

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ДРИМАНОВА ЛЮДМИЛА МИКОЛАЇВНА

УДК 657:630*67

ДИСЕРТАЦІЯ

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ
ПРОДУКЦІЇ ЛІСІВНИЦТВА**

071 Облік і оподаткування

07 Управління та адміністрування

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.


_____ Л.М. Дриманова

Науковий керівник:
Здирко Наталія Григорівна,
доктор економічних наук,
професор

АНОТАЦІЯ

Дриманова Л.М. Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції лісівництва. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 Облік і оподаткування. – Вінницький національний аграрний університет, Вінниця, 2024.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва.

У теоретичній частині дослідження визначено проблеми недосконалості інформаційно-аналітичного забезпечення, що перешкоджає дієвому контролю за наявністю та раціональним використанням лісових ресурсів (у т. ч. готової продукції лісівництва) та призводить до неконтрольованих незаконних рубок, нераціонального лісовідновлення, тінізації реалізації готової продукції лісівництва, і в цілому – до знеліснення територій лісового фонду країни. Виявлені проблеми дозволили встановити «слабкі» місця, що визначені нами як контрольні точки та в розрізі яких надані пропозиції щодо шляхів удосконалення як теоретичних, так і практичних аспектів дослідження.

Ідентифікація вказаних проблем дозволить визначити напрями підвищення рівня інформаційно-аналітичного забезпечення управління в цій галузі, що сприятиме лісовідновленню, збереженню біорізноманіття, ресурсоефективності та зменшенню використання традиційних видів палива шляхом їх заміщення альтернативними джерелами енергії, що відповідає Цілям сталого розвитку.

Встановлено, що наявні підходи до визначення сутності категорії «готова продукція лісівництва» не включають таких важливих складових, як деревні відходи як побічну продукцію лісівництва та пилопродукцію у цілому як продукт деревообробки. Уточнено понятійно-термінологічний апарат в частині уточнення сутності поняття «готова продукція лісівництва», яке

запропоновано розуміти як «лісопродукцію (як деревну (деревина, отримана в результаті рубок і розкрязування дерев на сортименти), так і недеревну продукцію лісового господарства (ягоди, гриби, лікарські рослини, технічна сировина (самопосів), корми (сіно)), а також деревовідходи (дерева, повалені у результаті надзвичайних ситуацій, коріння, хмиз, гілки, верхи дерев) та пилопродукцію (дошки, бруски, пиловідходи (тирса, деревна стружка, деревна тріска)), виробництво і реалізація яких забезпечує тріаду економічних, соціальних та екологічних інтересів суб'єктів», що забезпечує повноту інформації для потреб користувачів в різних аналітичних розрізах.

Запропоноване визначення дає можливість розширити предметну область щодо відображення готової продукції лісівництва в бухгалтерському обліку та ідентифікувати додаткові об'єкти, які раніше не відображалися в складі готової продукції, та інформація щодо яких не була врахована в системі рахунків і звітності підприємства.

Удосконалено класифікацію готової продукції лісівництва для потреб управління за господарською цінністю та економічними вигодами від використання на основну, супутню та побічну), та співставлено її з існуючою класифікацією продукції лісівництва за лісогосподарськими процесами, що забезпечить користувачів інформацією щодо розподілу наявної продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах одночасно.

У практичній частині дослідження встановлено, що недостатня ефективність системи документування та узагальнення інформації щодо готової продукції лісівництва, яка не враховує її поділ за видами на лісо- та пилопродукцію, а також за економічними вигодами на основну (деревина, дошки), супутню (недеревна продукція лісівництва, бруси та бруски) і побічну (деревно- та пиловідходи), призводить до неточностей в обліку, ускладнює аналіз ефективності виробництва і прийняття управлінських рішень. Удосконалено систему документування й узагальнення інформації щодо готової продукції лісівництва в розрізі її видів та отриманих економічних вигод для формування об'єктивної інформаційної бази (розроблено Акт

приймання-передачі основної, супутньої та побічної лісо- і пилопродукції, Реєстр надходження та вибуття готової продукції лісівництва на складі, Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції).

Запропоновані документи для облікового відображення готової продукції лісівництва сприятимуть формуванню детальної та структурованої інформації про надходження і руху продукції лісівництва; підвищенню управлінської ефективності через доступ до релевантних даних для аналізу економічної ефективності й прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також забезпеченню прозорості шляхом адаптації облікової системи до потреб внутрішніх користувачів.

Розроблено методику формування та відображення готової продукції лісівництва в бухгалтерському обліку з впровадженням нових субрахунків до рахунку 26 «Готова продукція»: 261 «Основна продукція» (з деталізацією на: 2611 «Основна лісопродукція» та 2612 «Основна пилопродукція»); 262 «Супутня продукція» (з деталізацією на 2621 «Супутня лісопродукція» та 2622 «Супутня пилопродукція») та 263 «Побічна продукція» (з деталізацією на 2631 «Побічна лісопродукція» та 2632 «Побічна пилопродукція»).

Система внутрішньої звітності, яка сьогодні існує у діяльності підприємств лісового господарства не забезпечує достатньої деталізації та релевантності даних щодо заготівлі й обліку основної, супутньої та побічної продукції лісівництва, що створює труднощі для задоволення інформаційних потреб керівників і прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Запропоновані форми внутрішньої звітності, а саме: Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі та Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки, які дозволять деталізувати інформацію про продукцію та враховувати її види, що сприятиме систематизації даних відповідно до управлінських потреб. Впровадження нових звітних документів сприятиме підвищенню якості облікової інформації, забезпечуючи її релевантність та повноту для аналізу діяльності, що забезпечить оптимізацію управлінського процесу, задовольняючи інформаційні потреби осіб, які

приймають рішення, через надання точних і деталізованих звітів. Крім того, така система підтримує ефективність виробництва, створюючи базу для планування, контролю та аналізу виробничих процесів з урахуванням усіх видів продукції.

У проєктній частині дослідження також проаналізовані розпорядчі документи підприємств лісового господарства є недостатньо деталізованими в частині методичних положень щодо обліку готової продукції лісівництва на рахунку 26, що створює труднощі у формуванні точних даних для внутрішньої та зовнішньої звітності та ускладнює процеси управління та аналізу економічної ефективності підприємств. Запропоновано розширити положення облікової політики лісогосподарських підприємств шляхом впровадження класифікації готової продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах для рахунку 26 «Готова продукція», що дозволить більш точно відображати дані щодо продукції у звітності. Додатково розроблено графік документообігу, який включено як додаток до розпорядчого документа про облікову політику, що сприятиме удосконаленню бухгалтерського обліку готової продукції. Реалізація цих заходів забезпечить підвищення точності й деталізації даних у звітності, сприятиме покращенню облікових процесів і ефективнішому управлінню ресурсами. Це також дозволить підприємствам відповідати сучасним вимогам фінансової звітності та задовольняти потреби зацікавлених сторін.

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» не враховує особливостей діяльності лісового господарства, що призводить до неспівставлення облікових даних та обмежує можливості точного та повного відображення господарських операцій у цій сфері. Одночасно відсутність деталізованого переліку продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах у додатку до стандарту створює труднощі для стандартизованого обліку та звітності. Запропоновано удосконалити принципи бухгалтерського обліку через їх модифікацію у частині врахування особливостей лісогосподарської діяльності у НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Додатково запропоновано доповнити

додаток до стандарту визначенням переліку продукції лісівництва, структурованого у двох аналітичних розрізах, що враховує специфіку основної, супутньої та побічної продукції. Ці зміни забезпечать отримання уніфікованих підходів НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та інших нормативних документів, що регулюють діяльність у лісовій галузі.

Сучасна система бухгалтерського обліку готової продукції лісівництва недостатньо інтегрує принципи сталого розвитку, що ускладнює облік екологічних, економічних та соціальних аспектів діяльності. Відсутність відповідної теоретико-методичної конструкції обмежує можливості лісогосподарських підприємств у реалізації концепції сталого розвитку. Вперше розроблено теоретико-методичну конструкцію облікового відображення готової продукції лісівництва, яка враховує вимоги концепції сталого розвитку, що дозволяє враховувати екологічні, соціальні та економічні чинники при обліку готової продукції на мікро-, мезо- та макрорівнях, забезпечуючи цілісне відображення діяльності підприємств. Реалізація запропонованої конструкції дозволить підприємствам лісового господарства підвищити рівень відповідності облікових процедур принципам сталого розвитку, сприятиме кращому управлінню ресурсами та забезпечить інтеграцію екологічних і соціальних аспектів у звітність, а також сприятиме покращенню репутації підприємств серед партнерів і зацікавлених сторін, які підтримують принципи сталого розвитку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, методи бухгалтерського обліку, контроль, електронний облік деревини, біологічні активи, лісове господарство, лісовий фонд, лісові ресурси, готова продукція, лісова промисловість, деревина, продукція лісового господарства, продукція деревного походження, продукція недеревного походження, готова продукція лісового господарства.

ANNOTATION

Drymanova L.M. Accounting for the production and sale of forestry products.
– Qualifying scientific work on manuscript rights.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 Accounting and taxation. – Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, 2024.

The dissertation is devoted to the substantiation of theoretical and methodological provisions and the development of practical recommendations for improving the accounting of production and sale of finished forestry products.

In the theoretical part of the study, the problems of the imperfection of information and analytical support are identified, which prevents effective control over the availability and rational use of forest resources (including finished products of forestry) and leads to uncontrolled illegal felling, irrational reforestation, shadowing of the sale of finished products of forestry, and in general – to the deforestation of the territories of the forest fund of the country. The identified problems made it possible to establish “weak” places, which we defined as control points and in the context of which proposals were made for ways to improve both theoretical and practical aspects of the research.

The identification of the specified problems will allow to determine the directions of increasing the level of information and analytical support of management in this field, which will contribute to forest restoration, preservation of biodiversity, resource efficiency and reduction of the use of traditional types of fuel by replacing them with alternative sources of energy, which corresponds to the Goals of sustainable development.

It was established that existing approaches to defining the essence of the category “finished products of forestry” do not include such important components as wood waste as a by-product of forestry and sawdust in general as a product of woodworking. The conceptual and terminological apparatus has been clarified in terms of clarifying the essence of the concept of “finished products of forestry”, which is proposed to be understood as “forest products (both wood (wood obtained

as a result of felling and splitting trees into assortments) and non-wood products of forestry (berries, mushrooms, medicinal plants, technical raw materials (self-seeding), fodder (hay)), as well as wood waste (trees felled in as a result of emergency situations, roots, bushes, branches, tops of trees) and sawdust (boards, bars, sawdust (sawdust, wood shavings, wood chips)), the production and implementation of which ensures the triad of economic, social and ecological interests of the subjects” that ensures the completeness of information for the needs of users in various analytical sections.

The proposed definition makes it possible to expand the subject area regarding the display of finished products of forestry in accounting and to identify additional objects that were not previously reflected in the composition of finished products, and information about which was not taken into account in the system of accounts and reporting of the enterprise.

The classification of finished forestry products for the needs of management by economic value and economic benefits from use has been improved into main, secondary and secondary) and compared with the existing classification of forestry products by forestry processes, which will provide users with information on the distribution of available forestry products in two analytical sections at the same time.

In the practical part of the study, it was established that the system of documenting and summarizing information on finished products of forestry is insufficiently effective, which does not take into account its division by species into forest and saw products, as well as by economic benefits into the main (wood, boards), secondary (non-wood products of forestry , bars and bars) and by-products (wood and dust waste), leads to inaccuracies in accounting, complicates the analysis of production efficiency and acceptance management decisions. The system of documenting and summarizing information on finished products of forestry in terms of their types and received economic benefits has been improved to form an objective information base (the Act of acceptance and transfer of the main, accompanying and secondary forest and sawdust products, the Register of receipt and disposal of finished products of forestry in the warehouse has been developed ,

information on harvesting the main, secondary and secondary forest and sawdust products).

The proposed documents for the accounting display of finished forestry products will contribute to the formation of detailed and structured information about the receipt and movement of forestry products; improving management efficiency through access to relevant data for economic efficiency analysis and making informed management decisions, as well as ensuring transparency by adapting the accounting system to the needs of internal users.

The method of formation and display of finished forestry products in accounting was developed with the introduction of new sub-accounts to account 26 “Finished products”: 261 “Main products” (with details on: 2611 “Main timber products” and 2612 “Main saw products”); 262 “Associated products” (detailed into 2621 “Associated timber products” and 2622 “Associated saw products”) and 263 “By-products” (detailed into 2631 “By-products of timber” and 2632 “By-saw products”).

The system of internal reporting that exists today in the activities of forestry enterprises does not provide sufficient detail and relevance of data on harvesting and accounting of the main, secondary and secondary products of forestry, which creates difficulties for meeting the information needs of managers and making informed management decisions. Proposed forms of internal reporting, namely: Report on the production and sale of logging products and Report on the production and sale of wood processing products, which will allow detailed information about products and take into account their types, which will contribute to the systematization of data in accordance with management needs. The introduction of new reporting documents will contribute to the improvement of the quality of accounting information, ensuring its relevance and completeness for the analysis of activities, which will ensure the optimization of the management process, satisfying the information needs of decision-makers through the provision of accurate and detailed reports. In addition, such a system supports production efficiency, creating a basis for planning,

control and analysis of production processes taking into account all types of products.

In the project part of the study, the analyzed administrative documents of forestry enterprises are not sufficiently detailed in terms of methodological provisions regarding the accounting of finished forestry products on account 26, which creates difficulties in the formation of accurate data for internal and external reporting and complicates the processes of management and analysis of economic efficiency of enterprises. It is proposed to expand the provisions of the accounting policy of forestry enterprises by introducing the classification of finished forestry products in two analytical sections for account 26 “Finished products”, which will allow more accurate display of product data in reporting. In addition, a document flow schedule has been developed, which is included as an appendix to the administrative document on accounting policy, which will contribute to improving the accounting of finished products. The implementation of these measures will ensure an increase in the accuracy and detail of data in reporting, will contribute to the improvement of accounting processes and more efficient management of resources. It will also enable businesses to meet modern financial reporting requirements and meet the needs of stakeholders.

National provision (standard) of accounting 30 “Biological assets” does not take into account the peculiarities of forestry activities, which leads to a mismatch of accounting data and limits the possibilities of accurate and complete reflection of economic operations in this area. At the same time, the lack of a detailed list of forestry products in two analytical sections in the appendix to the standard creates difficulties for standardized accounting and reporting. It is proposed to improve the principles of accounting through their modification in terms of taking into account the peculiarities of forestry activities in National provision (standard) of accounting 30 “Biological assets”. In addition, it is proposed to supplement the appendix to the standard by defining the list of forestry products, structured in two analytical sections, which takes into account the specifics of the main, secondary and side products. These changes will ensure the receipt of unified approaches of

National provision (standard) of accounting 30 “Biological assets” and other regulatory documents regulating activity in the forest industry.

The modern accounting system of finished forestry products does not sufficiently integrate the principles of sustainable development, which complicates the accounting of environmental, economic and social aspects of activity. The lack of an appropriate theoretical and methodological structure limits the possibilities of forestry enterprises in implementing the concept of sustainable development. For the first time, a theoretical-methodical construction of the accounting display of finished forestry products was developed, which takes into account the requirements of the concept of sustainable development, which allows taking into account environmental, social and economic factors when accounting for finished products at the micro, meso, and macro levels, ensuring a holistic display of the activities of enterprises. The implementation of the proposed structure will allow forestry enterprises to increase the level of compliance of accounting procedures with the principles of sustainable development, contribute to better management of resources and ensure the integration of environmental and social aspects into reporting, as well as contribute to improving the reputation of enterprises among partners and stakeholders who support the principles of sustainable development.

Key words: accounting, accounting methods, control, electronic wood accounting, biological assets, forestry, forest fund, forest resources, finished products, forest industry, wood, forestry products, products of wood origin, products of non-wood origin, finished products forestry.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз

1. Здирко Н.Г., Дриманова Л.М. Класифікація та оцінка продукції лісівництва для потреб бухгалтерського обліку. *Інвестиції практика та досвід*. 2022. № 11-12. С. 26-31. DOI: 10.32702/2306-6814.2022.11-12.26 (0,68 друк. арк. – особистий внесок – виокремлено основні проблеми бухгалтерського обліку лісових ресурсів та продукції лісівництва, а також мінімально необхідні кроки для їх вирішення – 0,5 друк. арк.).

2. Здирко Н.Г., Дриманова Л.М. Особливості лісових ресурсів як категорії бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2022. № 6. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/95/97> DOI: 10.32702/2307-2105.2022.6.9 (0,67 друк. арк. – особистий внесок – досліджено підходи вчених до класифікації лісових ресурсів та їх ідентифікації в бухгалтерському обліку – 0,55 друк. арк.).

3. Дриманова Л.М. Документування надходження і руху готової продукції в лісогосподарських підприємствах: проблеми та шляхи вирішення. *Економіка та суспільство*. 2023. № 49. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2343> DOI: 10.32782/2524-0072/2023-49-69 (0,63 друк. арк.).

4. Дриманова Л.М. Особливості бухгалтерського обліку недеревної продукції лісового господарства в Україні. *Агросвіт*. 2023. № 11. С. 52-58. DOI: 10.32702/2306-6792.2023.11.52 (0,69 друк. арк.).

5. Остапчук С., Дриманова Л., Бараненко Ю. Електронний облік деревної продукції лісового господарства в Україні: проблеми та шляхи удосконалення. *Облік і фінанси*. 2023. № 4 (102). С. 26-38. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4\(102\)-26-38](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4(102)-26-38) (0,9 друк. арк. – особистий внесок – виділено ключові напрямки удосконалення системи електронного обліку в лісовому господарстві України – 0,5 друк. арк.).

6. Дриманова Л.М. Особливості облікового відображення готової продукції як складової лісових ресурсів. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2024. № 2 (68). С. 93-112. DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-6 (1,46 друк. арк.).

Інші видання (тези доповідей)

7. Дриманова Л.М. Окремі аспекти бухгалтерського обліку продукції лісівництва. *Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу*: матеріали I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. 1 лютого 2022 р. Кам'янець-Подільський: НРЗВО «Кам'янець-Подільський державний

інститут», 2022. С. 25-27 (0,24 друк. арк.).

8. Дриманова Л.М. Лісові ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева*: збірник тез Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції. 22 лютого 2022 р. Київ: НУБіП України, 2022. С. 46-48 (0,21 друк. арк.).

