

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2024. № 8.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.8.86>

УДК 657.47:630

Я. П. Іщенко,

к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,

Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6819-5997>

М. А. Суржиков,

начальник відділу адміністрування єдиного соціального внеску та розгляду

звернень платників податку, ГУ ДПС у Вінницькій області, м. Вінниця

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0000-8220-9892>

О. В. Філіпова,

здобувач спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,

Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-8722-8992>

ПРОДУКЦІЯ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ya. Ishchenko,

PhD in Economics, Associate Professor,

Vinnitsia National Agrarian University, Vinnitsia

M. Surzhykov,

Head of the Department for the Administration of the Single Social Contribution

and Consideration of Appeals from Tax Payers of the State Department of State

Administration of Internal Affairs and Communications

in Vinnitsia Region, Vinnitsia

O. Filipova,

Student for specialty 071 "Accounting and taxation",

Vinnitsia National Agrarian University, Vinnitsia

PRODUCTION OF FORESTRY ENTERPRISES AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

Публікація присвячена дослідженню організаційно-технологічних особливостей лісогосподарських підприємств і їх впливу на формування облікової системи, обґрунтування номенклатури об'єктів обліку витрат виробництва та готової продукції лісівництва.

Розглянуто лісистість території України станом на кінець 2023 р. за природними зонами та поділ лісогосподарських підприємств України за формою власності.

Виявлено взаємозв'язок об'єктів управління та об'єктів обліку за бізнес-процесами лісогосподарської діяльності. Виокремлено номенклатуру бізнес-процесів галузі лісівництва, що є основою побудови системи об'єктів управління та обліку. Зокрема деталізовано бізнес-процеси лісового та мисливського господарства, лісорозведення, збереження природно-заповідного фонду, спеціального використання лісових ресурсів.

Узагальнено організаційно-технологічні особливості лісогосподарських підприємств та їх вплив на побудову обліку. Серед основних особливостей, що впливають на організацію облікового процесу виокремлено: форму власності; використання в технологічному процесі живих організмів; формування лісових насаджень (штучно чи природно сформовані); використання землі, як основного засобу виробництва; необхідність тривалого часу для формування основної готової продукції – деревини,; наявність специфічних видів діяльності, що потребують ліцензування; неспівпадіння у часі витрат і отримання доходів; специфіка організації управління бізнес-процесами.

Сформульовано основні завданнями обліку готової продукції лісогосподарських підприємств.

Подальших досліджень потребує обґрунтування методики оцінки готової продукції лісівництва, питання документування витрат та надходження і руху готової продукції, розробка методики обліку витрат та готової продукції (робіт, послуг) за бізнес-процесами.

The publication is dedicated to the study of the organizational and technological features of forestry enterprises and their influence on the formation of the accounting system, substantiation of the nomenclature of objects of accounting for production costs and finished products of forestry. The forest coverage of the territory of Ukraine as of the end of 2023 by natural zones and the division of forestry enterprises of Ukraine by form of ownership were considered. The interrelationship of management objects and accounting objects by business processes of forestry activity was revealed. The nomenclature of forestry business processes, which is the basis for building a system of management and accounting objects, is singled out. In particular, the business processes of forestry and hunting, afforestation, preservation of nature reserve fund, special use of forest resources are detailed. The organizational and technological features of forestry enterprises and their influence on the construction of accounting are summarized. Among the main features affecting the organization of the accounting process, the following are highlighted: ownership form; use of living organisms in the technological process; formation of forest plantations (artificially or naturally formed); use of land as the main means of production; the need for a long time to form the main finished product - wood; the presence of specific types of activities that require licensing; mismatch in time of expenses and receipt of income; specifics of business process management organization. The main tasks of accounting for finished products of forestry enterprises are formulated. Further research is needed to substantiate the method of evaluating finished products of forestry, the issue of documenting costs and the receipt and movement of finished products, the development of a method of accounting for costs and finished products (works, services) according to business processes.

