотримання цієї умови для збільшення прибутку необхідно мінімізувати постійні витрати на 1 грн. чистого доходу.

На основі проведених розрахунків максимізації чистого доходу, валового і прибутку та мінімізації змінних і постійних витрат вибирають один з варіантів управлінських рішень.

На практиці виникає необхідність розрахунку точки беззбитковості та рівня економічної безпеки господарської діяльності не тільки в розрізі окремих видів продукції та по підприємству в цілому, а і щодо об'єктів витрат, структурних підрозділів, центрів відповідальності, покупців, регіонів збуту тощо.

Отже, на основі розрахунку точки беззбитковості та рівня економічної безпеки можна дійти висновків щодо доцільності господарської діяльності з виробництва тих чи інших видів продукції, мінімальних цін або обсягів реалізації, які забезпечують беззбиткову діяльність. Аналізуючи точку беззбитковості, можна визначити, наскільки успішно підприємство працює (у разі його прибутковості) і наскільки глибокою є криза (у разі збитковості). На підставі відповідних висновків розробляються рекомендації щодо шляхів зменшення збитковості та збільшення прибутковості господарської діяльності підприємства.

10. Вивчення доцільності прийняття управлінських рішень «продавати чи обробляти далі» щодо виконання в лісгосподарських підприємствах процесів заготівлі лісоматеріалів, їх переробки і обробки.

Результатом процесу виробництва у лісгосподарських підприємствах є одержання продукції декількох видів, які одержують в різних технологічних процесах із спільної деревної сировини. Момент у виробничому процесі коли спільні продукти можуть бути ідентифіковані як окремі називається точкою розділення.

У разі виробництва спільної продукції підприємство має прийняти рішення чи повинен спільний продукт бути проданим у точці розділення або має продовжувати використовуватися в процесі власного виробництва.

Розглянемо виробництво спільних продуктів на прикладі лісгосподарського підприємства (рис. 9.2.5).



Рис. 9.2.5. Загальна схема виробничого процесу лісгосподарського підприємства

Припустимо, що лісгосподарське підприємство здійснює заготівлю лісоматеріалів і має можливість продавати їх безпосередньо покупцям та/або виробляти пило продукцію, яку реалізовувати та/або виготовляти вироби від її деревообробки. При цьому необхідно визначити які будуть витрати та вигоди розділення продукції (табл. 9.2.6).

Таблиця 9.2.6

Витрати і доходи від спільної продукції деревинної сировини за точками її розділення в розрахунку з  $1 \text{ м}^3$  лісоматеріалу

грн.

Показники	Спільні продукти деревинної сировини		
	лісоматеріал	пиломатеріал	вироби деревообробки
1	2	3	4
1. Витрати господарської діяльності на:			
а) лісозаготівлю	500	500	500

Продовження табл. 9.2.6

1	2	3	4
б) переробку		300	300
в) деревообробку			500
2. Витрати відокремленого виробництва		300	500
3. Спільні витрати	500	300	800
4. Загалом витрат	500	800	1300
5. Вартість продажу (дохід) в точці розділення	900	1300	1900
6. Додатковий дохід від подальшого виробництва		400	1000
7. Додаткові витрати від подальшого виробництва		300	500
8. Прибуток	400	500	600
9. Додатковий прибуток		100	200

За даними таблиці 9.2.6 зрозуміло, що лісгосподарському підприємству найбільш вигідно виробляти і продавати вироби деревообробки, які йому можуть принести 600 грн. прибутку з кожного м<sup>3</sup> лісоматеріалу, а також додаткову додану вартість в процесі виготовлення продукції.

Господарська діяльність лісгосподарських підприємств може передбачати використання бюджетних коштів на розвиток лісового господарства.

Під час аудиту розробки і реалізації бюджетних програм щодо розвитку лісгосподарської галузі необхідно чітко усвідомлювати, яким чином вимірювати їх результати. Саме для вимірювання цих результатів формується система показників, які повинні бути своєрідним індикатором, що всебічно ілюструє успішність виконання програм. Аби задовольняти принцип повної вимірності бюджетних програм, результативні показники обов'язково мають бути вимірюваними і підлягати кількісному визначенню та відповідати таким критеріям, як: реалістичність, актуальність і суспільна значимість.

Реалістичність – результативні показники визначаються з урахуванням показників поточного стану та існуючих потреб економіки і суспільства, показників, визначених прогностичними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини фінансування – з іншого.

Актуальність – результативні показники узгоджуються із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями, показниками результату їх діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату.

Суспільна значимість – результативні показники висвітлюють ефект, який отримують економіка та суспільство завдяки діяльності, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток,



ефективність надання послуг.

Результативні показники поділяються на такі групи: показники затрат, показники продукту, показники ефективності та показники якості.

Показники затрат визначають обсяги та структуру ресурсів і витрат, які забезпечують виконання бюджетної програми.

Показники продукту характеризують результати діяльності за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми і можуть відображати обсяг реалізованої продукції, наданих послуг чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано послуги.

Показники ефективності характеризують економність при витрачанні бюджетних коштів, ефективність надання послуг, співвідношення між одержаним продуктом і витраченими ресурсами та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсу.

Показники якості характеризують динаміку досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми, відповідність створеного продукту установленим стандартам (нормативам), рівень реалізації інвестиційних проєктів, виконання робіт, ступінь готовності об'єктів будівництва, якість створеного продукту; рівень задоволення користувачів послуг відповідно до їх призначення, рівень забезпечення послугами осіб, які мають на них право; висвітлюють послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій в економіці, користь для суспільства від реалізації бюджетної програми.

Для більшого розуміння розглянемо ці показники у таблиці 9.2.7.