9. Дриманова Л.М. Сутність природоохоронних витрат та особливості їх обліку у лісовому господарстві. *Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. 18 листопада 2022 р. Одеса: ОДАУ, 2022. С. 312-315 (0,15 друк. арк.).

10. Дриманова Л.М. Особливості обліку готової продукції на підприємствах лісового господарства України. *Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу*: матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Юрія. 1 лютого 2023 р. Кам'янець-Подільський: НРЗВО «Кам'янець-Подільський державний інститут», 2023. С. 485-487 (0,17 друк. арк.).

11. Дриманова Л.М. Удосконалення документального облікового відображення продукції лісівництва в Україні. Природно – ресурсний комплекс Західного Полісся в контексті сталого розвитку: Всеукраїнська науково-практична конференція. 16-17 травня 2023 р. Березне: НСІ НУВГП, 2023. С. 78-80 (0,20 друк. арк.).

12. Дриманова Л.М. Особливості облікового відображення недеревної продукції лісівництва. *Лісові екосистеми: сучасні проблеми і перспективи досліджень-2023*: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Житомир, 31.05.2023 р. Житомир: Поліський національний університет. 2023. С. 21-22 (0,15 д.а.).

13. Дриманова Л.М. Особливості визнання та оцінки лісових ресурсів у бухгалтерському обліку. *Водні і наземні екосистеми та збереження їх біорізноманіття*: збірник наукових праць V Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Житомир, 06-07.06.2023 р. Житомир: Поліський національний університет. 2023. С. 19-22. (0,16 д.а.).

ЗМІСТ

ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ЛІСІВНИЦТВА	25
1.1. Еколого-економічна оцінка сучасного стану лісової галузі в Україні	25
1.2. Сутність готової продукції лісівництва як об'єкту бухгалтерського обліку	42
1.3. Класифікація готової продукції лісівництва для потреб управління	55
Висновки до розділу 1	66
Список використаних джерел до розділу 1	68
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ГОТОВОЮ ПРОДУКЦІЄЮ ЛІСІВНИЦТВА	75
2.1. Особливості та проблемні аспекти документування надходження і руху готової продукції лісівництва	75
2.2. Організація і методика синтетичного та аналітичного обліку виробництва та реалізації готової продукції лісового господарства	90
2.3. Внутрішня звітність підприємств лісового господарства: забезпечення повноти та релевантності	106
Висновки до розділу 2	118
Список використаних джерел до розділу 2	120
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ЛІСІВНИЦТВА	123
3.1. Удосконалення системи документування операцій із виробництва та реалізації готової продукції лісівництва	123
3.2. Напрями удосконалення організаційних положень	135

бухгалтерського обліку діяльності підприємств лісового господарства

3.3 Електронний облік продукції лісівництва в Україні: тенденції та проблемні аспекти	144
Висновки до розділу 3	160
Список використаних джерел до розділу 3	162
ВИСНОВКИ	167
ДОДАТКИ	173

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Лісова галузь забезпечує різноманітні потреби суспільства – виробництво деревини, побічної лісопродукції, створює рекреаційні можливості, а також покращує економічний та екологічний стан країни за рахунок збільшення обсягу лісових насаджень. Ефективна діяльність лісових господарств, перспективність їх розвитку обговорюється довгий час та перебуває у центрі уваги як наукової спільноти, так і органів державної влади.

Лісове господарство має низку специфічних особливостей, які ускладнюють процес обліку, зокрема тривалий цикл вирощування лісу, вплив природних факторів, різноманітність продукції, а також необхідність врахування екологічних аспектів для забезпечення сталого лісокористування. Це підкреслює важливість розробки ефективних методів і процедур обліку в цій сфері. Наразі особливо гостро постають питання вдосконалення обліку готової продукції лісівництва, зокрема деревовідходів і пиловідходів, які часто не враховуються. Однак, у контексті зростаючих енергетичних ризиків і пошуку альтернативних видів палива, такі відходи можуть стати цінним ресурсом як для лісогосподарських підприємств, так і для країни в цілому.

Визначення сутності, проблеми сталого розвитку та реформування лісової галузі, а також раціонального використання природних ресурсів розкриті у працях багатьох відомих вітчизняних та зарубіжних вчених. Дослідженням проблем реформування природно-ресурсної сфери, раціонального використання природних ресурсів, а також відновлення природного потенціалу в тому числі в лісовому господарстві присвятили свої праці: Ю. Туниця, І. Бистряков, В. Міщенко, В. Кравців, Л. Мельник, Я. Генік, І. Вахович. Питання розвитку та реформування лісового господарства розкриті у працях: В. Пили, В. Голяна, Н. Зіновчук, Я. Ковалю, П. Лакиди, С. Мельника, Є. Мішеніна, І. Синякевича, В. Лаврова та ін.

Дослідженням питань сутності, ролі та значення облікового відображення готової продукції лісівництва присвячено праці низки

вітчизняних вчених, а саме: Бадзян В.В., Базіль О.В., Василішин С.І., Васьків Т.Я., Генсірук С.А., Дубас Р.Г., Дребот О.І., Дружинська Н.С., Замула І.В., Зіновчук Н.В., Іщенко Я.П., Касюхнич В.Ю., Кімейчук І.В., Макаренко С.С., Максимів Л.І., Матчук С.В., Мошак О.В., Мулик Т.О., Осипенко З.В., Польова О.Л., Сторожук Т.М., Танасієва М.М., Ткач Л.І., Хрик В.М., Шавурська О.В., Шевченко Г.М., Щурик М.В.

Наукові здобутки перерахованих, а також багатьох інших учених, стали потужною теоретико-методологічною базою вказаного дисертаційного дослідження, що дозволило виявити актуальні проблеми, пов'язані з розробкою питань теорії та практики бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану наукових досліджень і розробок Вінницького національного аграрного університету і є складовою частиною науково-дослідних тем: «Сучасні тенденції, новації та перспективи розвитку обліку та оподаткування підприємств, організацій, установ» (номер державної реєстрації 0118U100367, 2019-2022), у межах зазначеної теми автором досліджено особливості облікового відображення готової продукції лісівництва в сучасних умовах господарювання; «Удосконалення обліку та оподаткування суб'єктів господарювання в умовах сучасних концепцій управління та глобальних викликів» (номер державної реєстрації 0122U201989, 2023-2026), де автором удосконалено перелік форм первинних документів щодо обліку операцій з виробництва та реалізації готової продукції підприємств лісового господарства у частині відображення деревних відходів.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у розвитку теоретичних засад, розширенні методичного інструментарію та формуванні організаційних положень бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва.

Досягнення мети роботи обумовило необхідність постановки та послідовне вирішення таких наукових і практичних завдань:

- ідентифікувати проблемні аспекти розвитку галузі лісівництва з метою виявлення прогалин (контрольних точок) в інформаційному забезпеченні, яке продукується системою бухгалтерського обліку та звітності;

- визначити предметну область обліку готової продукції лісівництва із врахуванням процесів лісозаготівлі та лісопереробки через уточнення сутності поняття «готова продукція лісівництва» як об'єкту бухгалтерського обліку;

- запропонувати науково-обґрунтовану класифікацію готової продукції лісівництва для потреб управління;

- удосконалити систему документування й узагальнення інформації щодо готової продукції лісівництва в розрізі її видів та отриманих економічних вигод для формування об'єктивної інформаційної бази;

- розробити рекомендації з удосконалення обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва;

- оцінити інформаційну місткість внутрішньої звітності в частині готової продукції лісівництва з урахуванням потреб користувачів на мікро-, мезо- та макрорівнях;

- удосконалити елементи облікової політики в частині обліку готової продукції лісівництва;

- доповнити організаційні положення бухгалтерського обліку діяльності підприємств лісового господарства в частині уніфікації підходів до відображення продукції лісівництва;

- розробити теоретико-методичну конструкцію облікового відображення готової продукції лісівництва в контексті реалізації концепції сталого розвитку.

Об'єктом дослідження визначено процеси бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва.

Предметом дослідження виступають теоретичні, методичні та практичні засади бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва.

Методи дослідження. Методичною основою дослідження виступає системний підхід до вивчення бухгалтерського обліку виробництва та

реалізації продукції лісівництва. Системно-структурний метод дозволив сформувати класифікацію продукції лісівництва для потреб управління. Гносеологічний метод вжито для уточнення та поглиблення змісту понять і категорій, які описують облік виробництва та реалізації продукції лісівництва. Аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення як загальнонаукові методи пізнання застосовано для розвитку вихідних положень теорії, методики та організації бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва. Порівняльно-правовий метод використано для оцінки продукції лісівництва в країнах світу. Бібліографічний і бібліометричний види аналізу забезпечили виявлення тенденцій розвитку теорії та методики бухгалтерського обліку продукції лісівництва. Математико-статистичні методи дозволили визначити стан системи обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва. Метод формалізації дав можливість розробити організаційно-методичні засади обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва.

Інформаційною базою досліджень є законодавчі та нормативні акти, які регулюють діяльність підприємств лісового господарства та облікового відображення готової продукції лісівництва, офіційні дані Державної служби статистики України, Державного агентства лісових ресурсів України, Міністерства економіки України, Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України, Європейської служби статистики, ФАО, Вінницького обласного спеціалізованого комунального лісового підприємства «Віноблагроліс», наукові роботи та розробки провідних вітчизняних і зарубіжних вчених та економістів, матеріали науково-практичних конференцій, інформація з інтернет-ресурсу, матеріали власних досліджень автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці теоретико-методичних та організаційних положень формування системи бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва. Основні положення та результати дослідження, які виносяться на захист і характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, полягають у наступному:

вперше:

- запропоновано теоретико-методичну конструкцію підвищення інформаційності облікового відображення готової продукції лісівництва через взаємозв'язок теоретичної та практичної підсистем, що дозволяє формувати якісний інформаційно-аналітичний простір в контексті реалізації концепції сталого розвитку;

удосконалено:

- класифікацію готової продукції лісівництва для потреб управління за господарською цінністю та економічними вигодами від використання (на основну, супутню та побічну), та співставлено її з наявною класифікацією продукції лісівництва за лісогосподарськими процесами, що забезпечить користувачів інформацією щодо розподілу наявної продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах одночасно;

- документальне забезпечення надходження та руху готової продукції лісівництва через розробку первинного документу (Акт приймання-передачі основної, супутньої та побічної лісо- і пилопродукції), а також облікових регістрів (Реєстр надходження та вибуття готової продукції лісівництва на склад; Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції), які складаються в розрізі видів продукції та отриманих економічних вигод, що забезпечує повноту та релевантність облікової інформації для задоволення потреб внутрішніх користувачів;

- методику формування й відображення в бухгалтерському обліку готової продукції лісівництва з введенням субрахунків до рахунку 26 «Готова продукція», що забезпечить формування інформації за подвійними аналітичними розрізами у частині лісо- та пилопродукції з поділом її на основну, супутню і побічну та дозволить отримувати систематизовану інформацію, необхідну для управління на різних рівнях;

- внутрішню звітність підприємств лісового господарства через розробку Звіту про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі та Звіту про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки, що дозволить

покращити релевантність даних та задовольнити інформаційні потреби осіб, які приймають різнопланові управлінські рішення;

- положення облікової політики лісогосподарських підприємств у частині розширення методичних положень щодо облікового відображення на рахунку 26 готової продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах, що уможлиблює отримання точних даних щодо вказаної продукції у формах внутрішньої та зовнішньої звітності підприємств лісового господарства. Також як додаток до розпорядчого документа про облікову політику лісогосподарського підприємства розроблено графік документообігу з метою удосконалення бухгалтерського обліку готової продукції лісівництва;

- організаційні положення бухгалтерського обліку шляхом їх доповнення в НП(С)БО 30 «Біологічні активи» у частині відображення діяльності підприємств лісового господарства, а також внесення змін до додатку Стандарту щодо визначення переліку продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах, її оцінки та обліку;

набули подальшого розвитку:

- наукові підходи до означення шляхів вирішення ідентифікованих проблем розвитку галузі лісівництва (неконтрольовані незаконні рубки, нераціональне лісовідновлення, тінізація реалізації готової продукції лісівництва, корупція у сфері видачі дозвільних документів), які нерозривно пов'язані та спричинені недостатністю інформаційного (облікового) забезпечення, що, як наслідок, унеможлиблює здійснення належного контролю за всіма процесами у лісовому господарстві та перешкоджає співставності аналітичних даних в офіційних джерелах для ефективного управління на всіх рівнях. Ідентифікація вказаних проблем дозволила виявити контрольні точки та розробити напрями удосконалення як теоретичних, так і практичних складових бухгалтерського обліку продукції лісівництва для забезпечення сталого розвитку лісового господарства;

- понятійно-термінологічний апарат в частині уточнення сутності категорії «готова продукція лісівництва», яке запропоновано розуміти як

«лісопродукцію (як деревну (деревина, отримана в результаті рубок і розкрязування дерев на сортименти), так і недеревну продукцію лісового господарства (ягоди, гриби, лікарські рослини, технічна сировина (самопосів), корми (сіно)), а також деревовідходи (дерева, повалені у результаті надзвичайних ситуацій, коріння, хмиз, гілки, верхи дерев) та пилопродукцію (дошки, бруски, пиловідходи (тирса, деревна стружка, деревна тріска)), виробництво і реалізація яких задовільняє тріаду економічних, соціальних та екологічних інтересів суб'єктів галузі лісового господарства», що забезпечує повноту інформації для потреб користувачів в різних аналітичних розрізах.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що розроблені теоретико-методичні та прикладні положення логічно доведено до рівня конкретних пропозицій, можливих для впровадження в науку і практику системи управління підприємствами лісового господарства.

Результати досліджень автора щодо формування системи бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва впроваджено у практичну діяльність Департаменту агропромислового розвитку Вінницької обласної військової адміністрації пропозиції щодо удосконалення форм фінансової та статистичної звітності підприємств лісового господарства у частині відображення готової продукції лісівництва (довідка № 01.1-27/2239 від 29.12.2023 р.); Вінницького обласного комунального спеціалізованого лісового підприємства «Віноблагроліс», зокрема, прийнято до уваги запропоновані організаційно-методичні розробки, спрямовані на удосконалення методичних підходів до облікового відображення процесу виробництва та реалізації готової продукції лісівництва (довідка № 675 від 29.12.2023 р.); Філії «Вінницьке лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» щодо удосконалення методики формування і облікового відображення готової продукції підприємств лісового господарства з введенням субрахунків до рахунку 26 «Готова продукція».

Положення дисертаційної роботи використовуються у навчальному

процесі Вінницького національного аграрного університету при викладанні навчальної дисципліни «Фінансовий облік». Практичне значення одержаних наукових результатів зумовило їхнє впровадження у навчально-методичний процес та наукову роботу кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки (довідка № 01.1-59-1399 від 13.12.2023 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, у якій відображено теоретико-методичні та практичні узагальнення і пропозиції, отримані автором особисто. Вони полягають в обґрунтуванні необхідності формування системи бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використано лише ті положення, які є результатом власних досліджень.

Апробація матеріалів дисертації. Основні наукові положення дисертаційного дослідження доповідалися на науково-практичних конференціях різного рівня, а саме на: I Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу» (м. Кам'янець-Подільський, 1 лютого 2022 р.; Всеукраїнській науково-практичній онлайн-конференції «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева» (м. Київ, 22 лютого 2022 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти» (м. Одеса, 18 листопада 2022 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Зміна вектора розвитку фінансових, облікових та контрольно-аналітичних інструментів в забезпеченні реалізації Національної економічної стратегії» (м. Вінниця, 6-7 жовтня 2022 р.); II Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу» пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Юрія (м. Кам'янець-Подільський, 1 лютого 2023 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансові, облікові та контрольно-аналітичні інструменти в забезпеченні післявоєнного відновлення та розвитку економіки України» (м. Вінниця, 28-29 вересня 2023 р.);

Всеукраїнській науково-практичній конференції «Виклики і перспективи розвитку обліку, фінансів, аудиту та оподаткування в умовах глобалізаційних процесів» (м. Вінниця, 24-25 жовтня 2024 р.).

Публікації результатів дослідження. За темою дисертації автором опубліковано 13 наукових праць загальним обсягом 6,31 ум. друк. арк. (автору належить 5,61 ум. друк. арк.), у тому числі 4,33 ум. друк. арк. – у наукових фахових виданнях України; 1,28 ум. друк. арк. – в інших виданнях.

Структура роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертаційної роботи складає 187 сторінок машинописного тексту, з них виклад основного матеріалу – 171 сторінка. Робота містить 31 таблицю, 34 рисунки. Список використаних джерел включає 108 найменувань, викладених на 12 сторінках та 10 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ЛІСІВНИЦТВА

1.1. Еколого-економічна оцінка сучасного стану лісової галузі в Україні

Відповідно до висновків Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН (далі – ФАО) [1], сьогодні надважливим завданням є збереження та стале використання лісів, оскільки вони є джерелом різноманітних матеріальних і нематеріальних благ, таких як забезпечення деревними, технічними, лікарськими й іншими лісовими ресурсами; зберігання ґрунтових вод; запобігання руйнуванню ґрунтів і біорізноманіття; регулювання викидів вуглекислого газу в атмосферу тощо. Це підтверджується тим, що серед Цілей сталого розвитку (далі – ЦСР), які проголошені Генеральною Асамблеєю ООН у вересні 2015 р. № 70/1 «Глобальні цілі сталого розвитку до 2030 року» [2], визначено ціль 15 – раціональне лісокористування. Основними напрямками реалізації ЦСР, що стосується забезпечення раціонального користування є:

- забезпечення збереження, відновлення і раціонального використання наземних, а також внутрішніх прісноводних екосистем і їхніх послуг, зокрема лісів, водно-болотних угідь, гір і посушливих земель, відповідно до зобов'язань, які випливають із міжнародних угод;

- сприяння впровадженню методів раціонального використання усіх типів лісів, мінімізації знеліснення, відновленню деградованих лісів і розширенню масштабів лісонасадження і лісовідновлення в усьому світі;

- забезпечення обліку цінності екосистем і біологічного різноманіття у процесі загальнонаціонального й місцевого планування і процесів розвитку, а також під час розробки стратегій і планів скорочення масштабів бідності;

- мобілізація ресурсів з усіх джерел і на всіх рівнях для фінансування

раціонального лісокористування і надання країнам, що розвиваються, адекватних стимулів для застосування таких методів управління, зокрема для збереження та відновлення лісів [3].