Ключові слова: *лісогосподарські підприємства, готова продукція лісівництва, об'єкти обліку, організація обліку.*

Keywords: *forestry enterprises, finished forestry products, accounting objects, accounting organization.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасних умовах сталого розвитку та зростаючої уваги до екологічної стійкості, роль лісогосподарських підприємств стає все більш значущою. Лісові ресурси відіграють важливу роль у забезпеченні економічного зростання, збереженні екологічного балансу та забезпеченні суспільних потреб у деревині та інших продуктах лісу. Лісове господарство є важливою галуззю економіки України. Воно забезпечує значну частину валового внутрішнього продукту (ВВП), створює робочі місця та сприяє розвитку суміжних галузей. Готова продукція лісогосподарських підприємств має високу комерційну цінність. Лісове господарство має значні організаційно-технологічні особливості, які мають значний вплив на організацію обліку. Це стосується, перш за все, обліку витрат у лісівництві, обліку біологічних активів та готової продукції. Питання оцінки вартості лісових ресурсів, визначення собівартості готової продукції та облікового відображення цих об'єктів є складними та потребують посиленої уваги наукової спільноти та фахівців-практиків. У цьому контексті дослідження готової продукції лісогосподарських підприємств як об'єкта бухгалтерського обліку набуває особливої актуальності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Організаційно-методологічні та методичні положення обліку в частині об'єктів природно-ресурсного потенціалу представлено в дослідженнях В. Жука, С. Легенчука, І. Лепетан та інших. Окремі аспекти обліку діяльності підприємств лісогосподарської галузі представлено в працях: Л. Суліменко, А. Киян, С. Вітер [2], А. Лисичко [3], Ю. Мороз [4], Н. Кисіль, Н. Колінько [5], І. Замули, О. Шавурської [7], Н. Здирко, Л. Дриманової [8].

Віддаючи належне результатам наукових досліджень вітчизняних вчених з проблем бухгалтерського обліку діяльності лісогосподарських підприємств, наразі варто акцентувати увагу на зміні політичної, економічної, екологічної ситуації в нашій країні, на трансформацію системи

регулювання лісокористування в Україні, на потреби в забезпеченні еколого-економічних концепцій управління лісовими ресурсами. Все це вимагає пошуку нових підходів до інформаційного забезпечення управління бізнес-процесами лісогосподарських підприємств.

Цілі статті. Метою даної публікації є дослідження організаційно-технологічних особливостей лісогосподарських підприємств і їх впливу на формування облікової системи, обґрунтування номенклатури об'єктів обліку витрат виробництва та готової продукції лісівництва.

Виклад основного матеріалу.

Загальна площа лісових територій, що належать до лісового фонду України, становить 10,4 мільйона гектарів, з яких 9,6 мільйона гектарів вкриті лісовою рослинністю. Лісистість країни становить 15,9%. Оскільки умови для лісорозведення в Україні вкрай неоднорідні, ліси поширені по території держави нерівномірно (рис. 1) [1].