Таблиця 9.2.7

*Характеристика показників результативності виконання бюджетних програм*

Назва показника	Характерна ознака	Співвідношення з фактором праці	Види показників
Затрат	Хто виробляє послугу? Чим виробляємо послугу?	Засіб надання послуги (матеріальні та людські засоби праці)	Абсолютні
Продукту	На кого (на що) ми докладаємо зусиль? На кого (на що) ми діємо у процесі надання послуг?	Об'єкт надання послуги (предмет праці)	Абсолютні
Ефективності	Скільки коштує одиниця продукту в грошовому виразі? Яка частка показника затрат припадає на одиницю продукту?	Продуктивність послуги (продуктивність праці)	Відносні
Якості	Що досягнуто в результаті виконання програми?	Результат надання послуги (результат праці)	Відносні

Фінансовий контроль виконання бюджетних програм може здійснюватися у п'ятьох основних формах:

- моніторинг господарської діяльності з виконанням бюджетних програм;
- камеральна перевірка звітної інформації про виконання бюджетних програм;
- виїзна перевірка законності використання бюджетних коштів;
- аудит достовірності звітних показників щодо здійсненої господарської діяльності з виконання бюджетних програм;
- аудит ефективності виконання бюджетних програм.

Процес аудиту складається з таких етапів:

1) планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, складення та затвердження робочого плану та програми аудиту);

2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження звіту про результати державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх впровадження.

При аудиті підприємства між аудиторами і об'єктом аудиту можуть виникати наступні відносини:

- ✓ ознайомлення об'єкта аудиту з програмою аудиту;
- ✓ ознайомлення об'єкта аудиту з проектом звіту про результати аудиту;
- ✓ формування об'єктом аудиту обґрунтованих коментарів у письмовій формі до проекту звіту підготовленого аудиторами;
- ✓ подання аудиторами об'єкту аудиту звіту.

Ці процедури відносин аудиторів з об'єктом аудиту та об'єктом аудиту з аудитором здійснюються в один з таких способів:

- особисто під підпис керівників, його заступників або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
- через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію;
- рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення, із зазначенням реквізитів поштового відправлення на другому примірнику;
- в електронній формі в установленому законодавством порядку.

Проведення аудиту лісгосподарських підприємств органами державної влади дає змогу розв'язати комплекс важливих питань щодо виваженого

оцінювання дієвості прийнятих управлінських рішень, відстеження цільового використання необхідних ресурсів в процесі здійснення технологічних процесів та своєчасного реагування на факти недотримання фінансової дисципліни. При цьому пріоритетне значення набуває застосування нефіксальних засобів контролю, завданням яких є не стільки виявлення порушень, скільки їх запобігання та підвищення ефективності господарювання в державному секторі економіки.

### **9.3. Організація внутрішнього аудиту в лісгосподарських підприємствах**

Внутрішній аудит у сучасних умовах відіграє важливу роль у досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності та ефективне управління підприємством.

Внутрішній аудит – це незалежна діяльність на підприємстві уповноваженого окремого структурного підрозділу та/або інших структурних підрозділів з наданими їм повноваженнями (або уповноваженої особи/уповноважених осіб) регламентована відповідними нормативними документами, метою якої є отримання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, сприяння ефективному виконанню завдань та досягнень цілей підприємства.

Внутрішній аудит як функція невід’ємна частина загальної системи управління дає змогу вчасно виявити й усунути ті умови та чинники, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети, скоригувати діяльність підприємства й окремих його складових, встановити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставлених цілей і підвищенню результативності діяльності підприємства.

Об’єктом внутрішнього аудиту є суб’єкт господарювання та його окремі структурні елементи, зокрема, ресурси та господарські процеси, що здійснюються на підприємстві.

Предметом внутрішнього аудиту є система управління підприємством, відповідність діяльності чинним правовим актам, внутрішнім розпорядженням, система бухгалтерського обліку, та внутрішнього контролю, стан використання та збереження майна підприємства, ступінь забезпеченості ресурсами та раціональність їх використання, а також окремі бізнес-процеси. Внутрішній аудит являє собою комплекс дій, правил та заходів, запроваджених на підприємстві, що постійно застосовуються в його діяльності з метою забезпечення впевненості в досягненні загальних цілей:

- результативності діяльності, економності та ефективності використання ресурсів;
- відповідності чинним законам, іншим нормативно-правовим і регулюючим актам, політиці бізнес-плану та процедурам господарювання;

- незалежності та надійності інформації системи рахунків бухгалтерського обліку та оподаткування для потреб управління;

- захисту активів від втрат, зокрема тих, які виникли через зловживання, неврегульованість чи корупцію.

Внутрішній контроль є постійним управлінським процесом, що охоплює всі операції кожної структурної одиниці підприємства, забезпечуючи визначення і аналіз ризиків його діяльності з метою їх попередження чи обмеження.

Сутність внутрішнього аудиту відображається в його функціях. Розглянемо основні з них:

- консультативна – надання поточних консультацій працівникам підрозділів;

- інформаційна – інформування власників та керівництва підприємства про результати перевірок, виявлені факти порушення вимог законодавства або внутрішніх правил;

- захисна – заходи, спрямовані на збереження активів підприємства від потенційних крадіжок та фактів шахрайства, неефективного управління бізнесом;

- аналітична – експертна оцінка та аналіз ефективності важливих аспектів (операцій) господарської діяльності;

- прогнозна – підготовка інформації для стратегічного бюджетування та прогнозування;

- контрольна – визначення адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінка ефективності обліку і управління в процесі перевірок, оцінювання та моніторингу;

- координаційна – планування роботи внутрішнього аудитора, виходячи з потреб акціонерів, інвесторів, правління підприємства та раціонального використання можливостей підрозділу.