Отож, на макроекономічному рівні для кожної країни метою раціонального використання лісових ресурсів мають стати процеси лісовідновлення та лісонасадження, а також фінансування збереження, відновлення та використання лісів.

Україна не є найбільш густозаліщеною країною та посідала 9 місце серед країн Європи за рівнем лісистості (15,9%) і 7 місце – за запасами деревини у 2022 році (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Місце України за площею лісів і запасами деревини у Європі, 2022 р.

№ з/п	Країна	Площа вкритих лісом земель, тис. га	Лісистість, %	№ з/п	Країна	Запаси деревини, млрд м ³
1	Швеція	30625	67,7	1	Німеччина	3,7
2	Іспанія	27748	54,8	2	Швеція	3,7
3	Фінляндія	23116	68,4	3	Франція	3,1
4	Туреччина	21702	27,8	4	Польща	2,7
5	Франція	17572	32,0	5	Фінляндія	2,5
6	Норвегія	12884	38,3	6	Румунія	2,4
7	Німеччина	11076	31,0	7	Україна	2,3
8	Італія	10916	36,2	8	Італія	1,4
9	Україна	10379	15,9	9	Норвегія	1,2
10	Польща	9313	29,8	10	Австрія	1,2

Джерело: сформовано автором на основі даних [4].

Ефективність виконання лісами своїх еколого-економічних функцій тісно пов'язана з обсягами використання деревних ресурсів. Лісове господарство, використовуючи ці ресурси, збільшує власні грошові надходження, які, як правило, спрямовуються на фінансування заходів із підвищення продуктивності, охорону й відновлення лісів, а також на покращення їхніх якісних характеристик.

Аналіз параметрів еколого-економічного розвитку свідчить про те, що лісове господарство України переходить до етапу інтенсивного екологічно незбалансованого лісокористування (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Оцінка основних еколого-економічних показників функціонування лісового господарства в Україні, 2019–2023 рр.^{1,2}

Показники	Роки					Відхилення 2023/ 2019, +/-
	2019	2020	2021	2022	2023	
Обсяги заготівлі ліквідної деревини від усіх видів рубок, тис. м ³ , в т.ч	20869,6	17826,2	17649,4	15934,3	15693,9	-5175,7
від рубок головного користування	7914,6	7124,6	7114,0	6298,9	6683,4	-1231,2
від рубок формування і оздоровлення лісів й інших заходів	12721,5	10569,6	10273,5	9511,6	8936,7	-3784,8
Заходи, не пов'язані з веденням лісового господарства	233,5	132,0	261,9	123,8	73,8	-159,7
Площа рубок лісу й заходів, тис. га, в т.ч.	436,8	382,0	378,6	372,4	369,7	-67,7
головного користування	29,6	30,1	31,0	31,7	32,8	3,2
формування і оздоровлення лісів й інших заходів	402,9	348,6	340,2	339,7	336,9	-66,0
Заходи, не пов'язані з веденням лісового господарства	4,3	3,3	7,4	1,0	-	-
Відтворення лісів, тис. га, в т.ч.	48,8	44,8	49,3	36,8	41,2	-7,6
висівання і садіння лісу, тис. га	32,1	30,2	33,4	26,5	30,9	-1,2
природне поновлення лісових ресурсів, тис. га	16,7	14,6	15,9	10,3	10,3	-6,4
Обсяг реалізованих лісоматеріалів у діючих оптових цінах (без ПДВ), млрд грн	16,8	17,5	17,9	18,9	20,5	3,7
Ціна знеособленого м ³ реалізованої деревини, грн (без ПДВ)	916,8	874,7	1412,0	1700,0	1720,0	803,2
Чистий прибуток, млн грн	289,0	194,9	1017,5	1190,7	2892	2603,0
Рентабельність діяльності, %	1,9	1,0	4,4	4,9	12,3	10,4
Надходження платежів до зведеного бюджету, млрд грн	4,9	4,9	7,3	7,8	9,2	4,3

1. Дані за 2019–2021 роки наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

2. Починаючи з 2022 року дані наведено без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії.

Джерело: узагальнено автором на основі даних [5; 6].

Незважаючи на покращення економічних показників лісового господарства, спостерігається погіршення екологічних показників. Багато

важливих аспектів лісового господарства, таких як охорона лісів, лісовпорядкування, інвентаризація лісів, лісовідновлення та захисне лісорозведення, практично не розвиваються і знаходяться на низькому рівні. Крім того, податкові надходження до державного бюджету не покривають необхідних витрат на охорону й відтворення природних ресурсів у лісовому господарстві.

Загалом відзначимо негативну тенденцію зменшення кількості здійснених заходів із відновлення лісів на противагу збільшенню обсягу суцільних рубок головного користування. Суцільними рубками головного користування щороку вирубуються понад 30 тис. га лісів. Щорічно лісовідновлювальні заходи проводяться на вирубках й інших некритих лісовою рослинністю землях площею понад 40 тис. га. Однак, через значну загибель лісових насаджень, рівень еколого-збалансованого лісокористування поки не досягнутий [6].

Тим не менш, забезпеченість лісовими ресурсами в Україні становить лише 0,17 га на одну особу, що є одним із найнижчих показників у Європі: для порівняння, у Югославії цей показник сягає 0,46 га, у Болгарії – 0,42 га, у Румунії – 0,29 га, а в Польщі – 0,24 га [2]. Запас деревини в Україні становить 25,4 м³ на душу населення. Хоча частка лісового господарства у структурі ВВП України є незначною (лише 0,5-0,6%), обсяги продукції, робіт і послуг лісового господарства, а також лісозаготівель демонструють стабільне зростання у період 2000-2020 років [7].

Незважаючи на те, що ліси (15,9% земельного фонду) займають другу за розміром площу після земель сільськогосподарського призначення (близько 70% земельного фонду), наявний рівень лісисистості території України надалі є нижчим за оптимальний. Оптимальним, за європейськими рекомендаціями, рівень лісисистості країни має складати не менше 20%.

Лісисистість України у різних природних зонах розподілена нерівномірно і не досягає оптимального рівня, за якого ліси максимально сприяли б покращенню клімату, збереженню водних ресурсів, захисту ґрунтів від ерозії

та збільшенню запасів деревини. Основна частина лісів зосереджена в Українських Карпатах (42%) і на Поліссі (26,8%), тоді як у Лісостеповій зоні їх лише 13%, у Гірському Криму – 10,4%, а в Степу – 5,3% [8].

Ліси України відповідно ст. 39 Лісового Кодексу України [9] залежно від їхнього екологічного і соціально-економічного значення та від основних виконуваних ними функцій поділяються на такі категорії:

1) захисні ліси (виконують переважно водоохоронні, ґрунтозахисні та інші захисні функції) – становлять 3416 тис. га;

2) рекреаційно-оздоровчі ліси (виконують переважно рекреаційні, санітарні, гігієнічні та оздоровчі функції) – становлять 1586 тис. га;

3) ліси природоохоронного, наукового, історико-культурного призначення (виконують особливі природоохоронні, естетичні, наукові функції тощо) – становлять 1440 тис. га;

4) експлуатаційні ліси – становлять 3937 тис. га (рис. 1.1) [9].

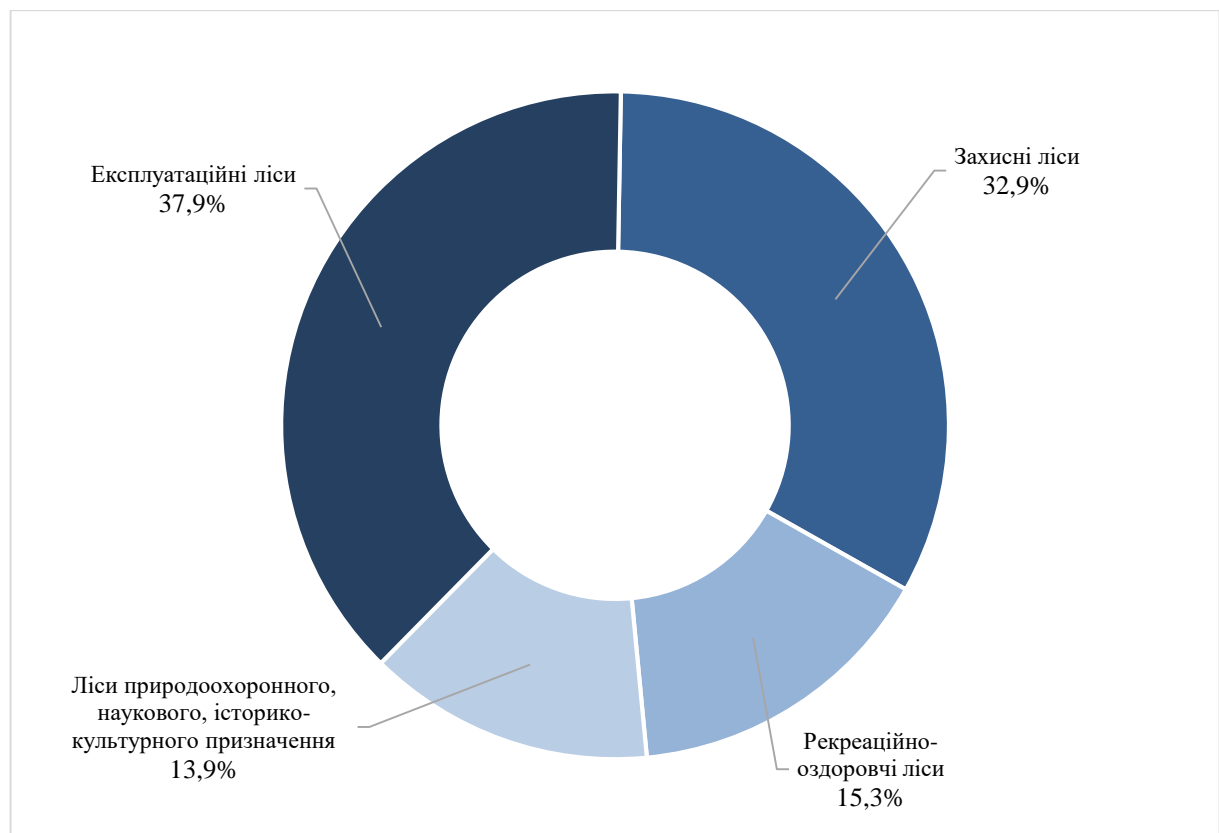


Рисунок 1.1 – Розподіл лісів за категоріями залежно від основних виконуваних ними функцій у 2022 р.

Джерело: розраховано автором за даними [9].

За даними Державної служби статистики України [5], площі відтворення лісів значно перевищують площі їх загибелі з різних причин. Так, станом на 2022 р. в Україні зазнали загибелі лісові насадження загальною площею 12,390 тис. га, тоді як обсяги лісовідновлення та лісорозведення склали 36,862 тис. га (табл. 1.3) [5].

**Таблиця 1.3 – Площі відтворення, загибелі та рубок лісів в Україні
у 2010-2022 рр., тис. га***

	Загальна площа відтворення лісів	Темп приросту (у % до попереднього року)	Площа загибелі лісових насаджень	Темп приросту (у % до попереднього року)	Площа рубок лісу	Темп приросту (у % до попереднього року)
2010	70,08	-13,81	20,86	-	402,20	-
2015	60,40	4,68	27,77	36,88	399,30	-0,72
2016	63,23	2,34	19,41	4,26	386,26	-3,27
2017	64,71	-20,39	20,11	3,60	419,10	8,50
2018	51,52	-5,21	15,07	-21,20	445,52	6,30
2019	48,84	-8,27	12,40	-5,32	436,75	-1,97
2020	44,80	10,17	39,76	-8,90	382,34	-12,46
2021	49,36	-25,33	9,52	7,37	378,60	-0,98
2022	36,85	-13,81	12,39	-25,29	372,40	-1,64

* Дані за 2014-2022 роки наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Джерело: узагальнено та розраховано автором за даними Державної служби статистики України [5].

Проте, така тенденція є не зовсім позитивною, адже процес відтворення лісових ресурсів є значно тривалішим, ніж процес загибелі. До того ж, окрім природної загибелі деякої частки лісових насаджень з причин хвороб лісу, лісових пожеж від пошкоджень комахами тощо, сьогодні спостерігаємо і значні обсяги вирубки лісів.

Загальна площа вирубки не включена до площі загибелі лісових насаджень і значно перевищує площу лісовідновлення та лісорозведення. Це свідчить про дисбаланс між використанням і відновленням лісових ресурсів,

що може мати серйозні соціо-еколого-економічні наслідки та негативно впливати на забезпечення сталого розвитку лісового господарства (рис. 1.2).

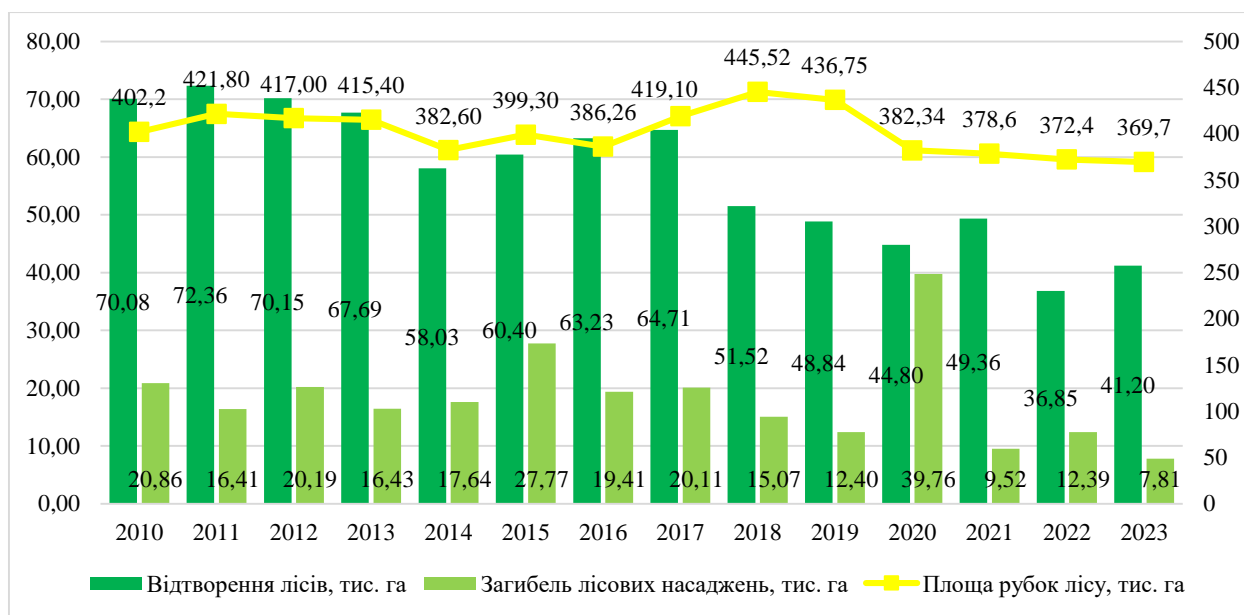


Рисунок 1.2 – Площа відтворення, загибелі та рубок лісових насаджень в Україні, 2010-2023 р.

* Дані за 2014-2022 роки наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях

Джерело: сформовано автором за даними Державної служби статистики України [5].

Всі рубки поділяються на дві категорії – рубки головного користування та рубки, пов'язані з формуванням і оздоровленням деревостанів. Якщо деревні ресурси заготовлюються за рахунок вирощування стиглого лісу, таку рубку називають рубкою головного користування. Рубки, пов'язані з формуванням і оздоровленням деревостанів у свою чергу включають у себе ще три групи: рубки догляду, санітарно-оздоровчі рубки та інші рубки (рис. 1.3).

Перед початком рубок головного користування чи рубок, пов'язаних із формуванням і оздоровленням деревостанів для кожної лісової ділянки складається технологічна карта, яка враховує специфічні умови та містить лісівничі й організаційні вимоги до виконання робіт. Терміни заготівлі й транспортування деревини, а також огляд місць рубок, заходи з формування й оздоровлення лісів і очищення їх від порубкових залишків здійснюються відповідно до порядку, визначеного для спеціального використання лісових

ресурсів.

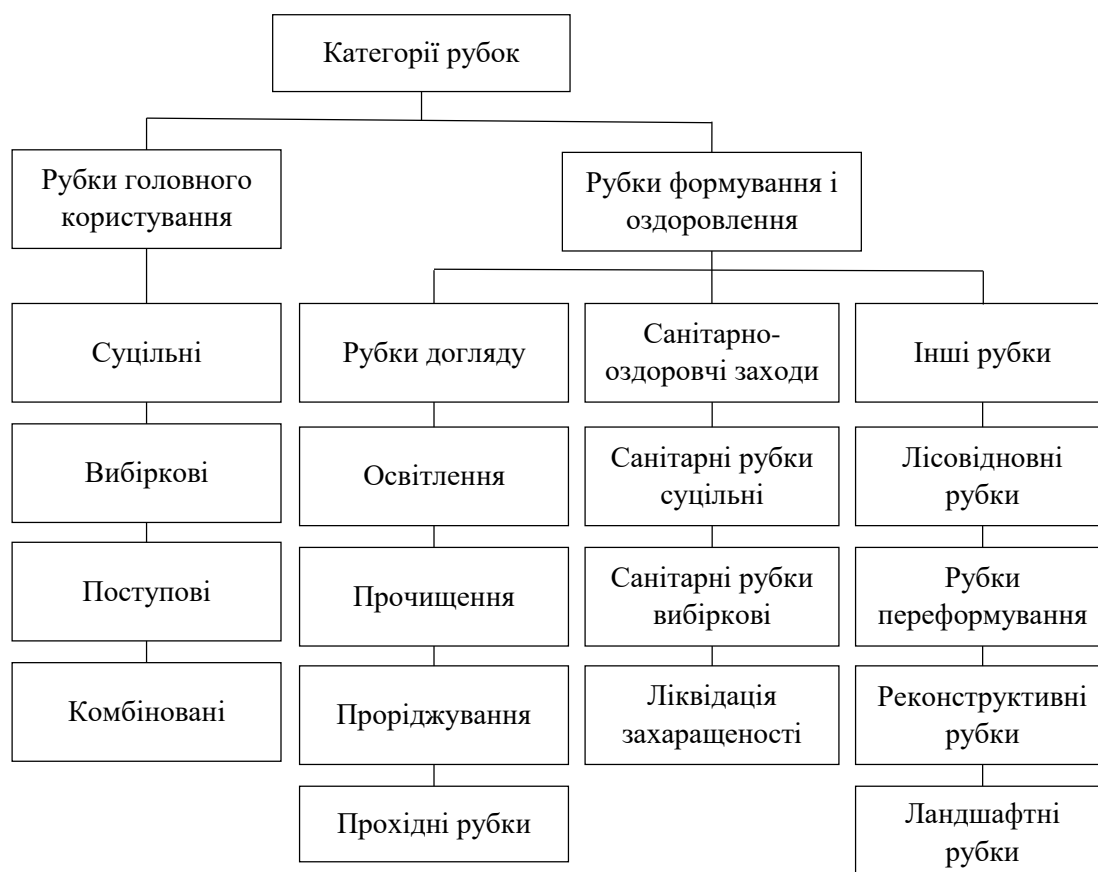


Рисунок 1.3 – Класифікація основних категорій та систем рубок лісу

Джерело: узагальнено автором на основі власних досліджень.