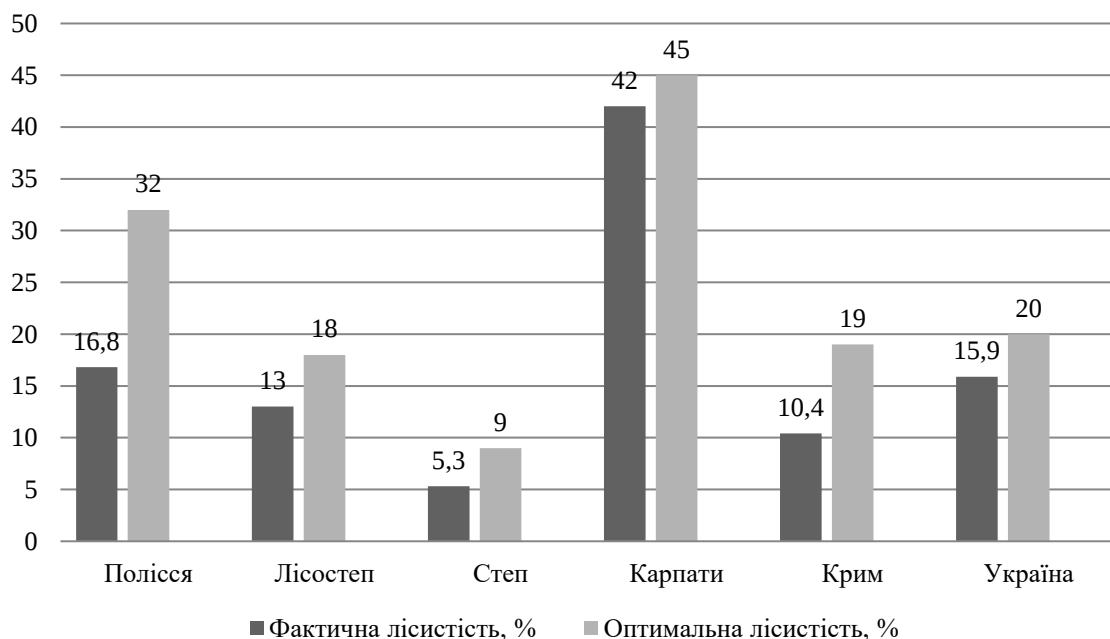


Рис. 1. Лісистість території України за природними зонами, 2023 р.

Джерело: [1]

Статистика лісистості територій України свідчить про її недостатність за всіма природними зонами, що має ряд негативних екологічних,

економічних та соціальних наслідків та актуалізує дослідження у сфері управління лісогосподарською діяльністю.

Лісогосподарська діяльність це діяльність направлена на виробництво та реалізацію продукції лісового господарства, використання лісових ресурсів, відтворення та захист лісів підприємствами, які займаються веденням лісового господарства та лісозаготівлею. Лісогосподарські підприємства за формою власності поділяються на державні, комунальні та приватні (рис. 2).

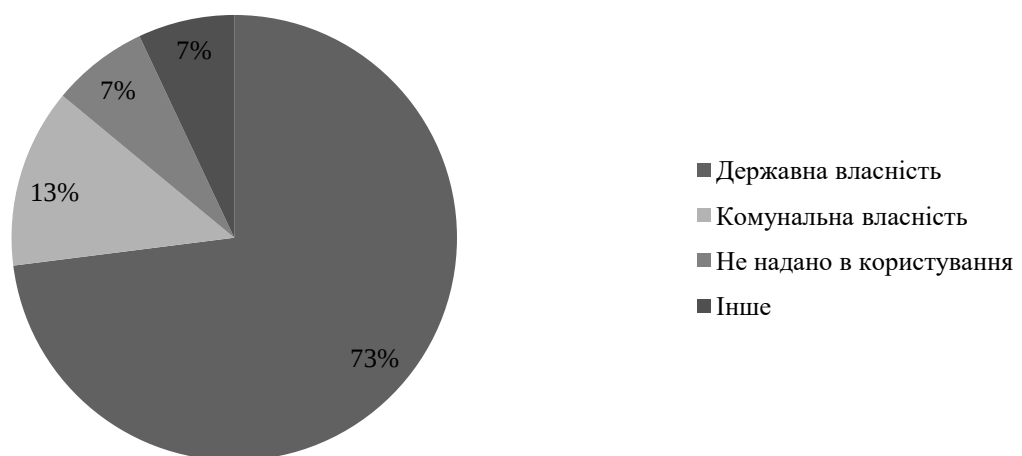


Рис. 2. Поділ лісогосподарських підприємств України за формою власності, 2023 р.