Внутрішній аудит відповідає за:

- збереження активів і ефективність їх використання;

- адекватність і ефективність управлінських рішень;

- ефективність роботи співробітників технічних та інформаційних систем;

- дотримання законів та норм, попередження і виявлення фактів їх порушення;

- достатність, точність, релевантність інформації, що створюється і передається для прийняття управлінських рішень;

- збереження комерційної таємниці.

Відповідно, серед завдань внутрішнього аудиту виділяють:

- перевірку системи економічних регламентів і регуляторів на предмет достатності та відповідності чинним правовим актам і статуту;

- перевірку правильності складання та умов виконання господарських договорів;

- експертизу бухгалтерських балансів і звітів, правильності організації,

методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;

- перевірку: наявності, стану, правильності оцінки майна; ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів; дотримання чинного порядку встановлення та застосування цін, тарифів; розрахунково-платіжної дисципліни; своєчасності сплати до бюджету податків і платежів до позабюджетних фондів;

- експертизу достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення доходів, точності визнання фінансових результатів, раціонального використання прибутку;

- консультування засновників, керівників підрозділів, спеціалістів і працівників апарату управління з економічних та юридичних питань;

- розробку та надання обґрунтованих пропозицій щодо покращання організації системи контролю, бухгалтерського обліку і розрахункової дисципліни, підвищення ефективності програм розвитку, зміни структури виробництва та видів діяльності;

- організацію підготовки до перевірки (експертизи) зовнішнього аудиту, податкової служби та інших органів зовнішнього контролю.

Внутрішній аудит на підприємстві запроваджується виходячи з його цілей:

- 1) удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання;

- 2) удосконалення організації діяльності підприємства;

- 3) запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін усередині підприємства;

- 4) допомога управлінському персоналу в підвищенні ефективності виконання його функцій;

- 5) забезпечення задоволення потреб органів управління в частині надання контрольної інформації з різних питань тощо;

- 6) завдання діагностики стану економічної безпеки та визначення можливого рівня банкрутства підприємства.

Організація внутрішнього аудиту на підприємстві – досить складний процес, який потребує вирішення низки проблем методологічного й організаційно-технічного характеру. Під час організації внутрішнього аудиту необхідно дотримуватись принципів:

- законності – дотримання вимог законодавства;

- оперативності (для здійснення прибуткової господарської діяльності підприємства слід проводити її аналіз для надання актуальної інформації щодо її результатів);

- комплексності (перевірку певного підрозділу необхідно проводити таким чином, щоб охопити всі об'єкти, які їй стосуються);

- обачливості (при здійсненні перевірки службі внутрішнього аудиту необхідно враховувати те, що певні показники діяльності підприємства можуть бути викривлені);

- запобігливості (здійснення перевірки передбачає виявлення проблемних моментів у діяльності підрозділу та пошук можливих шляхів їх вирішення);

- об'єктивності – отримання повної та достовірної інформації що ґрунтується на документальних та фактичних даних і виключає вплив суб'єктивних факторів;

- превентивності – завчасне здійснення заходів контролю для запобігання виникненню відхилень від встановлених норм;

- відповідальності та розподілу повноважень – розподіл обов'язків між працівниками об'єкта аудиту та встановлення меж їх відповідальності у рамках функціональних повноважень в процесі прийняття рішень або виконання інших дій;

- однаковості: кожна аудиторська перевірка здійснюється за однією, офіційно встановленою процедурою. Це забезпечує її впорядкованість, однозначність та порівняння;

- системності: планування та проведення аудиторських перевірок за різними процесами здійснюється з урахуванням установленого їх структурного взаємозв'язку;

- документального оформлення: проведення кожної аудиторської перевірки певним чином документально оформляється, для того щоб забезпечити зберігання і порівняння інформації про фактичний стан об'єкта;

- попередження: кожна аудиторська перевірка планується, і персонал підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, попереджається завчасно про цілі, ділянки, терміни і методи проведення аудиторської перевірки з тим, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри і виключити можливість ухилення персоналу від надання і демонстрації всіх даних, які вимагаються;

- регулярності: аудиторські перевірки проводяться з певною періодичністю з тим, щоб усі процеси системи і всі підрозділи організації були об'єктом постійного аналізу та оцінювання з боку керівництва організації;

- незалежності: особи, що проводять аудиторські перевірки, не несуть прямої відповідальності за діяльність, що перевіряється, і не повинні залежати від керівництва підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, з тим, щоб виключити можливість необ'єктивних і упереджених висновків аудиторських перевірок;

- відкритості: результати кожної аудиторської перевірки носять відкритий характер, тобто є доступними для ознайомлення будь-яким працівником перевіреного підрозділу.

Дотримання зазначених принципів є фундаментальною основою побудови ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємстві.

Організація внутрішнього аудиту здійснюється на взаємопов'язаних елементах, які стосуються всіх структурних підрозділів, дій і процесів

підприємства, зокрема:

- ✓ внутрішнє середовище (середовище контролю);
- ✓ управління ризиками;
- ✓ заходи контролю;
- ✓ моніторинг;
- ✓ інформація та комунікація.

Внутрішнє середовище (середовище контролю) – це існуючі на підприємстві процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами тощо, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за підприємством функцій та завдань з метою досягнення визначеної мети та цілей.