Динаміка кількості рубок у лісовому господарстві за видами рубок у 2010-2023 рр. наведено на рис. 1.4.

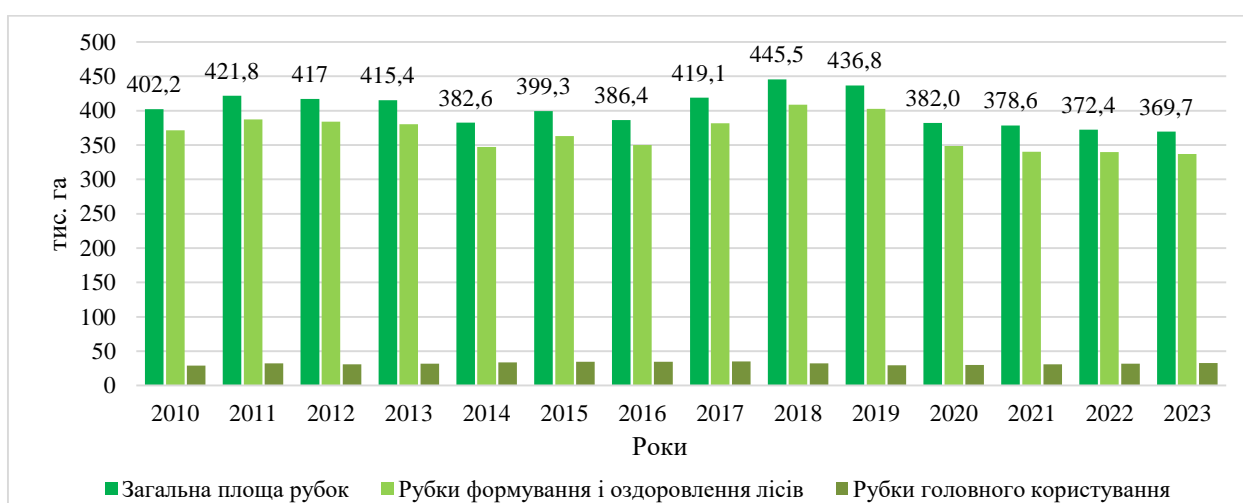


Рисунок 1.4 – Кількість рубок у лісовому господарстві за видами у 2010-2023 рр., тис. га

Джерело: сформовано автором за даними Державної служби статистики України [5].

Залежно від віку та породного складу насадження рубки догляду поділяються на такі види рубок: освітлення, прочищення, проріджування, прохідну (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Види рубок догляду за лісовими насадженнями в залежності від віку та породного складу насаджень

Види рубок догляду	Мета і завдання	Вік насаджень, роки		
		хвойні і твердолистяні високоствобурні	інші листяні породи, в т.ч. твердолистяні низькостовбурні при віці стиглості	
			41 рік і більше	до 40 років
Освітлення	формують деревостани бажаного складу та густоти, забезпечують таку участь головної породи в деревостані, яка відповідає конкретним лісорослинним умовам та призначенню створюваного деревостану	до 10	до 10	до 5
Прочищення	забезпечують склад і рівномірне розміщення дерев головної породи на площі, формують оптимальну структуру майбутнього деревостану, регулюють кількісне співвідношення окремих порід	11-20	11-20	6-10
Проріджування	створюють умови для формування стовбура і крони кращих дерев (головна увага приділяється якості і структурі деревостану, формується другий ярус у складних деревостанах)	21-40	21-30	11-20
Прохідні	призначені для збільшення приросту кращих дерев, підвищення товарності деревостанів та скорочення строків вирощування технічно стиглої деревини, поліпшення складу, структури та підвищення стійкості деревостану	41 і старіші	31 та старіші	20 та старіші

Джерело: сформовано автором на основі узагальнення інформації [10].

У зв'язку з повномасштабною військовою агресією Росії, на тимчасово окупованих територіях виявлені численні порушення лісового законодавства, в тому числі незаконні рубки. Водночас окупація територій та їх забруднення вибухонебезпечними предметами, а також обстріли, що відбуваються в прикордонних районах, не дають можливості для виявлення всіх фактів

знищення лісів. За офіційними даними Державного агентства лісових ресурсів України (далі – ДАЛРУ), протягом 2023 р. виявлено 4,4 тис. випадків незаконних рубок обсягом 28,5 тис. м³, що на 7,9 тис. м³ (38,3%) більше від аналогічних показників у 2022 р. (20,6 тис. м³). Сума заподіяної шкоди у 2023 р. склала 579,8 млн грн., що у понад 3 рази більше, ніж зазначений показник у 2022 р. (186,7 млн грн). При цьому сплачено добровільно та стягнуто судами лише 14,4 млн грн. (2,5%) від заподіяної шкоди [6]. Очевидним є і те, що кількість незаконних рубок на тимчасово окупованих територіях буде лише зростати [7].

Незважаючи на незначне скорочення кількості виявлених незаконних рубок в Україні у 2022 р., у 2023 р. знов спостерігаємо тенденцію до їх зростання. Держлісагентсов вживає всіх необхідних заходів для запровадження ефективної системи боротьби з незаконними рубками, проте їх кількість залишається значною. На рис. 1.5 представлено динаміку обсягу лісопорушень протягом 2010-2023 рр.

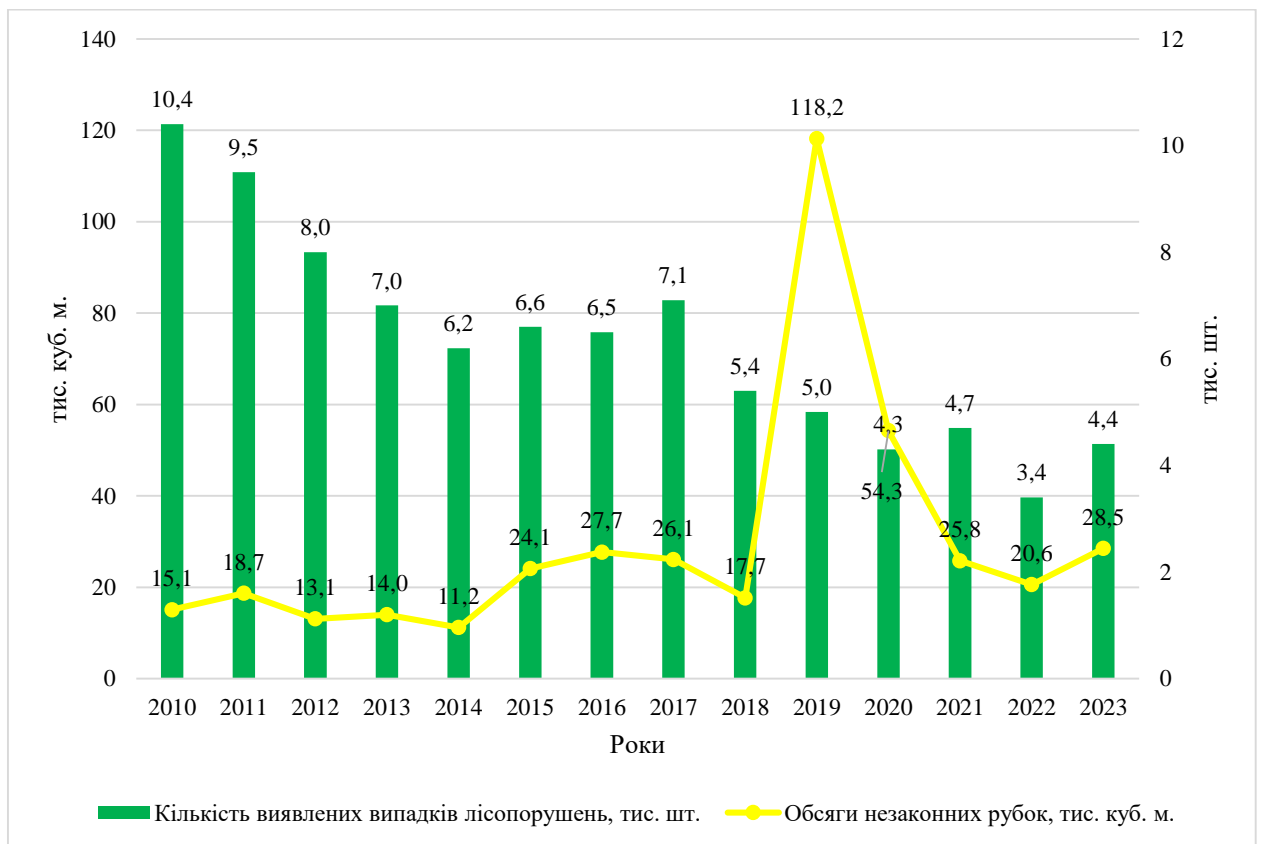


Рисунок 1.5 – Обсяги незаконних рубок в Україні, 2010-2023 рр.

Джерело: побудовано авторами за даними ДАЛРУ [6].

Внаслідок існування прогалін у вітчизняному законодавстві, лісогосподарські підприємства дуже часто проводять незаконні рубки, представляючи їх як «легальні». Одним із найпоширеніших видів таких рубок є санітарні рубки. Проведення суцільних або вибіркового санітарних рубок здійснюється під час визначення «хворого» лісу, в якому наявні шкідники, ознаки хвороб, зараження деревини, вітровали та інші недоліки [11]. Аналіз обсягу заготовленої деревини за видами рубок протягом 2010-2023 рр. (рис. 1.6) свідчить, що в Україні складається аномальна ситуація, коли найбільше заготовленої деревини отримується в результаті рубок формування й оздоровлення лісів, у тому числі санітарних.

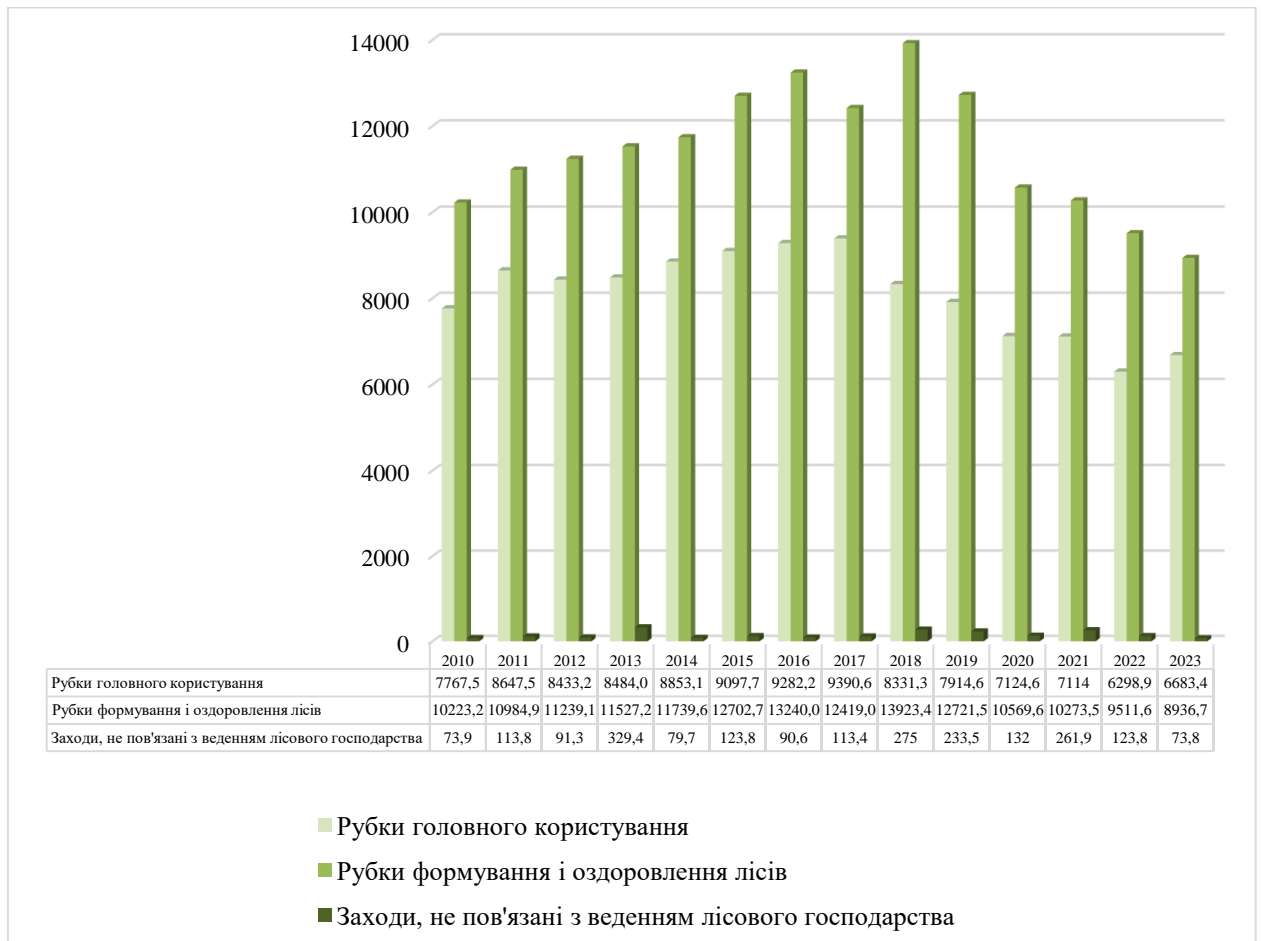


Рисунок 1.6 – Обсяг заготовленої деревини за видами рубок в Україні протягом 2010-2023 рр., тис. м³

Джерело: побудовано авторами за даними Державної служби статистики України [5].

Штучне збільшення обсягів санітарних рубок спричиняє не тільки

неконтрольоване знищення лісів, але і призводить до значних втрат для бюджету. Згідно з п. 256.9. Податкового кодексу України, на деревину, заготовлену під час вибіркових рубок головного користування, ставки рентної плати знижуються на 20%, а від 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 та рубки переформування) – на 50%.

Отже, площ рубок лісів разом із загибеллю протягом досліджуваного періоду майже у 10 разів перевищує площі лісовідновлення та лісорозведення. Хоча рубки також мають на меті відтворення лісу (рубки догляду, санітарно-оздоровчі заходи, інші рубки, пов'язані з формуванням і оздоровленням (лісовідновні рубки, реконструктивні рубки, рубки переформування деревостанів, ландшафтні рубки)), проте вони все одно призводять до зменшення лісистості території країни. Вважаємо, що рубки для лісовідновлення мають здійснюватися, але не у тих обсягах, у яких вони спостерігаються сьогодні.

Комплексне користування лісовими ресурсами забезпечує раціональність використання різноманітної продукції лісового господарства, одночасно примножується екологічний потенціал та соціальне значення лісів в Україні. Згідно даних Державної служби статистики України, деревна продукція, яка становить близько 90-95% від загального обсягу реалізованої продукції, є основною статтею доходу вітчизняного лісового сектору економіки, тоді як на недеревну лісову продукцію (різні види ягід, лікарських і медоносних рослин, грибів тощо) припадає лише 5-10% від загального обсягу реалізованої продукції лісових господарств України [5]. Частка недеревної лісової продукції у загальному об'ємі валового лісового продукту у багатьох європейських країнах становить 20-30% і може сягати навіть 50%, а в США – ця частка є ще й законодавчо закріпленою. Це дає змогу зменшити об'єми

лісозаготівлі та підвищити ефективність ведення лісового господарства загалом [4].

Зокрема до недеревної продукції лісового господарства відносять:

- дикорослі природні ресурси;
- більшість з них мають сезонний характер;
- їх поява або відсутність, а також інтенсивність плодоносіння сильно залежать від природно-кліматичних та метеорологічних умов;
- потребують мінімум затрат на виробництво, але максимум затрат на охорону;
- є багаторічними або самовідновлюваними (самовисівними), однак їх поява і зникнення з року в рік є не завжди передбачуваними чи прогнозованими [12].

Інформація про наявні лісові ресурси недеревного походження може бути корисною для організації їх раціонального освоєння, що є вагомим додатковим джерелом підвищення доходності та прибутковості підприємств лісового господарства.

Вартість недеревної лісопродукції в окремих категоріях лісів перевищує вартість деревини. Недеревна продукція лісового господарства є вигідною для підприємств ще й тим, що їх природне відновлення зазвичай не перевищує одного року, при тому, що відновлення деревної лісопродукції може сягати більше 100 років. Впродовж останніх років у лісах України спостерігається зростання обсягів спеціального використання недеревних лісових ресурсів, зокрема, заготівлі другорядних лісових матеріалів і побічних лісових користувань (заготівля дикорослих плодів, грибів, ягід, лікарських рослин). Але цей перспективний напрямок в Україні не реалізується у повній мірі й малорозвинений у порівнянні з країнами ЄС. За 2021 р. надходження від недеревних ресурсів у Європі становили близько 4 млрд євро [14].

Згідно даних статистичного збірника «Довкілля України» [15], простежується спадна тенденція обсягів заготівлі недеревної продукції

лісового господарства протягом останніх років (табл. 1.5).