Джерело: сформовано авторами на основі [1]

Форма власності, організаційна структура та бізнес-процеси лісогосподарських підприємств мають значний вплив на організацію та методику обліку лісопродукції та лісових біологічних активів. Л. Суліменко, А. Киян, С. Вітер виокремлюють наступні галузеві особливості лісового господарства, що впливають на організацію обліку:

- біологічні активи виробляються під впливом природних умов, а також засобів і праці;
- виробництво в лісовому господарстві переплітається з процесами

природного відтворення, оскільки підприємства займаються вирощуванням лісових біологічних активів;

- сезонність лісового господарства зумовлена впливом природно-кліматичних умов, що призводить до коливань у використанні обладнання та робочої сили протягом року;

- лісове господарство має довгі виробничі цикли, які можуть тривати від кількох місяців до кількох років (наприклад, при використанні багаторічних насаджень);

- тривалість виробничих циклів у лісовому господарстві вимагає організації та методології обліку не тільки окремих біологічних об'єктів та їх груп, а й окремих процесів та видів робіт [2].

Для оптимального інформаційного забезпечення управління бізнес-процесами лісогосподарських підприємств необхідно, щоб об'єкти обліку відповідали об'єктам управління. А. Лисичко виділяє наступні бізнес-процеси, що складають лісогосподарську діяльність:

- лісове та мисливське господарство;
- лісорозведення;
- збереження природно-заповідного фонду;
- спеціальне використання лісових ресурсів та ін.

Зазначені бізнес-процеси включають дрібніші виробничі процеси, які формують систему об'єктів управління, а, відповідно, і об'єктів обліку (рис. 3).

Залежно від організації бізнес-процесів у лісогосподарстві має формуватись облік лісонасаджень. Більшість лісів в Україні є штучно створеними і облік таких насаджень здійснюється за вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Насадження, тобто дерева, фактично є довгостроковими біологічними активами. Заготовлена деревина є готовою продукцією, отримані саджанці – додатковими біологічними активами, плоди, ягоди, гриби, лікарські трави також вважаються готовою продукцією.