Внутрішнє середовище (середовище контролю) є основою для усіх інших елементів внутрішнього контролю та містить такі аспекти:

а) особисту і професійну чесність, а також етичні цінності керівництва усіх рівнів та працівників, що визначаються внутрішніми документами, які регулюють питання поведінки та етики взаємовідносин (Кодекси етики);

б) організаційну структуру, яка визначається у внутрішніх документах підприємства про його структуру; розподіл функціональних обов'язків між керівником підприємства та його заступниками; положення про структурні підрозділи; посадові інструкції працівників; перелік функцій і виконавців та співвиконавців, відповідальних за їх виконання тощо;

в) принципи і правила управління людськими ресурсами та компетентністю персоналу, які визначаються у внутрішніх документах підприємства, що регулюють питання роботи із персоналом, його навчання та підвищення кваліфікації, оцінки, заохочення і просування по службі, здійснення добору кадрів з відповідною освітою та досвідом, підтримки та підвищення фахових знань та навичок персоналу тощо.

Діяльність з управління ризиками на підприємстві полягає у ідентифікації, оцінці та визначенні способів реагування на ризики і заходів контролю з метою запобігання або зменшення їх негативного впливу на досягнення підприємством мети та стратегічних цілей.

Ідентифікація ризиків передбачає:

а) визначення та класифікацію ризиків за категоріями та видами.

За категоріями ризики можуть бути зовнішні (ймовірність виникнення ризиків не пов'язана з виконанням підприємством відповідних функцій та завдань) та внутрішні (ймовірність виникнення ризиків безпосередньо пов'язана з виконанням підприємством покладених на нього функцій та завдань).

За видами ризики можуть бути нормативно-правові (відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань); операційно-технологічні (порушення визначеного порядку виконання функцій та завдань); програмно-технічні (відсутність необхідних технічних засобів, прикладного програмного забезпечення або змін до нього);

кадрові (неналежна професійна підготовка працівників підприємства та неналежне виконання ними посадових інструкцій); фінансово-господарські (неналежне ресурсне, матеріальне забезпечення) тощо;

б) систематичний перегляд ідентифікованих ризиків з метою виявлення нових та таких, що зазнали змін.

При перегляді ризиків враховуються зміни у економічному та нормативно-правовому середовищі, внутрішніх та зовнішніх умовах функціонування підприємства, а також відповідно до нових або переглянутих завдань діяльності.

Ідентифікація ризиків може здійснюватися із застосуванням методів визначення ризиків на рівні підприємства (метод «згори донизу») та на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори»).

Визначення ризиків на рівні підприємства (метод «згори донизу») здійснюється створеною за рішенням керівника підприємства робочою групою з метою визначення вразливих до ризиків сфер діяльності, окремих функцій та завдань підприємства шляхом співбесід, заповнення опитувальників основними відповідальними працівниками на всіх рівнях діяльності підприємства.

Визначення ризиків на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори») здійснюється у кожному структурному підрозділі підприємства його керівниками та працівниками в ході виконуваних ними функцій та завдань та визначення пов'язаних з ними ризиків.

Оцінка ризиків може здійснюватися за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків та суттєвості їх впливу на здатність підприємства виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення нею мети та стратегічних цілей.

Відповідно до критеріїв ймовірності виникнення та суттєвості їх впливу ризикам присвоюються значення «високий», «середній», «низький».

Керівництво підприємства насамперед інформується щодо сфер його діяльності з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу (пріоритетні/ключові) для прийняття рішення щодо вжиття заходів контролю з метою попередження чи обмеження таких ризиків.

Стосовно ризиків із меншими значеннями рішення щодо способів реагування та вжиття заходів можуть прийматися керівниками структурних підрозділів підприємства в межах їх повноважень та компетенції з подальшим інформуванням керівництва підприємства про прийняті рішення у разі потреби.

Визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики полягає у прийнятті рішення керівництвом підприємства щодо зменшення, прийняття, розділення чи уникнення ризику.

Рішення щодо реагування на ризики приймаються разом із визначенням допустимого рівня ризику, який підприємство може прийняти, не вживаючи заходів контролю. Визначення допустимого рівня ризику є суб'єктивним процесом, однак залишається важливим аспектом управління ризиками.



При прийнятті рішення щодо способу реагування на ризик керівництво має звертає увагу на:

- оцінку ймовірності та впливу ризику;
- витрати, пов'язані з реагуванням на ризик, порівняно з отриманою вигодою від його зменшення;
- чи не створює обраний спосіб реагування на ризик додаткових ризиків.

При організації внутрішнього аудиту керівник підприємства може визначати відповідальних керівників структурних підрозділів та/або працівників за забезпечення:

- документування ризиків та способів реагування на них;
- впровадження на практиці ефективних способів реагування на ризики;
- перегляд на регулярній основі оцінки ризиків і врахування відповідних змін та обставин.

Заходами контролю на підприємстві є сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей підприємства.

Заходи контролю здійснюються на всіх рівнях діяльності установи та щодо усіх функцій і завдань та включають відповідні правила та процедури, найбільш типовими серед яких є:

- авторизація та підтвердження здійснюється шляхом отримання дозволу відповідальних осіб на виконання операцій через процедуру візування, погодження та затвердження;
- розподіл обов'язків та повноважень, ротація персоналу, що зменшує кількість ризиків помилок чи втрат;
- контроль за доступом до ресурсів та облікових записів, а також закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів, що зменшує ризик їх втрати чи неправильного використання (наприклад, укладання договорів про матеріальну відповідальність, видача довіреностей, встановлення режимів доступу до інформаційних ресурсів тощо);
- контроль за достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до та після їх проведення, звірка облікових даних з фактичними (наприклад, порівняння кількості поставлених ресурсів з кількістю ресурсів, що було фактично замовлено);
- оцінка загальних результатів діяльності підприємства, окремих функцій та завдань шляхом оцінювання їх ходу та результатів на предмет ефективності та результативності, відповідності нормативно-правовим актам та внутрішнім регламентам, правилам та процедурам підприємства;
- систематичний перегляд роботи кожного працівника підприємства (нагляд);
- інші правила та процедури, в тому числі визначені регламентом підприємства, внутрішніми документами про систему контролю за виконанням документів, правила внутрішнього трудового розпорядку

працівників підприємства тощо.