Таблиця 1.5 – Заготівля недеревної (другорядної) лісової продукції в Україні у 2010-2022 рр., т

Вид недеревної продукції	Роки							Відхилення, 2022 р./2010 р.
	2010	2015	2018	2019	2020	2021	2022	
Кора	3	6	66	40	-*	30,8	-	-
Дикорослі плоди	121	71	8	15	14	42	22	-99
Гриби	474	68	262	438	54	142	499	25
Ягоди	5731	3325	3799	2057	1672	3257	3379	-2352
Лікарські рослини	211	125	159	214	548	545	592	381
Деревні соки	2909	2390	1228	980	357	289	210	-2699
Сіно	2388	1142	733	1050	813	381	301	-2087
Горіхи	23	35	9	45	-*	-*	-*	22
Деревна зелень	14	30	87	134	46	42	-*	-
Очерет	4212	4372	2073	1663	-	-	-	-2549**

* дані не оприлюднюються з метою забезпечення виконання вимог Закону України «Про державну статистику» щодо конфіденційності статистичної інформації

** відхилення розраховані 2019 р. до 2010 р.

Джерело: узагальнено та розраховано автором за даними [15].

Отже, дані табл. 1.5 свідчать про постійне зниження обсягів заготівлі недеревної продукції лісового господарства. У 2020 р. спостерігається зростання заготівлі тільки лікарських рослин на 381 т, порівняно із показником 2010 р., а також незначно грибів (на 25 т) та горіхів (на 22 т). Обсяги заготівлі всіх інших категорій недеревної лісопродукції показує тенденцію до зменшення, хоча в Україні існує значний потенціал заготівлі та реалізації такої продукції. Потенційні обсяги заготівлі недеревної лісопродукції дозволять подальший розвиток цього напрямку господарської діяльності за умови сталого користування, постійного природного відновлення і забезпечать зростання прибутковості підприємств лісової галузі.

Основними причинами, що унеможливають вирішення завдань успішного використання недеревної продукції є знеособлення користування ресурсами лісу, відсутність конкретних користувачів лісовими угіддями і затверджених правил збору лісової продукції на усіх рівнях, невелика кількість переробних пунктів на місцях та надзвичайно застаріле обладнання,

що використовуються для перероблення сировини. Суб'єкти підприємницької діяльності не проявляють інтересу до більш прибуткової переробки, що пояснюється, зокрема, високою капіталомісткістю переробної ланки і відсутністю маркетингових досліджень, які стосуються просування і реалізації готової продукції недеревного характеру [16, с. 175].

Дуже важливим для України є досвід країн ЄС, у яких сформований, на нашу думку, лісогосподарський сектор на умовах циклічності, оскільки охоплює повний цикл заготівлі та переробки готової продукції лісівництва, а також є конкурентоспроможним видом економічної діяльності, що слугує основою формування особистих доходів громадян та забезпечує розширення трудової зайнятості населення [17, с. 55].

Здійснена еколого-економічна оцінка сучасного стану розвитку лісової галузі в Україні свідчить, що управління лісовим господарством сьогодні варто здійснювати із застосуванням комплексного підходу, який має базуватися на дотриманні визначених принципів із врахування особливостей лісогосподарської діяльності в Україні.

Лісові ресурси є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки вони представляють значну частину активів підприємств, які займаються лісокористуванням. Як об'єкт бухгалтерського обліку лісові ресурси мають свої особливості, оскільки їх характеризують унікальні властивості та специфіка використання. Відповідно до цього сформовано низку принципів здійснення лісогосподарської діяльності (рис. 1.7).

Зокрема, нами виокремлено циклічність як надважливий принцип здійснення діяльності у сфері лісового господарства, виходячи з того, що циклічність текстуально визначається, як система організації виробництва, за якої протягом певного періоду виконується цикл робіт, що регулярно повторюються в установленому порядку. У свою чергу, однією з головних особливостей здійснення лісогосподарської діяльності є довгостроковість. Вирощування лісових ресурсів – це процес, що займає десятки років, тому

необхідно ретельно планувати ресурси і роботи на кілька етапів вперед, враховуючи природні, економічні та екологічні фактори. Лісовий цикл, що включає посадку, вирощування, вирубку і відновлення лісів, має особливу часову структуру, що потребує специфічних підходів до управління.

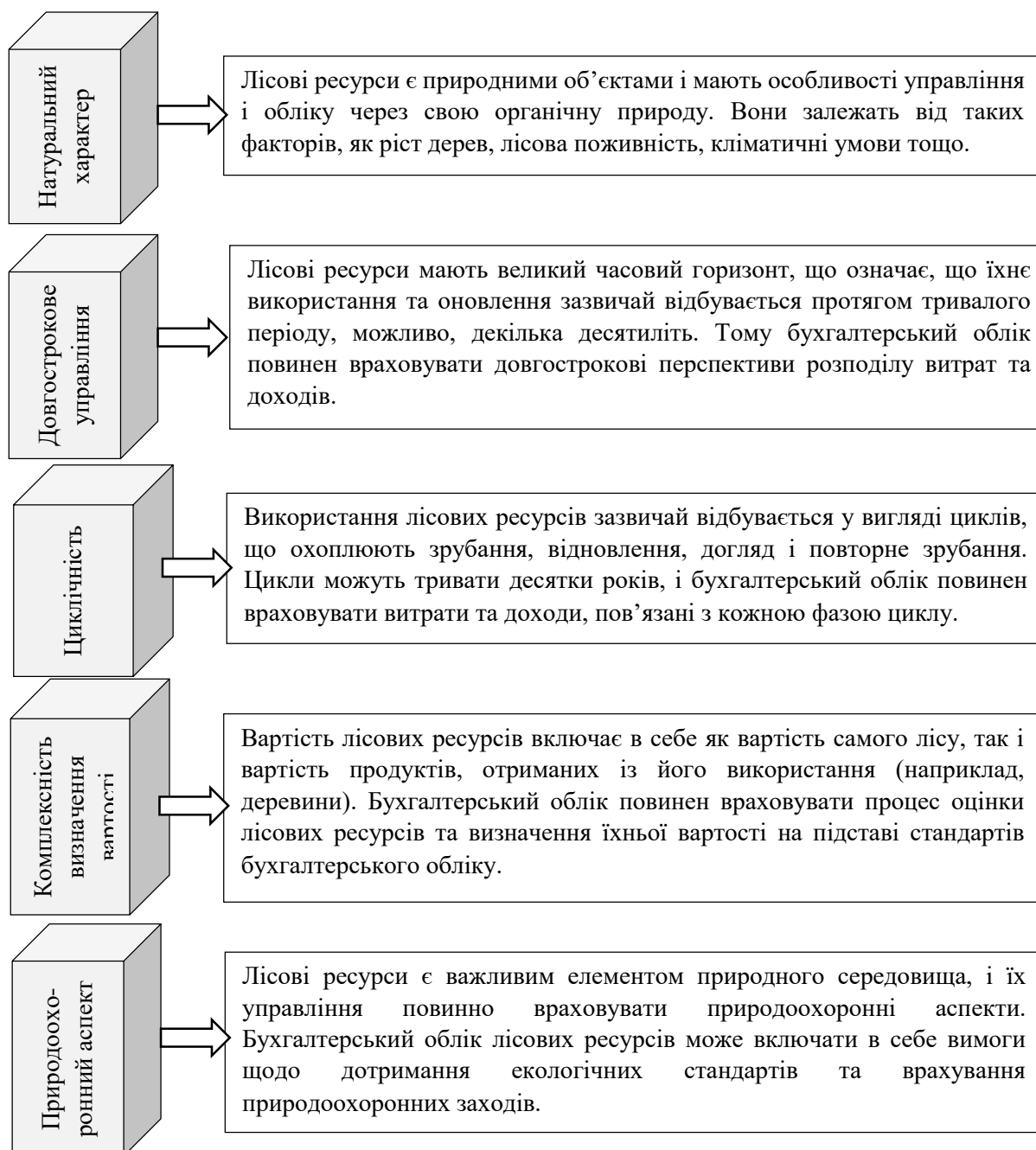


Рисунок 1.7 – Принципи здійснення лісогосподарської діяльності з врахуванням особливостей лісових ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку

Джерело: визначено та сформовано автором.

Запропонований принцип циклічності діяльності у сфері лісового господарства ґрунтується на врахуванні того, що виробничий цикл у лісовій галузі від висадки до реалізації лісопродукції може тривати декілька десятків років. З огляду на це, бухгалтерський облік має враховувати операції на кожному із фаз циклу.

Отже, в Україні лісова галузь стикається з багатьма проблемами, які ускладнюють її ефективне функціонування. З одного боку, значний економічний потенціал лісівництва використовується недостатньо: значна частина продукції експортується як необроблена сировина, тоді як потенціал внутрішньої переробки залишається нерозкритим. З іншого боку, незаконні вирубки, недостатнє відновлення лісів та погіршення стану лісових екосистем загрожують довгостроковій стійкості цієї галузі.

Екологічна складова є не менш важливою: ліси виконують ключову роль у збереженні біорізноманіття та боротьбі зі змінами клімату. Проте деградація лісів через надмірні вирубки, поширення шкідників і захворювань дерев, а також вплив кліматичних змін вимагають негайних заходів. Лісова галузь має перейти на принципи сталого управління, які передбачають збалансоване використання ресурсів із врахуванням економічних, екологічних та соціальних аспектів.

Соціальний вимір цієї теми полягає в тому, що ліси забезпечують робочі місця, підтримують добробут місцевих громад і є джерелом екологічно чистих ресурсів для багатьох галузей економіки. Водночас вирубка лісів без належного відновлення може призводити до соціальних конфліктів і погіршення умов життя у регіонах, залежних від лісового господарства.

Отже, еколого-економічна оцінка стану лісової галузі є необхідною для розуміння поточного рівня ефективності управління цим сектором і розробки стратегії його сталого розвитку. Це питання стоїть на перетині інтересів екології, економіки та суспільства, що робить його критично важливим для України в сучасних умовах.

1.2. Сутність готової продукції лісівництва як об'єкту бухгалтерського обліку

Лісові ресурси – це продукти та корисності лісу, які відтворюються у процесі ведення лісового господарства і використовуються для задоволення матеріальних та культурних потреб суспільства. Лісові ресурси служать основою економічної системи ведення лісового господарства, а обсяг їх використання встановлюють такий, що забезпечує безперервність виконання лісами еколого-економічних функцій (природоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, ресурсні). За рахунок використання лісових ресурсів лісове господарство отримує кошти для відтворення лісів, проведення лісівничих, лісоохоронних та інших заходів (державою в останні роки припинено фінансування витрат на ведення лісового господарства).

Бухгалтерський облік як підсистема управління є важливим інструментом для збереження лісових ресурсів і зменшення антропогенного впливу на ці повільно відновлювальні природні ресурси, оскільки надає інформацію про витрати на збереження, використання та відтворення лісових ресурсів. З метою удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування потребують вирішення ряд теоретичних питань: обґрунтування понятійного апарату та підходу до класифікації лісових ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку [18, с. 26].

Лісові ресурси є видовим елементом природних ресурсів, які включають в себе наявні на території континентів Землі та окремих країн запаси лісу й недеревні цінності лісу. Ліси різних видів дають різноманітну деревину – універсальну сировину для багатьох видів промисловості та будівництва, харчові продукти, корм для диких та сільськогосподарських тварин, притулок для диких тварин, задовольняють рекреаційні потреби людей [19, с. 10].

У науковій літературі зустрічаються різні трактування поняття «лісові ресурси» та їх складових. Підходи до трактування сутності поняття «лісові ресурси» та виокремлення їх складових наведено у додатку А.

Т.І. Пономаренко та В.К. Савчук відносять лісові ресурси до біологічних активів. До біологічних активів лісового господарства автори відносять не тільки

деревну та недеревну продукцію лісового господарства, але і земельні ресурси, зайняті лісом, лісорозсадники, лісові масиви, лісонасіннєві плантації, чагарники, ягідники, диких тварин і птахів [20, с. 112]. Такий підхід передбачає і НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [21], проте він поширюється тільки на сільськогосподарські підприємства.

Думку попередніх авторів розділяють Л.А. Суліменко, А.В. Киян, С.А. Вітер [22, с. 474] та Т.А. Ковбаса [23], які стверджують, що дія НП(С)БО 30 «Біологічні активи» має поширюватися також і на лісові біологічні активи (лісові насадження, земля, зайнята лісами, мисливські ресурси тощо), а їх облік проводиться з дотриманням усіх вимог, викладених у зазначеному стандарті [22, с. 474]. Думка зазначених науковців є досить дискусійною у частині віднесення землі до біологічних активів, однак має право на існування.

Автор Т.І. Вовчук [24, с. 145] переконаний, що лісові ресурси підпадають під визначення біологічних активів, оскільки задовольняють всі критерії належності до біологічних активів, а саме:

- здатні до біологічних перетворень, внаслідок яких вони продукують додаткові біологічні активи та/або лісогосподарську продукцію;
- існує можливість отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням біологічних активів;
- підприємство контролює актив внаслідок минулих подій (оскільки природних корінних лісостанів в Україні практично не залишилося, тому можна вважати, що вони створені людиною);
- вартість (справедливу, первісну або собівартість) активу достовірно можна визначити [24, с. 145].

Окрім НП(С)БО 30 «Біологічні активи», облік біологічних активів сьогодні регулюється також Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку біологічних активів [25] та МСБО 41 «Сільське господарство» [26].

В. Озеран та М. Чік [27, с. 281] слушно зауважують, що «введення у практику НП(С)БО 30 «Біологічні активи» змінило методика обліку на підприємствах лісового господарства.

Методологічні положення з організації державного статистичного

спостереження щодо ведення лісгосподарської діяльності [28] дозволяють отримати основні статистичні показники щодо лісгосподарської діяльності (додаток Б). Всі показники, затверджені даним положенням, мають кількісний характер, що не дає можливості охопити дані щодо:

- оцінки вартості продукції лісового господарства;
- собівартості реалізованої продукції лісового господарства;
- обсягів використаних коштів, в тому числі бюджетних на охорону, захист, відтворення лісів, розвиток інфраструктури, адміністративні та інші потреби.

Все вищеперелічене значно зменшує можливості управління та проведення контролю за використанням лісових ресурсів суб'єктами господарювання.

У сучасних умовах господарювання економічна оцінка природних ресурсів у цілому і лісових ресурсів зокрема набула нового значення. Т.М. Сторожук та Н.С. Дружинська виокремлюють низку підстав для економічної оцінки лісових ресурсів (табл. 1.6).

Таблиця 1.6 – Підстави для економічної оцінки лісових ресурсів

Підстава для оцінки	Випадки застосування
Зміна власника	– купівля лісового масиву; – продаж лісового масиву; – обмін лісового масиву; – розподіл лісового масиву; – дарування лісового масиву тощо
Відчуження лісових земель під інші види користування	– передача під будівництво; – передача для сільськогосподарської діяльності; – примусове відчуження (експропріація) тощо
Спільна діяльність	– щодо об'єднання майна для визначення частки кожного з учасників; – під час виходу учасників з об'єднання
Оцінка шкоди, заподіяної лісовому господарству	– під час пожеж, буревій; – під час крадіжок, передчасної вирубки; – за забрудненням навколишнього середовища тощо
Визначення вартості лісу як майна	– під час передачі лісового фонду в оренду; – за підрахунком ефективності заходів у лісовому господарстві; – у процесі встановлення вартості з метою оподаткування; – зі страхування тощо
Стратегічне планування та прогнозування	– для визначення потенціалу розвитку лісгосподарських підприємств та галузі; – під час планування та прогнозування використання продукції лісу; – під час визначення доцільності інвестицій у різноманітні лісгосподарські заходи; – у процесі бізнес-планувань, пов'язаних (залежних) від лісового господарства підприємств та галузей
Глобалізаційні процеси	З метою долучення до глобальних заходів вимірювання аспектів людського розвитку, які пов'язані з використанням природного капіталу у світі

Джерело: [29, с. 235].

Отож, доцільність економічної оцінки природних ресурсів, у тому числі лісових, не підлягає сумніву. Ліси є досить складним об'єктом для оцінки, оскільки вони виконують одночасно ряд функцій, і отриманий при цьому ефект проявляється в часі по-різному. Дві абсолютно однакові в лісівничому відношенні ділянки лісу можуть мати різну цінність залежно від їхнього розташування і виконуваних функцій.

Науковий простір безупинно поповнюється дослідженнями, які в умовах сучасності дозволяють удосконалювати ведення облікової діяльності на вітчизняних підприємствах, а також, підлаштовуючись під потреби користувачів, зазнають трансформації і завдання обліку.

Сучасні методи управління лісогосподарськими підприємствами ґрунтуються на використанні механізмів, які забезпечують втілення політики раціонального використання лісових ресурсів. Однією з умов збереження та раціонального використання лісових ресурсів є створення системи обліково-аналітичного забезпечення на рівні лісових господарств. З цією метою необхідно чітко виокремлювати об'єкти та одиниці обліку, які виходячи з особливостей лісогосподарської діяльності є проблемними відносно готової продукції, її форм та видів.

Погоджуємося з думкою І.В. Замули та О.В. Шавурської [30, с. 179] щодо того, що чинне методичне забезпечення бухгалтерського обліку, яке запозичене з Радянського Союзу, не забезпечує формування облікової інформації про лісові ресурси, оскільки вони не ідентифікуються як об'єкт бухгалтерського обліку, що призводить до втрати частини біологічного різноманіття країни. В СРСР лісові ресурси не відображалися в складі активів підприємства, оскільки держава вважалася єдиним власником цих природних ресурсів. Крім того, радянські вчені заперечували наявність вартості природних ресурсів, адже вони не створені в результаті трудової діяльності людини. Однак, в сучасних умовах господарювання домінуючою при визнанні активів є концепція контролю, яка задекларована в національних і

міжнародних стандартах бухгалтерського обліку [30, с. 179].

Л.З. Микитин та С.І. Головацька характеризують підприємства лісового господарства як «специфічні організаційні структури, котрі займаються посадкою, вирощуванням, доглядом за лісом, а також заготівлею та реалізацією лісової продукції. Досліджуючи економічний зміст та принципи оцінки готової продукції підприємств лісового господарства, автори зазначають, що діюча практика обліку процесу виробництва та визначення собівартості продукції не відповідає економічній сутності зазначених об'єктів обліку, що також потребує переосмислення та методичного регулювання на рівні галузі» [31].