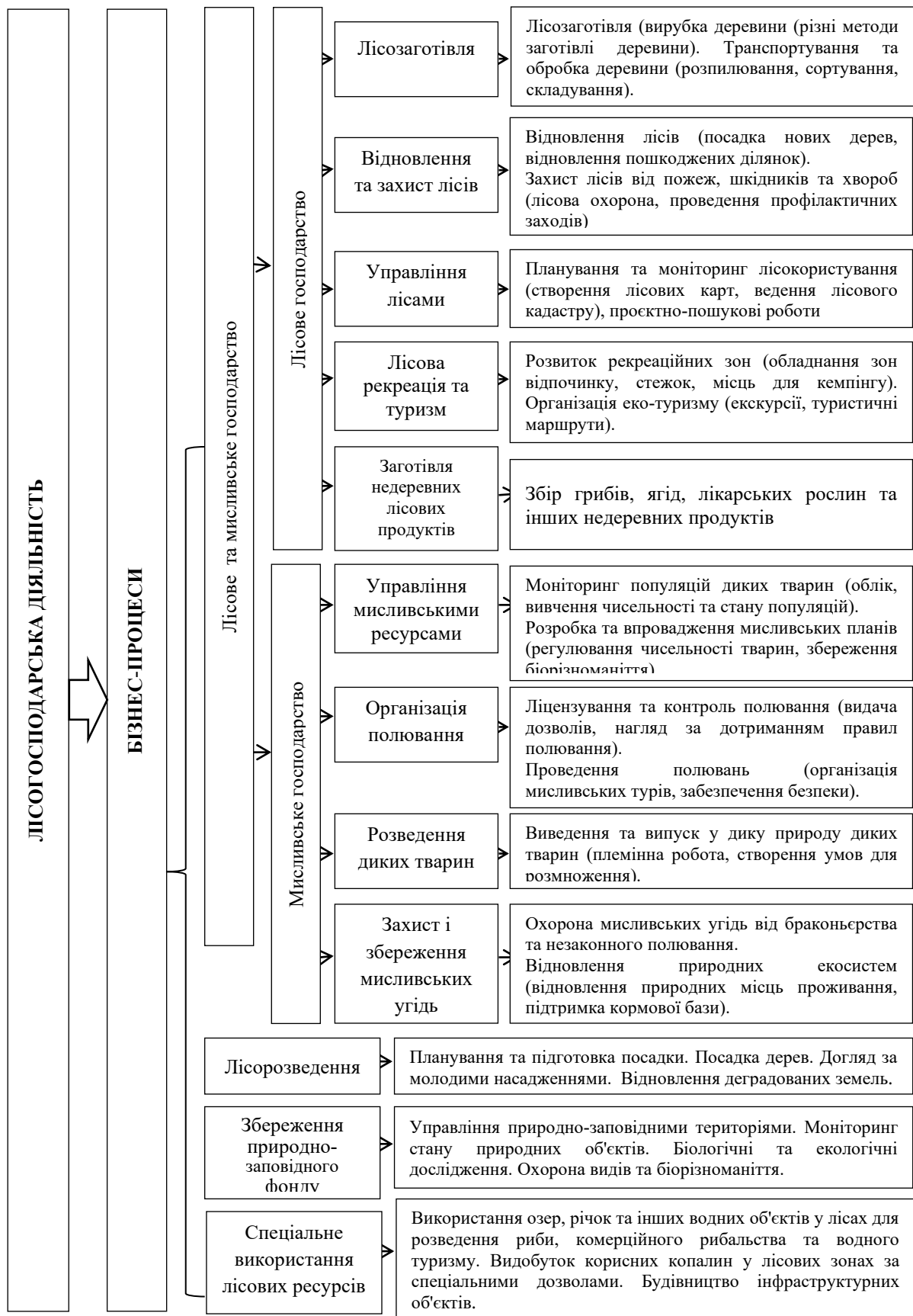


Рис. 3. Бізнес-процеси галузі лісівництва, як об'єкти управління та об'єкти обліку

Джерело: сформовано авторами

Узагальнено організаційно-технологічні особливості лісогосподарських підприємств у табл. 1.

Таблиця 1. Організаційно-технологічні особливості лісогосподарських підприємств та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку

Організаційно-технологічні особливості лісогосподарських підприємств	Вплив на формування системи обліку
Форма власності	Залежно від форми власності (державна, комунальна, приватна) облік організовується за відповідними нормативно-правовими актами (НП(С)БО, НП(С)БО в державному секторі, відповідні плани рахунків тощо)
Використання в технологічному процесі живих організмів (рослини, тварини, гриби тощо), вплив на їх біологічні перетворення природних процесів, втручання в біологічні перетворення суб'єктів господарювання	Необхідність обліку витрат на біологічні перетворення
Штучно створені чи природно сформовані лісові насадження	Особливості застосування норм НП(С)БО № 30 «Біологічні активи» та обліку біологічних активів
Земля, як основний засіб виробництва	Оцінка та облік земель лісогосподарського призначення
Тривалий час для формування основної готової продукції – деревини. Специфіка технологічних процесів її заготівлі	Організація та методика оцінки, визнання та обліку готової продукції
Специфічні види діяльності, що потребують ліцензування	Облік та контроль за процесами ліцензування та цими видами діяльності
Неспівпадіння у часі витрат та отримання доходів	Організація обліку витрат; калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг; обліку доходів
Специфіка організації управління бізнес-процесами	Організація обліку витрат за окремими технологічними бізнес-процесами

Джерело: сформовано авторами

Отже, з проведеного дослідження, можемо зробити висновок, що організаційно-технологічні особливості лісового господарства здебільшого впливають на організацію обліку:

- Витрат виробництва (витрат на біологічні перетворення);
- Готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг;
- Біологічних активів;
- Земельних ресурсів.

Ю. Мороз зазначає, що категорія «готова продукція» для лісогосподарських підприємств - це лісопродукція, яка є закінченою, відповідає вимогам стандартів і технічних умов, має документи, що засвідчують її якість і призначена для реалізації за межами підприємства. Виробничі запаси - це продукція лісогосподарських підприємств, яка є сировиною, призначеною для виробничого споживання на підприємстві, але ще не використана або не перероблена і очікує на вступ у виробничий процес [4].