Моніторинг внутрішнього контролю на підприємстві полягає у здійсненні постійного моніторингу та періодичної оцінки.

Постійний моніторинг здійснюється у ході щоденної/поточної діяльності підприємства та передбачає управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів та працівників підприємства при виконанні ними своїх обов'язків з метою визначення та коригування відхилень.

Періодична оцінка передбачає проведення оцінки виконання окремих функцій, завдань на періодичній основі та здійснюються працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом внутрішнього аудиту підприємства для більш об'єктивного аналізу результативності системи внутрішнього контролю.

Інформаційний та комунікаційний обмін на підприємстві передбачає збір, документування, передачу інформації та користування нею керівництвом та працівниками підприємства для належного виконання і оцінювання функцій та завдань.

Ефективна система інформаційного та комунікаційного обміну передбачає надання повної, своєчасної та достовірної інформації:

✓ керівництву підприємства всіх рівнів щодо виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінки ризиків, стану реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результатів, впровадження рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів та обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів зовнішніх контролюючих органів, для прийняття ним відповідних управлінських рішень;

✓ працівникам підприємства для належного забезпечення реалізації ними завдань та функцій, покладених на структурні підрозділи підприємства.

Систему інформаційного та комунікаційного обміну на підприємстві формують порядки обміну інформацією, що містять процедури, форми, обсяги, терміни, перелік надавачів та отримувачів інформації; графіки документообігу; графіки складання і подання звітності; схеми інформаційних потоків; комп'ютеризовані інформаційно-аналітичні системи тощо.

Важливим питанням організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту на підприємстві є застосування відповідної організаційної форми.

Найбільш прийнятні для лісгосподарських підприємств наступні форми організації внутрішнього аудиту:

- створення відділу (служби) внутрішнього аудиту як окремого структурного підрозділу суб'єкта господарювання підпорядкованого власнику (керівнику) підприємства;

- виділення окремих фахівців наділених правами контролю в складі відділів бюджетування або бухгалтерії;

- застосування косорсингу – поділ функцій між відповідальними службами підприємства і зовнішньою спеціалізованою організацією, яка

залучається на стадії постановки служби внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі функціонування служби внутрішнього контролю;

- прийняття на роботу вузькоспеціалізованого фахівця з правом підпорядкування йому всіх служб підприємства що виконують окремі функції в сфері організації і контролю;

- укладання угоди на надання послуг із питань, що стосуються внутрішнього аудиту з незалежними зовнішніми фахівцями на умовах аутсорсингу.

Питання про форму організації внутрішнього аудиту на конкретному підприємстві має вирішуватися власником або керівником залежно від мети і завдань, поставлених перед цією службою. У будь-якому разі служба внутрішнього аудиту має бути укомплектована кваліфікованими кадрами, які зможуть виконувати покладені на них функціональні обов'язки. Набагато важливіше місце внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства, оскільки від цього значною мірою залежить ступінь об'єктивності результатів її діяльності. Основна ознака, за якою внутрішній аудит відрізняють від зовнішнього, полягає в тому, що він залежний, тобто підпорядкований керівництву підприємства, де він провадиться. Проте об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується ступенем його незалежності в організаційній структурі управління підприємством.

Результатом контролю за діяльністю окремих структур є складання аудиторського висновку, виявлення відповідності бухгалтерської звітності цих структур і всієї організації загалом даним бухгалтерського обліку.

Фахівці з внутрішнього аудиту провадять свою діяльність у тісному контакті з керівництвом підприємства, спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів. Отже, ці посадові особи безпосередньо беруть участь у процесі аудиторської перевірки, застосовують у своїй діяльності його результати, використовують консультації. Без їх активної участі ефективність внутрішнього аудиту буде мінімальною.

Робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві організовується відповідно до календарних та індивідуальних планів робіт, які затверджує керівник підприємства. Після закінчення будь-якого виду робіт внутрішній аудитор подає керівникові підприємства аудиторський звіт із зазначенням виявлених або можливих порушень. Робота вважається завершеною тоді, коли проблеми, порушені у звіті внутрішніх аудиторів, розглянуті керівником підприємства (власником) і видано офіційне розпорядження про прийняття (неприйняття) рекомендацій аудиторів.

Етика внутрішніх аудиторів передбачає дотримання наступних базових вимог:

- діяльності – здійснення професійної діяльності у економічній, ефективній та результативній спосіб;
- професіоналізму – набуття досвіду шляхом безперервного

професійного розвитку внутрішніх аудиторів та дотримання внутрішніми аудиторами принципів та правил поведінки, встановлених Кодексом етики внутрішнього аудитора;

- забезпечення якості діяльності з внутрішнього аудиту – відповідність діяльності Національним стандартами внутрішнього аудиту, іншим нормативно-правовим актами з внутрішнього аудиту та кращим міжнародним практикам;

- довіри – сприяння співпраці та добрим стосункам між внутрішніми аудиторами та іншими посадовими особами, з якими внутрішні аудитори взаємодіють під час здійснення діяльності з внутрішнього аудиту;

- належне здійснення діяльності з внутрішнього аудиту – бездоганна поведінка внутрішнього аудитора під час виконання службових обов'язків;

- правдивості – забезпечення достовірності та об'єктивності інформації, викладеної в аудиторських звітах.

Внутрішні аудитори повинні застосовувати та дотримуватись наступних принципів професійної діяльності:

- сумлінності,
- незалежності та об'єктивності,
- конфіденційності,
- професійної компетентності.