Із метою забезпечення можливості чіткого окреслення процесу організації бухгалтерського обліку готової продукції лісового господарства, необхідно дослідити підходи до трактування категорії «готова продукція» з урахуванням специфіки лісової галузі, а також окреслити її складові.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [32], готовою вважається продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

У МСБО 2 «Запаси» готова продукція виділяється окремо як група запасів. Запаси складаються з готової продукції або незавершеного виробництва підприємства, а також основних і допоміжних матеріалів, що призначені для використання в виробничому процесі [33].

У Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [34], до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Отже, у нормативних документах, роботи і послуги не відносяться до

складу готової продукції.

Ф.Ф. Бутинець під готовою продукцією визначає повністю завершену обробкою, укомплектовану, яка пройшла необхідні випробування (перевірки) продукцію. Автор відносить до готової продукції «виріб (або напівфабрикат), послугу, роботу, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції» [35, с. 324].

Як продукт, який пройшов усі виробничі стадії, відповідає усім поставленим якісним і технічним характеристикам та може бути зданий для зберігання на склад або одразу ж реалізований замовнику або покупцю характеризують готову продукцію І.Ф. Баланюк, О.О. Григорів, Т.Л. Іванюк [36, с. 158].

Припущення про те, що готовою продукцією є виконані роботи (надані послуги) спростовує А.М. Кадацька, зазначаючи, що «це є дії виконавця, результат яких спрямований на задоволення потреб замовника щодо зміни об'єкта» [37, с. 668].

Н.С. Костишин під готовою продукцією розуміє «вироби чи напівфабрикати, повністю закінчені обробкою, що відповідають чинним стандартам або затвердженим технічним умовам, у тому числі щодо комплектності, прийняті на склад чи замовником і забезпечені сертифікатом або іншим документом, що засвідчує їх якість» [38, с. 517].

В.А. Дерій, М.В. Гуменна-Дерій, Є.Ю. Шара, Т.М. Слесар зауважують, що «основними вимогами, яким має відповідати готова продукція є: повністю закінчена і укомплектована; відповідає стандартам; прийнята службою технічного контролю; забезпечена відповідним паспортом, сертифікатом, гігієнічним висновком та іншими необхідними документами, що засвідчують її якість і комплектність» [39, с. 147].

Я.Д. Крупка та ін. під готовою продукцією розуміють «створений на

підприємстві актив, який пройшов всі стадії технологічної обробки, відповідає технічним і якісним характеристикам і призначений для подальшої реалізації або внутрішнього споживання» [40, с. 308].

А.О. Касич, В.І. Шара [41, с. 37] готову продукцію визначають як «результат закінченого виробничого процесу, призначена для продажу, відповідає галузевим нормам і стандартам з врахуванням особливостей її виробництва, всім вимогам діючого законодавства, та облік якої провадиться з використанням міжнародних інструментів організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства.

О.А. Подолянчук та І.С. Захарчук вважають за доречне надані підприємством послуги або виконані роботи відносити до складу виробництва та відображати на рахунку 23 «Виробництво». [42, с. 20]. Таку думку авторів підтверджують норми НП(С)БО 9 «Запаси», про те, що для підприємств, витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу є незавершеним виробництвом [32].

Якщо досліджувати підходи до визначення поняття «готова продукція» з врахуванням специфіки лісової галузі, то варто зауважити, що сьогодні у жодному нормативному акті Державного агентства лісових ресурсів України немає чіткого визначення готової продукції лісового господарства, та яка саме продукція до неї належить.

Серед науковців, які вивчають проблеми визначення готової продукції та її собівартості у лісовому господарстві, простежуються різні підходи. Деякі автори розглядають готову продукцію лісгосподарського виробництва як стиглу деревину на корені. Інші вважають основною продукцією не лише деревину, але й інші корисні для людини продукти лісової флори і фауни – недеревну продукцію лісового господарства. Також існує точка зору, що продукцією лісгосподарського виробництва є загальний щорічний приріст деревини (табл. 1.7).

Так, О.І. Задорожна зазначає, що «при правильному веденні господарства

ліс дає (крім деревини) різноманітні корисні продукти побічного користування: живицю, деревні зелень і соки, кору, заготівлю сіна, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, продукцію бджільництва і т. д.» [14].

Таблиця 1.7 – Підходи до трактування поняття «готова продукція» з урахуванням специфіки лісової галузі

Автор (и)	Трактування
Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. [44, с. 262]. Микитин Л.З., Головацька С.І. [31].	Готова продукція у лісовому господарстві – вилучені з лісу придатні для використання лісові ресурси, які призначені для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання
Мороз Ю. [45].	Готова продукція – це лісопродукція, яка закінчена виробництвом, відповідає вимогам стандартів і технічних умов, має документ, що засвідчує її якість, та призначена для збуту за межі підприємства.
Котляревська Н.С. [46, с.120].	Готовою продукцією є деревина, отримана в результаті рубок та розкрязування дерев на сортименти.
Ковбаса Т.А. [47, с. 166] Гордополов В.Ю., Гоцуляк В.Д., Несходовський І.С. [48, с. 80]	До готової продукції лісового господарства можна віднести: деревину (хлисти, сортименти, хмиз, дрязки); пиломатеріали (дошки, бруси, планка, рейка, штапик тощо); столярні вироби та інші вироби з деревини; саджанці, гриби, живиця, сіно та інша продукція.
Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. [22, с. 475]	Узагальнюючим поняттям продукції лісового господарства доцільно вважати вилучені з лісу придатні для використання лісові ресурси, які призначені для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Джерело: узагальнено автором на основі опрацьованої літератури.

Як товар лісового господарства виступає деревина в стані росту для суб'єктів лісопромислового виробництва – сировиною з метою виробництва лісових матеріалів. Плата за деревину в стані росту – валові доходи лісового господарства (лісгоспу). Затрати лісозаготівельників на виробництво лісових матеріалів – складова частина їхніх загальновиробничих витрат [43, с. 6].

Погоджуємося з авторами, які до готової продукції лісу, окрім деревної продукції, відносять також і недеревну, адже вартість недеревної лісопродукції в окремих категоріях лісів перевищує вартість деревини. Недеревна продукція лісового господарства є вигідною для підприємств ще й тим, що їх природне відновлення зазвичай не перевищує одного року, при тому, що відновлення деревної лісопродукції може сягати від 5-10 і до більше

100 років [17, с. 53].

Значні можливості для підвищення ефективності діяльності лісогосподарських підприємств полягають у використанні деревних відходів. У результаті проведення рубок на ділянках залишаються відходи [49, с. 15]: коріння (12%), верхівки, гілля, сучки (11,0%), хвоя, листя (36 кг на 1 м³ вивезеної деревини), тонкі гілки і молоді пагони (20 кг на 1 м³ вивезеної деревини), кори (10,0%). Таке господарювання є нераціональним, оскільки відходи можуть бути використані, особливо в умовах загрози блекаутів у якості альтернативного джерела енергії.

У процесі переробки деревини на всіх технологічних етапах утворюється така кількість відходів [50]:

- 13 % – під час заготівлі лісу (як правило, залишаються в лісі та не враховуються під час визначення валової кількості заготовленої деревини);
- 30 % – під час розпилювання кругляка на пиломатеріали (продається населенню для використання як паливо);
- 35 % – під час виготовлення готових виробів з пиломатеріалів;
- 60 % – від утворених відходів деревини використовуються іншими секторами економіки (виробництвом деревоволокнистої плити, паперовою промисловістю) [50].

Перспективи розширення асортименту підприємств лісопромислового комплексу відкриваються при комплексній переробці деревної сировини, при організації виробництв з утилізації лісосічних відходів та відходів лісопиляння та деревообробки [51], що може забезпечити зростання товарної продукції не менше ніж на 10-15 %. Нагромадження величезних запасів вторинної сировини вимагає вирішення проблеми їхнього комплексного використання. Тому вкрай важливо модернізувати існуюче виробництво, організувати глибоку хіміко-механічну і лісохімічну переробку вторинної сировини з одночасним одержанням малооб'ємної продукції високої вартості і повним використанням на місці низькоякісної сировини.

Існує декілька шляхів вирішення проблеми використання відходів деревини:

– переробка в енергоносії різних складів, призначення та властивостей (пелети, брикети, спирти, ефіри тощо).

– виробництво товарів народного споживання (різні композиційні матеріали, меблі, декоративні елементи для облаштування приміщень різного призначення).

– використання відходів деревини у виробництві матеріалів будівельного призначення з додаванням цементних з'єднувачів (арболіт, фіброліт, тирсо-бетон).

Поширеною проблемою на деревообробних підприємствах вважається використання та утилізація утвореної тирси, що пов'язано з великими об'ємами утворення даних відходів. На даний час відходи тирси вивозяться на полігони та зберігаються просто неба, окрім витрат на транспортування підприємства сплачують грошові компенсації сільськогосподарським підприємствам.

Більша частина деревних відходів (а інколи і повністю) від всіх видів рубок спалюється у лісі або вивозиться на сміттєзвалище, що свідчить про безгосподарність, а також здійснює значне забруднення навколишнього середовища, ґрунту та ґрунтових вод. В період ведення військових дій на території країни, систематичних масованих ракетних обстрілів об'єктів енергетичної інфраструктури, дефіциту енергетичних ресурсів в Україні таке використання лісових ресурсів не допустиме.

Існує кілька способів мінімізації негативного впливу на навколишнє середовище, зменшення забруднення ґрунтових вод та ґрунтів, а саме: виробництво деревного вугілля, брикетування деревних відходів, газифікація, а також переробка деревних відходів на тріску паливну.

Із метою ефективного використання лісових ресурсів, виробництва і використання біопалив з деревних відходів, а також з біомаси швидкоростучих дерев, забезпечення енергоефективності діяльності Вінницьке обласне спеціалізоване лісогосподарське підприємство «Віноблагроліс» (далі – ВОКСЛП «Віноблагроліс») наприкінці 2022 р. закуплено дороговартісне мобільне обладнання для переробки хворостів та інших деревовідходів, а

також стовбурів діаметром до 80 см. на однорідну тріску паливну – IVECO TRAKKER AD. З метою розуміння ефективності роботи з використанням обладнання для виробництва тріски паливної – автомобіля IVECO TRAKKER AD та для забезпечення можливості здійснення подальших розрахунків і надання пропозицій, вважаємо за доцільне розглянути технічні характеристики зазначеного обладнання (табл. 1.8).

Таблиця 1.8 – Технічні характеристики обладнання для виробництва тріски паливної – автомобіля IVECO TRAKKER AD

Параметр	Значення
Дизельний двигун	MAN EURO6
Потужність двигуна, кВт (к.с.)	265 (360)
Вікно подачі (Ш×В), мм	790×650
Діаметр подрібнюючого ротору, мм	820
Кількість ножів, шт	8 (16)
Вивантаження тріски	вентилятором із механічним приводом
Кількість осей	3
Максимальна швидкість, км/год	80
Габаритні розміри (Д:Ш:В), мм	7500×2550×3800
Вага, кг	20000

Джерело: сформовано автором на основі даних ВОКСЛП «Віноблагроліс»

Отож, обладнання з наведеними у табл. 1.8 технічними характеристиками дозволяє зазначити, що автомобіль IVECO TRAKKER AD виробляє від 15 до 25 тон тріски на годину, в залежності від матеріалу, з якого її виготовляють. Калькуляцію на виготовлення деревної тріски з дров'яної деревини ВОКСЛП «Віноблагроліс» представлено у додатку В.

Важливим фактом є те, що дана машина є пересувною, здатна виїжджати і працювати безпосередньо на ділянках лісу. Сьогодні машину використовують для зачищення ділянок, на яких відбулися рубки деревини або для усунення наслідків надзвичайних ситуацій, коли дерева було повалено тощо. Тим самим вирішується не тільки питання зменшення забруднення навколишнього середовища, але і питання заміни традиційних джерел енергії на альтернативний вид. Умовою ефективної роботи машини є забезпечення твердої поверхні, враховуючи її великогабаритні розміри, окрім того машина працює і на території ВОКСЛП «Віноблагроліс».

Окрім використання на дочірніх підприємствах, ВОКСЛП «Віноблагроліс» надає послуги з переробки деревини, деревних відходів, хворостів тощо на тріску паливну третім особам, наприклад, при викорчовуванні садків, зачистках ділянок під будівництво та ін.

За рахунок тріски паливної як альтернативного виду палива ВОКСЛП «Віноблагроліс» опалювалися котельні м. Вінниці, що є особливо актуальним під час блекаутів взимку кінця 2022 р. та початку 2023 р.

Таким чином, враховуючи те, що проблематику визначення поняття «готова продукція лісового господарства» недостатньо висвітлено у наукових працях дослідників, а також враховуючи досвід ВОКСЛП «Віноблагроліс», вважаємо, що *готовою продукцією лісового господарства є лісопродукція (як деревна (дерева на корені та деревина, отримана в результаті рубок і розкряжування дерев на сортименти), так і недеревна продукція лісового господарства (ягоди, гриби, лікарські рослини, технічна сировина (самопосів), корми (сіно)), а також деревовідходи (дерева, повалені у результаті надзвичайних ситуацій, коріння, хмиз, гілки, верхи дерев) та пилопродукція (дошки, бруски, пиловідходи (тирса, деревна стружка, деревна тріска)), виробництво і реалізація якої забезпечує тріаду економічних, соціальних та екологічних інтересів суб'єктів.*

Задоволення економічних інтересів лісгосподарських підприємств відбувається шляхом отримання економічних вигод та максимізації прибутку від виробництва та реалізації готової продукції, соціальних – шляхом забезпечення потреб населення в окремих видах лісо- та пилопродукції; екологічних – шляхом виробництва альтернативних видів палива, що є особливо актуальним в період повномасштабного вторгнення росії. З огляду на зазначене на рис. 1.8 наведемо авторське бачення тріади соціо-еколого-економічних ефектів від використання побічної лісо- та пилопродукції суб'єктами.

Лісопродукція є результатом процесів виробництва та заготівлі (збирання), а пилопродукція – процесу деревообробки.

Такий підхід до визначення сутності готової продукції лісівництва

розширює предметну область бухгалтерського її відображення в частині деревовідходів та пилопродукції, що забезпечує повноту інформації щодо отриманих економічних вигід для лісогосподарських підприємств та забезпечення енергетичної безпеки шляхом використання альтернативних джерел енергії для держави.

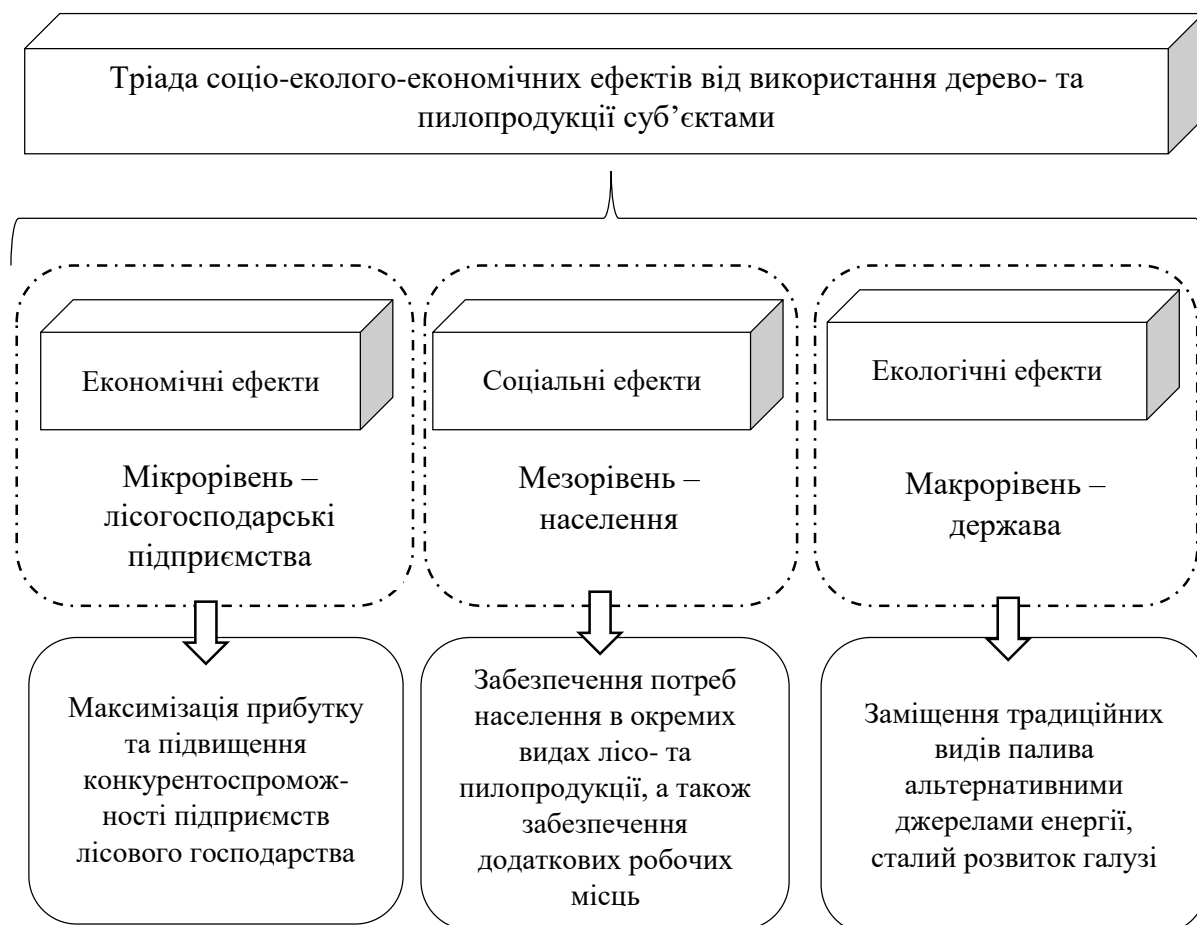


Рисунок 1.8 – Тріада соціо-еколого-економічних ефектів від використання лісо- та пилопродукції суб'єктами

Джерело: власна розробка автора.

Застосування деревних відходів та порубочних залишків під час рубок формування, оздоровлення лісів і головної рубки в перспективі дозволить перейти на альтернативні види палива, мінімізувати використання дефіцитного природного газу, зекономити значні кошти місцевих і державного бюджетів, покращити кліматичні умови, знизити шкідливі викиди в атмосферу та підвищити рекреаційний потенціал лісів, позитивно впливаючи на здоров'я людей.