Продукція лісогосподарських підприємств складається з готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Товарною вважається лісопродукція, яка пройшла всі стадії переробки: сировина для підприємства, сировина для технічних потреб і товарні лісозаготівлі. Безпосередність первинної продукції залежить від її місцезнаходження та завершення етапів переробки.

Тому готову продукцію в лісовому господарстві слід розглядати наступним чином:

- лісоматеріали, тобто ділова деревина та дрова (відповідно до державних стандартів), включаючи сортименти, що транспортуються до кінцевого місця зберігання та отримані при розпакуванні на складі;
- деревина власних заготівель, реалізована з лісу;
- інша продукція лісового господарства [5].

Т. Ковбаса до кінцевої продукції лісового господарства відносить лісоматеріали (хмиз, тирса), пиломатеріали (дошки, бруски, рейки, штапики тощо), арматуру, інші вироби з деревини, саджанці, гриби, живицю, солому та іншу продукцію. Продукція лісогосподарських підприємств на первинних складах (наприклад, лісосіках) та необрізні колоди належать до незавершеного виробництва і не вважаються готовою продукцією [6].

Враховуючи особливості трактування розглянутих термінів, метою регулювання обліку готової продукції в лісовому господарстві є своєчасне достовірне документування операцій, пов'язаних з виробництвом,

зберіганням і реалізацією готової продукції та узагальнення облікової інформації про цю складову оборотних активів у вигляді відповідної фінансової звітності, що більш ефективно забезпечує керівництво в цілому (та інших зацікавлених осіб) достовірним джерелом інформації для прийняття ефективних рішень.

Основними завданнями обліку готової продукції лісогосподарських підприємств є:

- Забезпечення правильного та своєчасного документального оформлення операцій, пов'язаних з обліком витрат виробництва, виходу продукції та рухом готової продукції, виконанням робіт та наданням послуг.
- Обґрунтована оцінка продукції при її оприбуткуванні.
- Облік за об'єктами (види продукції, робіт, послуг; бізнес-процеси; виробничі підрозділи).
- Визначення фактичної собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, включаючи прямі та непрямі витрати.
- Забезпечення контролю за зберіганням готової продукції, матеріалів, запасів та їхнім рухом на складах підприємства. Контроль за якістю готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг.
- Аналіз витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг, з метою оптимізації витрат та підвищення ефективності виробничого процесу.
- Складання внутрішньої та зовнішньої фінансової звітності щодо обліку готової продукції, робіт і послуг.

Такі науковці, як І. Замула та О. Шавурська зазначають, що наразі відсутній науково обґрунтований підхід до організації бухгалтерського обліку в лісовому господарстві. Серед облікових проблем автори виокремлюють:

- існуючі методики обліку лісового господарства не дозволяють достовірно оцінити структуру ресурсів, ліквідність та платоспроможність підприємств;

- методологія обліку операцій з ведення лісового господарства ігнорує норми НП(С)БО 30 «Біологічні активи»;

- фінансова звітність не надає користувачам інформації про лісогосподарську діяльність. Це пов'язано з тим, що така діяльність відображається у складі оборотних активів, а саме у статті «незавершене виробництво» [7].

Аналіз наукових поглядів на організацію обліку кінцевої продукції в лісогосподарських підприємствах підтверджує наявність значної кількості проблем. Тому, з метою уникнення неузгодженостей в процесі організації облікового процесу, лісогосподарським підприємствам, незалежно від їх організаційно-правової форми, необхідно розробити внутрішні облікові регламенти, яка б враховували основні положення нормативно-правових актів та організаційно-технологічні особливості діяльності конкретного підприємства.

Сформована система бухгалтерського обліку в лісогосподарському підприємстві має бути закріплена в обліковій політиці, елементами якої, є організаційні, методичні, технічні положення. Варто також сформувати регламенти управлінського обліку лісогосподарського підприємства, де визначити методичні прийоми обліку витрат, обчислення собівартості продукції, робіт, послуг, форми та періодичність подання управлінської звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Результати дослідження свідчать, що організація обліку в лісогосподарських підприємствах значною мірою залежить від організаційно-технологічних особливостей їх діяльності. Досліджено специфіку бізнес-процесів галузі лісівництва. Наголошено на доцільності організації обліку за об'єктами, що відповідають об'єктам управління. Це дозволить отримати менеджерам різних рівнів адресну, релевантну інформацію для управління. Виокремлено загальні та детальні виробничі бізнес-процеси лісогосподарських підприємств, що дозволить сформувати номенклатуру об'єктів обліку.