Внутрішній аудитор повинен сприяти практичному втіленню цих принципів, а також дбати про позитивний імідж підрозділу внутрішнього аудиту, сприяти його авторитету на підприємстві.

Проведення внутрішнього аудиту здійснюється за наступними етапами:

1. Вибір об'єкта для перевірки і впливу. Передбачає проведення консультацій керівника підрозділу або спеціаліста внутрішнього аудиту з керівництвом підприємства, під час яких визначається коло значущих для економіки підприємства питань, їх важливість для сфери діяльності окремих підрозділів виходячи з чинної структури підприємства на даний момент із подальшим плануванням конкретних об'єктів, строків і методів впливу.

2. Підготовка і затвердження плану проведення внутрішнього аудиту підприємства у визначений період.

3. Підготовка нормативної бази, програми і документів, що підтверджують повноваження аудиторів, яка застосовується до обраного об'єкта за затвердженим планом.

4. Пред'явлення повноважень і проведення обстеження об'єкта внутрішнього аудиту.

5. Спостереження, збір, аналіз, обробка та документування інформації з вибором і застосуванням конкретних методів і прийомів.

6. Оцінка стану об'єкта, що перевіряється, і формулювання висновків, які характеризують його стан. Консультування під час перевірки, обговорення матеріалів у керівництва об'єкта, що перевіряється.

7. Доповідь особі, яка призначила перевірку. Розроблення заходів і

опрацювання рішень, які сприяють усуненню виявлених порушень і недоліків із застосуванням відповідних санкцій до об'єктів, які контролюються, винних посадових і матеріально відповідальних осіб.

8. Організація подальшого контролю за виконанням розроблених заходів і прийнятих рішень. Виділяють чотири рівні заходів відстеження аудиторських рекомендацій:

✓ усне інформування – найпростіший спосіб відстеження аудиторських рекомендацій, який передбачає регулярне спілкування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями об'єкта аудиту, спостереження, аналіз прогресу діяльності, тощо. Це може бути зроблено швидко, однак дає обмежені докази вжиття заходів;

✓ документальне відстеження – такий спосіб передбачає офіційне листування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями, направлення їм періодичних нагадувань, запитів, тощо; застосування форм (опитувальників) для одержання підтвердження від об'єкта аудиту про вжиті заходи. Письмова відповідь забезпечує більш якісні докази вжиття заходів, але все ще потребує незалежної перевірки внутрішніми аудиторами рівня впровадження рекомендацій;

✓ фактичне відстеження – передбачає короткі візити на об'єкт аудиту та прямий зв'язок внутрішніх аудиторів із об'єктом аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій;

✓ послідуочий аудит – проведення досліджень стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів.

Зміст перерахованих вище технологічних етапів внутрішнього аудиту може бути деталізований з урахуванням виду діяльності підприємства та рівня його контролю.

Відправною точкою для розробки плану аудиту є визначення його простору (структурних підрозділів, напрямів і об'єктів діяльності). Для визначення пріоритетності об'єктів аудиту застосовуються фактори ризику, до яких відносяться наступні:

- фінансова важливість/матеріальність (охоплені внутрішнім аудитом обсяги ресурсів, витрат, доходів і прибутку, наданих послуг тощо);

- складність діяльності (напрями діяльності, які важче реалізувати належним чином, тому ймовірність того, що вони будуть виконані неякісно та несвоєчасно є вищою);

- загальна політика внутрішнього контролю (якість процедур контролю, імplementованих у процес: у випадку слабкої системи внутрішнього контролю ймовірність шахрайства та помилок є набагато більшою, а тому є предметом для аудиту. При наявності сильної загальної політики внутрішнього контролю встановлено чіткі цілі діяльності, визначено функції та обов'язки працівників, відповідальність і підзвітність керівників та працівників; дотримуються етичні норми поведінки; налагоджено належну систему управління; визначено ефективну політику управління персоналом;

відсутні повідомлення про помилки, порушення та недоліки);

- репутаційна чутливість (деякі сфери є об'єктом прискіпливої уваги з боку держави, власників, найманих працівників, громадських органів контролю тощо, і якщо у них виникають проблеми, вони можуть створювати високий ризик для репутації підприємства в цілому);

- масштаб змін (зміни основних елементів середовища, наприклад, таких як законодавчі зміни, кадрові зміни, зміни у процесах та процедурах господарювання тощо, завжди є наслідком підвищення ризику);

- надійність керівництва (досвідчені керівники, як правило, вирішують проблеми більш ефективно та досягають кращих результатів, а також знають та розуміють проблеми/ризики у діяльності та приймають відповідні рішення щодо їх розв'язання/зменшення, натомість керівники із незначним досвідом, недостатньою кваліфікацією викликають більшу невпевненість);

- можливість для зловживань (деякі функції діяльності підприємства більш вразливі для шахрайства та корупції, наприклад, високий рівень готівкових розрахунків, делеговані повноваження з первинного обліку деревини тощо);

- питання, які цікавлять керівництво (окремі напрями діяльності, функції, процеси, об'єкти аудиту викликають або можуть викликати занепокоєння керівництва; невідповідність висновків, зокрема, наданих зовнішніми контролюючими органами, рівню впевненості керівництва);

- час від попереднього аудиту (в кожному аудиті присутній дисциплінуючий фактор: навіть об'єкти аудиту з низьким ризиком час від часу повинні проходити аудит, а ті об'єкти, які не підлягали аудиту вже на протязі кількох років, можуть мати високий ступінь ризику);

- стан впровадження аудиторських рекомендацій, наданих за результатами проведення попередніх внутрішніх аудитів (низький рівень усунення проблем/недоліків у системі внутрішнього контролю можуть свідчити про підвищення ризиковості відповідних об'єктів/суб'єктів аудиту).