1.3. Класифікація готової продукції лісівництва для потреб управління

Ключовим елементом успішного функціонування підприємства є належна організація його бухгалтерського обліку та виконання ним облікових, контрольних та аналітичних функцій. Ефективне формування обліково-аналітичного забезпечення для управління лісовою продукцією вимагає уваги до класифікації та систематизації інформації про наявність та рух лісових ресурсів. Це дозволяє вчасно та достовірно формувати робочий план рахунків для підготовки інформації, необхідної для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Лісогосподарські підприємства мають справу з різноманітними лісовими ресурсами, що відрізняються за складом, видами, призначенням, можливістю використання та цінністю. Впорядкування цих ресурсів є передумовою для їх ефективного обліку, контролю, аналізу та управління з метою раціонального використання і освоєння, не лише на рівні конкретного підприємства, але й на загальнодержавному рівні.

Лісовим кодексом України [9] не визначається класифікація лісових ресурсів, тільки встановлюється їх склад. Так, 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 [9].

У Податковому кодексі України [12] перераховано лісові ресурси, які виступають об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне

використання лісових ресурсів у такому складі:

- 1) деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- 2) деревина, заготовлена під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей, а також з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;
- 3) 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);
- 4) 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);
- 5) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт [12].

Найбільш детальну класифікацію лісових ресурсів як біологічних активів надає Т.А. Ковбаса [53, с. 324], яка вважає, що класифікацію продукції лісівництва як об'єкта обліку варто здійснювати з точки зору її визнання як біологічних активів, додаткових біологічних активів, продукції, готової до споживання або подальшої переробки та продуктів переробки (табл. 1.9).

Варто відмітити класифікацію лісових біологічних активів запропоновану Т.І. Вовчук [52, с. 120], яка виділяє наступні класифікаційні ознаки:

- за правом власності (власність держави, власність юридичних осіб і фізичних осіб);
- за біовиробничим призначенням (споживні – ресурси, придатні для

реалізації або отримання продукції з можливістю їх наступного продажу (ялинка для продажу в період новорічних свят, лісові насадження, що вирощуються для отримання деревини, мисливські ресурси, призначені для полювання) та біологічні активи-носії – всі інші біологічні активи, що несуть репродуктивне навантаження);

Таблиця 1.9 – Класифікація біологічних активів у лісовому господарстві

Біологічні активи	Додаткові біологічні активи	Продукція, готова до споживання або подальшої переробки	Продукти переробки
Земля, зайнята лісом	рослини, тварини	деревина, деревні соки, мисливська продукція, ягоди, гриби, недеревна продукція	продукція переробки лісодеревини, консервна продукція, м'ясопродукти, тощо
Лісовий масив	дерева, що формують основу природного поновлення лісонасаджень	продукція, визначена Державним класифікатором продукції та послуг	пиломатеріали, ефірні масла, дьоготь, каніфоль, скипидар, крихта коркова
Лісорозсадники, маточні плантації, лісонасінневі плантації	сіянці, саджанці	дерева для реалізації, насіння, плоди	продукти консервування, ефірні масла
Чагарники	підріст	кущі для реалізації, плоди	продукти консервування
Ягідники	розсада, живці	ягоди	продукти консервування
Дикі тварини	приплід	туші тварин, шкурки	м'ясопродукти, декоративні опудала
Дикі птахи	приплід, яйця	тушки пернатих, яйця (для реалізації), пух перо	м'ясопродукти, декоративні опудала

Джерело: [53, с. 324]

– за терміном господарського обороту (поточні, довгострокові). До поточних біологічні активи умовно віднесено лісорозсадники, маточні та лісонасінневі плантації, школки;

– за якісним наповненням (зрілі та незрілі);

– за методикою оцінки (оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та оцінені за первісною вартістю з урахуванням частки зносу та втрат від зменшення корисності) [52, с. 120];

– за типом господарського використання (біологічні активи, призначені для одержання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів і придатні для використання в сільськогосподарській

діяльності та біологічні активи, що не використовуються в сільськогосподарській діяльності, а утримуються з метою наступного продажу);

– за способом залучення до господарського обороту: біологічні активи власного виробництва, безоплатно одержані від сторонніх осіб біологічні активи та придбані біологічні активи;

– за галуззю споживання (біологічні активи сільського господарства, біологічні активи лісового господарства, біологічні активи мисливського господарства, біологічні активи садово-паркового господарства, біологічні активи рибного господарства, інші біологічні активи) [52, с. 120].

В.Ю. Гордополов, В.Д. Гоцуляк та І.С. Несходовський [48, с. 85] класифікують лісопродукцію за породами дерев, за сортиментом та за видами дров (табл. 1.10).

Таблиця 1.10 – Класифікація продукції лісівництва

Ознаки	Види лісопродукції
За породами дерев	- хвойні породи; - твердолистяні породи; - м'яколистяні породи.
За сортиментом	- пиловочник хвойних твердолистяних і м'яколистяних порід; - кряжі залежно від порід і заказів; - технологічна сировина.
За видами дров	- твердолистяні; - соснові та вільхові; - м'яколистяні.

Джерело: [48, с. 80]

Згідно Інструкції з ведення електронного обліку деревини [54]:

- 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;

- 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 умови договору (контракту), у якості сировини для деревних плит. На вимогу споживача можуть поставлятися як у круглому, так і у розколотому виді [54].

Згідно технічних умов ТУУ 16.1-00994207-002:2018 «Лісоматеріали круглі листяних порід. Класифікація за якістю», які розроблені з урахуванням вимог нормативних положень державних основних і європейських стандартів та належать до нормативних документів, що стосуються круглих лісоматеріалів.

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. Із січня 2019 року лісова промисловість України перейшла на європейські стандарти класифікації та вимірювання лісо- та пилопродукції.

У них суттєво змінені підходи до визначення розмірно-якісних характеристик лісо- та пиломатеріалів. Якщо раніше ділова деревина (лісоматеріали круглі) в Україні розподілялася на три сорти (I, II, III) та мала низку сортиментів за їх призначенням, то з 2019 року – розподіляється на чотири класи якості (A, B, C, D), як і в європейських країнах, з відсутнім визначенням їх напрямку використання (табл. 1.11) [55].

Таблиця 1.11 – Класи якості ділової деревини в Україні

Клас якості	Тип лісоматеріалу
Клас якості А	лісоматеріал найвищого класу якості; здебільшого відноситься до нижньої частини колоди з чистою деревиною або з незначними вадами, які не обмежують його використання.
Клас якості В	лісоматеріал середнього класу якості; без особливих вимог до чистої деревини. Сучки дозволено у межах середнього значення для кожної колоди.
Клас якості С	лісоматеріал нижче середнього класу якості; дозволяються всі якісні особливості, які не значно знижують природні властивості деревини.
Клас 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, у яких більше 40% об'єму деревини придатні для використання (наявні якісні ознаки не знижують природні властивості деревини).

Джерело: узагальнено автором на основі ТУУ 16.1-00994207-002:2018

Б.М. Богач виокремлює довгострокові та поточні біологічні активи лісового господарства. До поточних лісових біологічних активів тваринництва дослідник відносить сім'ї бджіл, рибу; а до довгострокових активів рослинництва – дерева в лісі (лісовий масив), до поточних – розсадники, гриби, ягоди [56, с. 13].

За періодом участі в господарському обороті В.М. Жук розрізняє поточні, незрілі довгострокові та довгострокові біологічні активи, а за видом господарської діяльності – сільськогосподарські та інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю [57, с. 386].

Т.І. Вовчук до лісових ресурсів відносить лісовий масив, лісорозсадники, маточні плантації та тварин [24, с. 147].

Відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності, до лісового господарства України належить 4 підвиди: лісівництво й інша діяльність у лісовому господарстві (02.1), лісозаготівлі (02.2), збирання дикорослих недеревних продуктів (02.3), надання допоміжних послуг у лісовому господарстві (02.4) (табл. 1.12) [58].

Заслуговує на увагу класифікація продукції лісового господарства, яку запропонував професор І.М. Синякевич. До неї належать три групи: продукцію лісовирощування; продукцію лісогосподарського виробництва; продукцію лісозаготівель. Автор зазначає, що «під продукцією лісовирощування необхідно розуміти сукупність усіх компонентів лісових ресурсів (Д – деревного походження, М – недеревного рослинного походження, Ф – тваринного походження, Р – корисних властивостей лісу), які вирощені культурним способом або без втручання людської праці, і використовуються або придатні для використання для потреб національної економіки й населення [59, с. 45].

Проте, зазначимо, що як і у всіх попередніх підходах, автором не враховуються деревні відходи, які утворюються під час всього циклу на лісогосподарських підприємствах.

**Таблиця 1.12 – Класи економічної діяльності згідно з Класифікатором
видів економічної діяльності України, які стосуються лісового
господарства**

Класи і їхня сутність	Структура класу	Винятки
02.10 Лісівництво й інша діяльність у лісовому господарстві. Ці види діяльності можуть здійснюватися безпосередньо в місцях природних лісів або лісонасаджень	Вирощування будівельного лісу: посадку, пересаджування саджанців, проріджування й охорону лісів і лісосік; вирощування молодого порослевого лісу, балансової деревини й паливної деревини; діяльність лісорозсадників	Вирощування новорічних (різдвяних) дерев; діяльність розсадників дерев, за винятком лісорозсадників; збирання грибів й інших дикорослих недеревних продуктів; одержання тріски
02.20 Лісозаготівлі. Результатом цієї діяльності є необроблені лісоматеріали або паливна деревина	Виробництво круглого лісоматеріалу для деревообробної промисловості; виробництво круглого лісоматеріалу, який використовують у необробленому вигляді, такого як рейки, огорожі, стовпи й жердини; збирання та виробництво паливної деревини; збирання та виробництво залишків паливної деревини після лісозаготівель; виробництво деревного вугілля у лісі (традиційним методом)	Вирощування новорічних (різдвяних) дерев; вирощування будівельного лісу: посадку, пересаджування саджанців, проріджування й охорону лісів і лісосік; збирання дикорослих недеревних продуктів; одержання тріски; виробництво деревного вугілля дистиляцією деревини
02.30 Збирання дикорослих недеревних продуктів	Збирання дикорослих недеревних матеріалів: грибів, трюфелів, ягід, горіхів, балати й інших каучукоподібних смол, кори коркового дерева, шелаку (природного лаку) і живиці, бальзамів, рослинного ворсу, взморника (зостеру), жолудів, кінського каштану, мохів і лишайників	Вирощування будь-якого продукту з низки зазначених у цьому класі (крім вирощування коркових дерев), вирощування грибів і трюфелів, вирощування ягід і горіхів, збирання паливної деревини, одержання тріски
02.40 Надання допоміжних послуг у лісовому господарстві	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: транспортування необробленої деревини у межах лісу	Діяльність лісорозсадників, дренаж (осушення) лісових земель, підготовку будівельних майданчиків

Джерело: узагальнено автором [58].

Автор вважає, що під продукцією лісогосподарського виробництва необхідно розуміти сукупність послуг, які виконуються юридичними і не юридичними особами для забезпечення відтворення і охорони лісів, а продукція лісозаготівлі – це корисний результат виробничо-господарської діяльності, отриманий у процесі заготівлі продукції лісовирощування»

[59 с. 45]. Авторське бачення характеристики готової продукції лісівництва як об'єкту бухгалтерського обліку підприємств лісового господарства наведено на рис. 1.9.



Рисунок 1.9 – Характеристика готової продукції лісівництва як об'єкту бухгалтерського обліку підприємств лісового господарства

Джерело: узагальнено на основі проведеного дослідження та доповнено автором.

І.В. Замула та О.В. Шавурська переконані, що лісову продукцію необхідно класифікувати на основну, супутню та побічну [60, с. 60].

Основною продукцією лісового господарства є продукція, отримана від рубок головного і проміжного користування, інших рубок у вигляді круглих лісоматеріалів і деревних хлестів. До основної продукції віднесено пиловник, фансировина, товарні стовбури, оскільки вирощування лісових насаджень є основною метою діяльності лісових господарств. Супутня лісова продукція – це продукція, що отримується від лісових ресурсів одночасно з основною, яка за якістю відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або відпуску споживачеві. Побічною є продукція, що утворюється від лісових ресурсів поруч із основною і не потребує додаткових витрат на доведення до стану придатного для використання або реалізації [60, с. 60].

Крім того, побічна та супутня лісова продукція за функціональним призначенням поділяється на деревну та недеревну. До побічної продукції деревного походження віднесено хмиз, насіння та кору, а до супутньої продукції деревного походження – паливні дрова, живицю, деревні соки. Гриби, лікарські трави, лісові ягоди (малина, чорниця, синиця, горобина тощо) віднесено до побічної продукції недеревного походження, а до супутньої – сіно [60, с. 60].

Виходячи з практичних потреб бухгалтерського обліку вважаємо, що готову продукцію лісівництва доцільно класифікувати за господарською цінністю та економічними вигодами від використання на основну, супутню та побічну, а також у цьому розрізі за лісогосподарськими процесами: готова лісопродукція та готова пилопродукція (табл. 1.13).

Отже, у існуючих сьогодні напрацюваннях науковців чільне місце в обліковій практиці підприємств лісового господарства відведено основній лісо- та пилопродукції, тоді як виокремлена нами супутня та побічна продукція, яка має значну економічну цінність, залишається поза межами бухгалтерського обліку. Це негативно впливає на точність інформації

фінансової звітності, ефективність прийняття управлінських рішень і призводить до втрати потенційних доходів.

Таблиця 1.13 – Класифікація продукції лісівництва за призначенням

Класифікаційна ознака Вид готової продукції		За господарською цінністю та економічними вигодами від використання		
		Основна	Супутня	Побічна
За лісогосподарськими процесами	- утворена у результаті лісозаготівлі (лісопродукція)	- деревна (дерева на корені; деревина, отримана в результаті рубок і розкрязування дерев на сортименти)	- недеревна (ягоди, гриби, лікарські рослини, технічна сировина (самопосів), корми (сіно))	- деревовідходи (дерева, повалені у результаті надзвичайних ситуацій, коріння, хмиз, гілки, верхи дерев)
	- утворена у результаті лісопереробки (пилопродукція)	- дошки	- бруски	- пиловідходи (тирса, деревна стружка, деревна тріска)

Джерело: власна розробка автора [61, с. 106].

Так як лісогосподарські підприємства не обліковують недеревну продукцію, оскільки її не заборонено збирати населенню і спрогнозувати потенційні її обсяги неможливо, тому в запропонованій нами класифікації готової продукції лісівництва значну увагу приділено побічній лісопродукції (деревним відходам), адже їхнє раціональне використання здатне забезпечити підвищення ефективності діяльності лісогосподарських підприємств. Внаслідок проведення рубок на лісових ділянках залишаються відходи: коріння (12%), верхівки, гілля, сучки (11,0%), хвоя, листя (36 кг на 1 м³ вивезеної деревини), тонкі гілки й молоді пагони (20 кг на 1 м³ вивезеної деревини), кори (10,0%) [49 с. 61].

Також запропонована класифікація готової продукції лісівництва включає основну, супутню та побічну пилопродукцію. Знову ж таки, якщо нині ведеться облік основної (дошки) і побічної (бруси і бруски) пилопродукції, то пиловідходи (тирса, деревна стружка, деревна тріска) не обліковуються на вітчизняних лісогосподарських підприємствах.

В основному деревні відходи (а інколи й повністю) утилізуються різними способами, що свідчить про безгосподарне їх використання. Замість

утилізації, їх можна раціонально використовувати для отримання додаткових вигід.

Дерево- та пиловідходи можуть бути перетворені на пелети або брикети, які широко використовуються як альтернативне джерело енергії. Це знижує потребу в традиційних енергоносіях, що особливо актуально в умовах дефіциту електроенергії. У період ведення військових дій на території країни, частих масованих ракетних обстрілів об'єктів енергетичної інфраструктури, дефіциту енергетичних ресурсів в Україні таке використання лісових ресурсів недопустиме.

Отже, за результатами виявлених прогалин у бухгалтерському обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва, вважаємо за необхідне у наступних розділах роботи розробити методологію обліку супутньої та побічної продукції підприємств лісового господарства, яка буде враховувати специфіку діяльності галузі, особливості виробництва такої продукції, а також вимоги до бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження теоретичних аспектів облікового відображення виробництва та реалізації готової продукції лісівництва встановлено наступне:

1. Недосконалість інформаційно-аналітичного забезпечення перешкоджає дієвому контролю за наявністю та раціональним використанням лісових ресурсів (у т. ч. готової продукції лісівництва), що призводить до неконтрольованих незаконних рубок, нераціонального лісовідновлення, тінізації реалізації готової продукції лісівництва, і в цілому – до знеліснення територій лісового фонду країни. Виявлені проблеми дозволили встановити «слабкі» місця, що визначені нами як контрольні точки та в розрізі яких надані пропозиції щодо шляхів удосконалення як теоретичних, так і практичних аспектів дослідження. Ідентифікація вказаних проблем дозволить визначити напрями підвищення рівня інформаційно-аналітичного забезпечення управління в цій галузі, що сприятиме лісовідновленню, збереженню біорізноманіття, ресурсоефективності та зменшенню використання традиційних видів палива шляхом їх заміщення альтернативними джерелами енергії, що відповідає Цілям сталого розвитку.

2. Наявні підходи до визначення сутності категорії «готова продукція лісівництва» не включають таких важливих складових, як деревні відходи як побічну продукцію лісівництва та пилопродукцію у цілому як продукт деревообробки. Запропоновано до готової продукції лісівництва відносити лісопродукцію (як деревну (деревина, отримана в результаті рубок і розкряжування дерев на сортименти), так і недеревну продукцію лісового господарства (ягоди, гриби, лікарські рослини, технічна сировина (самопосів), корми (сіно)), а також деревовідходи (дерева, повалені у результаті надзвичайних ситуацій, коріння, хмиз, гілки, верхи дерев) та пилопродукцію (дошки, бруски, пиловідходи (тирса, деревна стружка, деревна тріска)), що розширює предметну область дослідження, і, тим самим задовільняє триаду економічних, соціальних та екологічних інтересів суб'єктів галузі лісового господарства» у частині забезпечення повноти інформації. Запропоноване

визначення дає можливість розширити предметну область щодо відображення готової продукції лісівництва в бухгалтерському обліку та ідентифікувати додаткові об'єкти, які раніше не відображались в складі готової продукції, та інформація щодо яких не була врахована в системі рахунків і звітності підприємства.