Подальших досліджень потребує обґрунтування методики оцінки готової продукції лісівництва, питання документування витрат та надходження і руху готової продукції, розробка методики обліку витрат та готової продукції (робіт, послуг) за бізнес-процесами.

Література

1. Публічний звіт голови державного агентства лісових ресурсів України за 2023 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2023/zvit_lis_%202023.pdf (Дата звернення 29.07.2024 р.)
2. Суліменко Л., Киян А., Вітер С. Особливості обліку біологічних активів та продукції на підприємствах лісового господарства. *Молодий вчений*. 2020. № 11. С. 474-480.
3. Лисичко А. М. Економічний аналіз лісогосподарської діяльності. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Житомир. Житомирський державний технологічний університет. 2018. 23 с.
4. Мороз Ю. Облік лісопродукції в бухгалтерії лісогосподарського підприємства. 2017. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokhozyastvenoy-otrasli-69-uchet-lesoprodukcii-v-buxgalterii-lesoxozyajstvennogo-predpriyatiya>
5. Кисіль Н. М., Колінько Н. І. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах. *Збірник науково технічних праць Українського державного лісотехнічного університету*. 2019. Вип. № 16. С. 145-150.
6. Ковбаса Т. А. Облікове забезпечення заготівельної діяльності підприємств лісового господарства. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 14 (2). С. 164-168.
7. Замула І. В., Шавурська О. В. Бухгалтерський облік операцій з лісокористування. *Науковий вісник Ужгородського університету*: Серія: Економіка. 2018. Вип. 4 (51). С. 179-184.
8. Здирко Н., Дриманова Л. Класифікація та оцінка продукції лісівництва для потреб бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 11-12. С. 26-31.

References

1. State Agency of Forest Resources of Ukraine (2024), “Public report of the head of the state agency of forest resources of Ukraine for 2023”, available at: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2023/zvit_lis_%202023.pdf (Accessed 29 July 2024).
2. Sulimenko, L. Kyian, A. and Viter, S. (2020), “Peculiarities of accounting for biological assets and products at forestry enterprises”, *Molodyj vchenyj*, vol. 11, pp. 474-480.
3. Lysychko, A.M. (2018), “Economic analysis of forestry activities”, Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, Zhytomyrs'kyj derzhavnyj tekhnolohichnyj universytet, Zhytomyr, Ukraine.
4. Moroz, Yu. (2017), “Accounting of forest products in the accounting department of the forestry enterprise”, available at: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokhozyastvenoy-otrasli-69-uchet-lesoprodukcii-v-buxgalterii-lesoxozyajstvennogo-predpriyatiya> (Accessed 29 July 2024).
5. Kysil', N.M. and Kolin'ko, N.I. (2019), “Methodological aspects of accounting for finished products at enterprises”, *Zbirnyk naukovo tekhnichnykh prats' Ukrains'koho derzhavnoho lisotekhnichnoho universytetu*, vol. 16, pp. 145-150.
6. Kovbasa, T.A. (2018), “Accounting for procurement activities of forestry enterprises”, *Prychornomors'ki ekonomichni studii*, vol. 14 (2), pp. 164-168.
7. Zamula, I.V. and Shavurs'ka, O.V. (2018), “Accounting of operations on forest use”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho universytetu: Serii: Ekonomika*, vol. 4 (51), pp. 179-184.
8. Zdyrko, N.H. and Drymanova, L.M. (2022), “Classification and assessment of forestry products for accounting purposes”, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 11-12, pp. 26-31.

Стаття надійшла до редакції 09.08.2024 р.