Результати перевірок оформлюються актами, довідками або звітами у довільній формі залежно від виду контрольної роботи.

Що стосується змісту, методів підготовки аудиторських звітів, підходи до них можуть варіюватись, однак існує стандартна структура, яка може бути використана для підготовки звіту. Типовий аудиторський звіт має наступну структуру:

- ✓ структура аудиту (зміст);
- ✓ резюме;
- ✓ вступ;
- ✓ фонові інформація;
- ✓ причини проведення аудиту;
- ✓ опис об'єкта аудиту;
- ✓ результати аудиту;
- ✓ аудиторські висновки (знахідки);

- ✓ рекомендації;
- ✓ додатки.

Необхідно зазначити, що звіти мають включати також цілі та обсяг завдання (можливо вказувати це у вступі або фоновій інформації) та, крім висновків і рекомендацій, містити плани заходів, тобто фактично передбачати аспекти, що стосуються майбутніх дій щодо реалізації результатів внутрішнього аудиту.

Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені, а фінансово-господарська діяльність підрозділу, що перевіряється, забезпечує повний господарський розрахунок і раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Належно організована робота внутрішнього аудиту спонукає працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політики діяльності, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством. Форми організації служби внутрішнього аудиту на окремому підприємстві повинні вирішуватися власником або керівником залежно від цілей та задач, поставлених перед цією службою, але в будь-якому випадку служба внутрішнього аудиту повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які здатні виконати покладені на них функціональні обов'язки.

Ефективний внутрішній аудит може знизити витрати підприємства на зовнішній аудит, але не може скасувати його необхідність за умови обов'язковості. Також важливо врахувати те, що не рекомендується користуватися послугами зовнішнього аудитора для проведення внутрішніх аудитів, оскільки подібне поєднання може призвести до втрати принципу незалежності, що є одним із першорядних чинників у роботі зовнішнього аудитора.

Внутрішній аудит впливає на фінансово-господарську діяльність підприємств шляхом перевірки інформації, яка використовується під час складання звітності, попередження помилок в обліку, раціонального використання ресурсів, покращення фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб, попередження та усунення зловживань, поліпшення фінансового стану підприємств, прогнозу їхньої діяльності, уникнення ризиків припинення діяльності підприємств, отримання збитків, погіршення конкурентоспроможності на ринку.

### **Законодавство України**

1. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 – ІV
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
4. Закон України від 08.09.2005 р. № 2860-IV «Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів».
5. Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII «Кодекс законів про працю України».
6. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
7. Закон України від 22.02.2000 р. № 1478-III «Про мисливське господарство та полювання».
8. Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

### **Нормативні документи в сфері лісового господарства**

9. Наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 27.06.2012 р. № 202 «Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах».
10. Наказ Держагентства лісових ресурсів України від 21.01.13 р. № 9 «Методичні вказівки з відведення і таксацій лісосік, видачі лісорубних квитків та огляду місць заготівлі деревини в лісах Державного агентства лісових ресурсів України».
11. Наказ Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 р. № 205 «Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України».
12. Наказ Міністерства інфраструктури України та Міністерства аграрної політики та продовольства України від 29.11.2013 р. № 961/707 «Про затвердження спеціалізованої форми товарно-транспортної накладної при перевезенні деревини автомобільним транспортом (ТТН - ліс)».
13. Наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124 «Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України».
14. Наказ Державного комітету лісового господарства України від 19.08.2010 р. № 260 «Інструкція з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів».
15. Постанова Кабінету Міністрів України від 08.10.2014 р. № 521 «Положення про Державне агентство лісових ресурсів України».



16. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.07.2008 р. № 665 «Про затвердження такс для обчислення розміру шкоди, заподіяної лісу».

17. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.1996 р. № 449 «Порядок заготівлі другорядних лісових матеріалів і здійснення побічних лісових користувань в лісах України».

18. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України 14.08.2012 р. № 502 «Правила використання корисних властивостей лісів»

19. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 р. № 761 «Порядок спеціального використання лісових ресурсів».

#### **Нормативні документи з бухгалтерського обліку**

20. Інструкція Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій».

21. Наказ Міністерства статистики України від 11.03.1996 р. № 67 «Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворой звітності»

22. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань».

23. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

24. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства».

25. Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності».

#### **Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку**

1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

2 «Консолідована фінансова звітність».

6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

7 «Основні засоби».

8 «Нематеріальні активи».

9 «Запаси».

10 «Дебіторська заборгованість».

11 «Зобов'язання».

12 «Фінансові інвестиції».

13 «Фінансові інструменти».

14 «Оренда».

15 «Дохід».

16 «Витрати».

17 «Податок на прибуток».

18 «Будівельні контракти».

19 «Об'єднання підприємств».

21 «Вплив змін валютних курсів».

22 «Вплив інфляції».

- 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».
- 24 «Прибуток на акцію».
- 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».
- 26 «Виплати працівникам».
- 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».
- 28 «Зменшення корисності активів».
- 29 «Фінансова звітність за сегментами».
- 30 «Біологічні активи».
- 31 «Фінансові витрати».
- 32 «Інвестиційна нерухомість».
- 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин».
- 34 «Платіж на основі акцій».

### **Міжнародні стандарти фінансової звітності**

- 26. МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.
- 27. МСФЗ 2 Платіж на основі акцій.
- 28. МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу.
- 29. МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність.
- 30. МСФЗ 6 Розвідка та оцінка запасів корисних копалин.
- 31. МСФЗ 7 Фінансові інструменти: розкриття інформації.
- 32. МСФЗ 8 Операційні сегменти.
- 33. МСФЗ 9 Фінансові інструменти.
- 34. МСФЗ 10 Консолідована фінансова звітність.
- 35. МСФЗ 11 Спільна діяльність.
- 36. МСФЗ 12 Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання.
- 37. МСФЗ 13 Оцінка справедливої вартості.
- 38. МСФЗ 14 Відстрочені рахунки тарифного регулювання.
- 39. МСФЗ 15 Дохід від договорів з клієнтами.
- 40. МСФЗ 16 Оренда.
- 41. МСФЗ 17 Страхові контракти.

### **Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку**

- 42. МСБО 1 Подання фінансової звітності.
- 43. МСБО 2 Запаси.
- 44. МСБО 7 Звіт про рух грошових коштів.
- 45. МСБО 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки.
- 46. МСБО 10 Події після звітного періоду.
- 47. МСБО 12 Податки на прибуток.
- 48. МСБО 16 Основні засоби.
- 49. МСБО 19 Виплати працівникам.
- 50. МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації

продержавну допомогу.

51. МСБО 21 Вплив змін валютних курсів.
52. МСБО 23 Витрати на позики.
53. МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони.
54. МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення.
55. МСБО 27 Окрема фінансова звітність.
56. МСБО 28 Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства.
57. МСБО 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції.
58. МСБО 32 Фінансові інструменти: подання.
59. МСБО 33 Прибуток на акцію.
60. МСБО 34 Проміжна фінансова звітність.
61. МСБО 36 Зменшення корисності активів.
62. МСБО 37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи.
63. МСБО 38 Нематеріальні активи.
64. МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка.
65. МСБО 40 Інвестиційна нерухомість.
66. МСБО 41 Сільське господарство.

#### **Тлумачення до міжнародних стандартів**

67. КТМФЗ 1 Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях.
68. КТМФЗ 2 Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти.
69. КТМФЗ 5 Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію.
70. КТМФЗ 6 Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання.
71. КТМФЗ 7 Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції».
72. КТМФЗ 10 Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності.
73. КТМФЗ 12 Послуги за угодами про концесію.
74. КТМФЗ 14 МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія.
75. КТМФЗ 16 Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю.
76. КТМФЗ 17 Виплати негрошових активів власникам.
77. КТМФЗ 19 Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу.
78. КТМФЗ 20 Витрати на розкритті роботи на етапі добування в кар'єрі.
79. КТМФЗ 21 Обов'язкові платежі.
80. КТМФЗ 22 Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація.

81. КТМФЗ 23 Невизначеність щодо підходів до податку на прибуток.

82. ПКТ – 7 Введення євро.

83. ПКТ – 10 Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю.

84. ПКТ – 25 Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів.

85. ПКТ – 29 Угоди про концесію послуг: розкриття інформації.

86. ПКТ – 32 Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті.

#### **Державні стандарти**

87. ТУУ – 0994207-001:2018 «Лісоматеріали круглі та пиляні. Візуальні характеристики. Класифікація, терміни та визначення, способи вимірювання».

88. ТУУ – 0994207-002:2018 «Лісоматеріали круглі листяних порід. Класифікація за якістю».

89. ТУУ – 0994207-003:2018 «Лісоматеріали круглі хвойних та листяних порід. Правила класифікації».

90. ТУУ – 0994207-004:2018 «Лісоматеріали круглі. Маркування, сортування, транспортування, приймання, облік та зберігання».

91. ТУУ – 0994207-005:2018 «Деревина дров'яна. Класифікація, облік, технічні умови».

92. ДСТУ EN 1310:2005 «Лісоматеріали круглі та пиляні. Метод вимірювання параметрів».

93. ДСТУ EN 1309-1-2001 «Лісоматеріали круглі та пиляні. Метод вимірювання розмірів. Частина 1. Пиломатеріали».

94. ДСТУ 4020-2-2001 «Лісоматеріали круглі та пиляні. Методи обмірювання та визначення об'ємів. Частина 2. Лісоматеріали круглі».

95. ДСТУ 4922:2008 «Лісоматеріали і пилопродукція. Методи визначення вологості».

#### **Форми фінансової звітності лісогосподарських підприємств**

96. Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

97. Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

98. Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів» (за прямим методом).

99. Форма № 3н «Звіт про рух грошових коштів» (за непрямим методом).

100. Форма № 4 «Звіт про власний капітал».

101. Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

102. Форма № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами».

Навчальне видання

**Ю.Ю. Мороз, Ю.С. Цал-Цалко,  
В.С. Ейсмонт, Т.С. Гайдучок,  
Н.І. Цегельник**

*Бухгалтерський облік і  
аудит в управлінні  
лісогосподарським  
підприємством*  
**Підручник**

Оригінал-макет виготовлено *Цегельник Н. І.*  
Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 15.07.2019 р. Формат 60х84/16.  
Папір офсет. № 1 Друк різнографічний.  
Гарнітура Тип Таймс. Ум. друк. арк. 23,25  
Зам. 3282

Відруковано в ПП «Рута»  
10014, Україна, м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а  
*Свідоцтво про внесення в Державний реєстр  
серія ДК № 3671 від 14.01.2010*



**Валентин Севастьянович ЕИСМОНТ**

Доктор наук в галузі економіки, заслужений працівник сільськогосподарства (в галузі лісового господарства), директор державного підприємства «Короостишівське лісове господарство»



**Юлія Юзефівна МОРОЗ**

Доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету



**Тетяна Станіславівна ГАЙДУЧОК**

Кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету



**Ніна Іванівна ЦЕГЕЛЬНИК**

Кандидат економічних наук, викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету



**Юзеф Сигізмундович ЦАЛ-ЦАЛКО**

Доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету, голова Правління Житомирського обласного об'єднання громадської організації «Спілка економістів Житомирської області»