3. У існуючих сьогодні напрацюваннях науковців чільне місце в обліковій практиці підприємств лісового господарства відведено основній лісо- та пилопродукції, тоді як виокремлена нами супутня та побічна продукція, які мають значну економічну цінність, залишаються поза межами бухгалтерського обліку. Це може створювати прогалини у фінансовій звітності, впливати на ефективність управлінських рішень і призводити до втрати потенційних доходів. У зв'язку з запропонованим визначенням готової продукції лісівництва та з метою забезпечення користувачів інформацією щодо готової продукції лісівництва одночасно у двох аналітичних розрізах, удосконалено класифікацію такої продукції, а саме здійснено розподіл готової продукції лісівництва на основну, супутню та побічну з врахуванням основних лісогосподарських процесів. Класифікація готової продукції за господарською цінністю та економічними вигодами від використання на основну, супутню та побічну, враховуючи одночасно розмежування на лісо- та пилопродукцію сприятиме чіткому визначенню видів готової продукції лісівництва, яка підлягає обліку, оптимізувати використання продукції лісівництва, максимізації прибутку та підвищенню конкурентоспроможності підприємств лісового господарства, а також дозволить здійснювати розмежування продукції лісівництва що, як наслідок, сприятиме точнішому відображенню її економічної вигоди у фінансових звітах та забезпечить відповідність сучасним стандартам бухгалтерського обліку.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора [7, 17, 19, 61].

Список використаної літератури до розділу 1

1. Food and Agriculture Organization of the United Nations. URL: <https://www.fao.org/home/en/> (дата звернення: 11.02.2023).
2. Генеральна Асамблея ООН. Резолюція, прийнята Генеральною Асамблеєю 25 вересня 2015 року. URL: <https://www.ua.undp.org/content/dam/ukraine/docs/SDGreports/Agenda2030-UA.pdf> (дата звернення: 11.04.2024).
3. Організація Об'єднаних Націй в Україні. Цілі сталого розвитку 2016-2030. URL: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-stalohorozvytku> (дата звернення: 18.03.2024).
4. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database> (дата звернення: 21.04.2024).
5. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 20.04.2024).
6. Державне агентство лісових ресурсів України. URL: <https://forest.gov.ua/> (дата звернення: 18.04.2024).
7. Здирко Н.Г., Дриманова Л.М. Особливості лісових ресурсів як категорії бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2022. № 6. DOI: 10.32702/2307-2105.2022.6.9
URL: <https://nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/95/97> (дата звернення: 11.08.2023).
8. Проект ФАО: Дорожня карта лісового господарства України. URL: <https://www.openforest.org.ua/228808/> (дата звернення: 18.02.2023).
9. Лісовий кодекс України: Закон України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ (Редакція від 15.11.2024, підстава – 4017-ІХ). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12#Text> (дата звернення: 05.05.2022).
10. Проект Правила рубок в лісах України від 21.03.2023 р. URL: <https://forest.gov.ua/storage/app/sites/8/proekt/21.03.23/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D1%94%D0%BA%D1%82%20%D0%9F%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B8%D0%BB%20%D1%80%D1%83%D0%B1%D0%BE%D0%BA%20>

21.03.2023.pdf (дата звернення: 18.06.2024).

11. Чудовець В.В., Рябушко І.В. Роль обліку в припиненні незаконних рубок лісу. *Бізнес Інформ*. 2020. № 12. С. 310-318.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-12-310-318>

12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (Редакція від 01.12.2024, підстава – 3878-IX, 4015-IX).

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.12.2024).

13. Недеревні ресурси. *Еко Інформ*.

URL: <https://ekoinform.com.ua/?p=6191> (дата звернення: 11.04.2023).

14. Задорожна О.І. Облік та економічна оцінка побічної продукції лісового господарства. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/1357/1/2.pdf> (дата звернення: 18.04.2023).

15. Довкілля України-2022: статистичний збірник.

URL: https://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/10/zb_dov_22.pdf (дата звернення: 18.04.2023).

16. Бандерич В. Недеревна продукція (НП) лісогосподарських земель як складова ресурсного потенціалу. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2016. № 2 (6). С. 173-179.

17. Дриманова Л.М. Особливості бухгалтерського обліку недеревної продукції лісового господарства в Україні. *Агросвіт*. 2023. № 11. С. 52-58.

DOI: 10.32702/2306-6792.2023.11.52

18. Замула І.В., Танасієва М.М., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання: монографія. Житомир, 2021. 257 с.

19. Здирко Н.Г., Дриманова Л.М. Класифікація та оцінка продукції лісівництва для потреб бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 11-12. С. 26-31. DOI: 10.32702/2306-6814.2022.11—12.26

20. Пономаренко Т.І., Савчук В.К. Управління відтворенням лісових біологічних активів: обліково-аналітичне забезпечення: монографія. Київ: Аграр Медіа Груп, 2010. 218 с.

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення:01.06.2022).

22. Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. Особливості обліку біологічних активів та продукції на підприємствах лісового господарства. *Молодий вчений*. 2017. № 8 (48). С. 474-480.

23. Ковбаса Т.А. Особливості визнання біологічних активів лісового господарства. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 5 (05). С. 322-325.

24. Вовчук Т.І. Основні проблеми бухгалтерського обліку лісових біологічних активів та шляхи їх вирішення. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2007. Вип. 17. С. 145-149.

25. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення:11.03.2022).

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» від 30.06.2017 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/MU17055?an=368&ed=2022_04_18 (дата звернення:11.03.2022).

27. Озеран В., Чік М. Облік біологічних активів у лісовому господарстві. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 281-284.

28. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо ведення лісогосподарської діяльності: наказ Державної служби статистики України від 27.10.2022 р. № 257. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0257832-22#Text> (дата звернення:11.03.2022).

29. Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Теоретичні аспекти економічної оцінки лісових ресурсів як об'єктів обліку. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2019. Вип. 3. С. 231-241. DOI: 10.33244/2617-5932.3.2019.231-241

30. Замула І.В., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік операцій з

лісокористування. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2014. Вип. 2 (43). С. 179-184.

31. Микитин Л.З., Головацька С.І. Економічний зміст та загальні принципи оцінки готової продукції підприємств лісового господарства. URL: http://www.rusnauka.com/22_APSN_2015/Economics/7_197763.doc.htm (дата звернення: 12.08.2023).

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами від 01.01.2015 р. № z0008-13. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 12.08.2023).

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 12.08.2023).

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (Редакція від 23.02.2024, підстава – z0134-24). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 11.09.2024).

35. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2006. 672 с.

36. Баланюк І.Ф., Григорів О.О., Іванюк Т.Л. Організація обліку і контролю готової продукції підприємства. *Інноваційна економіка*. 2020. № 1-2. С. 157-163. DOI: 10.37332/2309-1533.2020.1-2.23

37. Кадацька А.М. Готова продукція рослинництва як об'єкт обліку витрат. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 21. С. 666-670.

38. Костишин Н.С. Значення готової продукції та особливості організації її обліку на м'ясопереробних підприємствах. *Економіка і суспільство*. 2017. № 11. С. 515-522.

39. Дерій В.А., Гуменна-Дерій М.В., Шара Є.Ю., Слесар Т.М. Готова продукція в системі управління матеріальними ресурсами і витратами підприємства: обліково-аналітична категорія, класифікація, оцінка та облік.

Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2023. № 2 (70). С. 141-153. DOI: 10.25313/2520-2294-2023-2-8583

40. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 478 с.

41. Касич А.О., Шара В.І. Понятійний апарат терміну «готова продукція» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка.* 2016. Вип. 11. С. 33-36.

42. Подолянчук О.А., Захарчук І.С. Готова продукція як об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств. *Економіка. Фінанси. Право.* 2014. № 2. С. 18-22.

43. Дребот О.І., Фурдичко О.І., Яремко О.П. Формування еколого-економічних основ збалансованого розвитку лісового сектору. *Збалансоване природокористування.* 2023. № 4. С. 5-13. DOI: <https://doi.org/10.33730/2310-4678.4.2023.292743>

44. Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Недеревні лісові ресурси. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент.* 2015. № 10. С. 260-263.

45. Мороз Ю. Облік лісопродукції в бухгалтерії лісогосподарського підприємства. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokhozyastvenoy-otrasli-69-uchet-lesoprodukcii-v-bughalterii-lesoxozyajstvennogo-predpriyatiya> (дата звернення: 15.02.2023).

46. Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка».* 2012. № 721 (1). С. 119-125.

47. Ковбаса Т.А. Облікове забезпечення заготівельної діяльності підприємств лісового господарства. *Причорноморські економічні студії.* 2016. Вип. 12-2. С. 164-168.

48. Гордополов В.Ю., Гоцуляк В.Д., Несходовський І.С. Особливості обліку лісових біологічних активів та лісопродукції. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2015. № 4. С. 76-87.

49. Мигаль А.В., Бокоч В.В. Недревні ресурси: навч. посіб. Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2017. 128 с.
50. Шомко О.М. Впровадження еколого-економічної системи поводження з відходами деревини на ДП «Смільчинське ЛГ». URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/11/58.pdf> (дата звернення: 22.10.2023).
51. Дейнека А.М. Лісове господарство: еколого – економічні засади розвитку: монографія. Київ: Знання, 2009. 350 с.
52. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів: дис... к. екон. н.: 08.00.09. Київ, 2009. 232 с.
53. Ковбаса Т. А. Особливості визнання біологічних активів лісового господарства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 5 (05). С. 322–325.
54. Інструкція з ведення електронного обліку деревини: Наказ Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України від 27.09.2021 р. № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1343-21#Text> (дата звернення: 16.11.2023).
55. Україна перейшла на нові національні стандарти якості деревини, гармонізовані з європейськими. Державне агентство лісових ресурсів України. URL: <https://forest.gov.ua/pres-sluzhba/novini/ukrayina-perejshla-na-novi-nacionalni-standarti-yakosti-derevini-garmonizovani-z-yevropejskimi> (дата звернення: 16.11.2023).
56. Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук; спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). 2008. 20 с.
57. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
58. Класифікатор видів економічної діяльності. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> (дата звернення:

20.04.2024).

59. Синякевич І.М. Економіка лісокористування. Львів: ІЗМН, 2000. 402 с.

60. Замула І.В., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік лісової продукції на засадах сталого розвитку. URL: <https://core.ac.uk/reader/32610300> (дата звернення: 20.10.2024).

61. Дриманова Л.М. Особливості облікового відображення готової продукції як складової лісових ресурсів. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2024. № 2 (68). С. 93-112. DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-6

62. Василішин С.І. Специфіка та методичні засади обліку готової продукції лісогосподарських підприємств в Україні. *Управління змінами та інноваціями*. 2024. № 11. С. 45-51. DOI <https://doi.org/10.32782/СМІ/2024-11-7>

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ГОТОВОЮ ПРОДУКЦІЄЮ ЛІСІВНИЦТВА

2.1 Особливості та проблемні аспекти документування надходження і руху готової продукції лісівництва

Готова продукція лісового господарства має вагомим значенням для забезпечення екологічної, економічної та соціальної сфер суспільного життя. Лісове господарство не тільки забезпечує населення цінною, незамінною продукцією, але і виконують переважно захисні, санітарно-гігієнічні, водоохоронні, оздоровчі та інші екологічні функції (покращання клімату, регулювання водних режимів рік, захисту полів від посух, суховіїв, запобігання водній і вітровій ерозії ґрунту, збереження здоров'я людини тощо).

Лісові ресурси є важливими економічними активами, які слугують основою для створення матеріальних і нематеріальних цінностей, тому їх необхідно враховувати в бухгалтерському обліку.

Основою збереження, раціонального використання та відтворення лісових ресурсів є отримання своєчасної, достовірної та якісної інформації, яка формується у системі бухгалтерського обліку. Чинне методичне забезпечення бухгалтерського обліку, не забезпечує формування облікової інформації про лісові ресурси, оскільки не всі вони ідентифікуються як об'єкти бухгалтерського обліку, що призводить до втрати частини біологічного різноманіття країни [1, с. 34].

Жодна операція у системі бухгалтерського обліку не може бути врахована, якщо на неї немає належним чином складеного й оформленого документа. Тільки документи можуть виступати підставою для записів на рахунках бухгалтерського обліку, від достовірності та своєчасності складання яких залежить якість облікового забезпечення. Процес формування інформації в бухгалтерському обліку про готову продукцію починається зі складання первинних документів.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2], первинний документ – це документ (у паперовій або

електронній формі), який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Зведені облікові документи складаються на основі групування та узагальнення показників первинних документів за однорідними господарськими операціями [2].

У бухгалтерському обліку значення первинних документів розглядається відповідно до різних сфер: економічної, юридичної, практичної, контрольно-аналітичної та організаційно-управлінської (рис. 2.1).

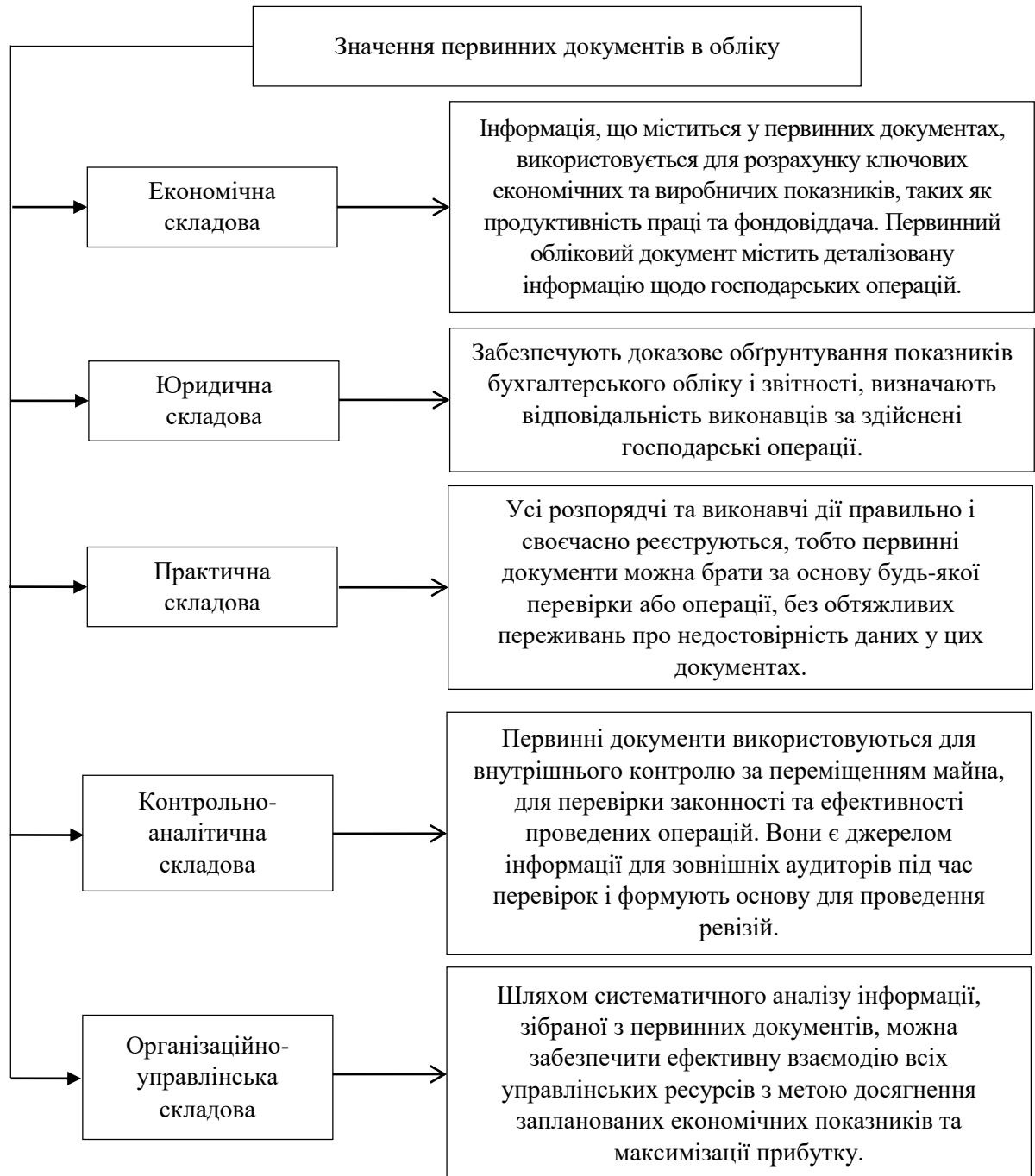


Рисунок 2.1 – Значення первинних документів у бухгалтерському обліку

Джерело: сформовано автором.

Усі розпорядчі та виконавчі дії своєчасно реєструються, тому первинні документи можуть бути використані як основа для будь-якої перевірки або операції без обтяжливих переживань про можливі недоліки даних у цих документах, які можуть призвести до невдалих результатів.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], а також Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [3] визначено основні вимоги до первинних документів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Основні вимоги до первинних документів

Нормативний документ	Вимоги
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Складання у паперовій або в електронній формі.
	Наявність всіх обов'язкових реквізитів.
	Належне зберігання протягом встановленого строку.
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Складання українською мовою. Документи, що є підставою для записів у обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад саме українською мовою.
	Складання на бланках типових і спеціалізованих форм. Можливе застосування виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.
	Здійснення записів у документах тільки у темному кольорі засобами, які би забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів та запобігли внесенню виправлень.
	Обов'язкове прокреслення вільних рядків.
	Електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Джерело: складено автором на основі [2, 3].

Всі документи у бухгалтерському обліку мають визначені реквізити, тобто показники, які розкривають сутність господарських операцій. У кожному документі містяться обов'язкові реквізити, тоді як додаткові реквізити характерні лише для окремих типів документів. Важливою особливістю документів є їх оформлення на бланках типових форм, затверджених Міністерством фінансів та Міністерством статистики України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами та відомствами України. Для забезпечення правильного та достовірного відображення інформації документи мають бути простими у використанні, зручними та гарантувати точність даних для бухгалтерського,

фінансового та статистичного обліку.

Обов'язкові реквізити первинних документів, визначені ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2].:

- назва документа (форми);
- дата складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посади і прізвища (крім первинних документів, вимоги до яких встановлюються Національним банком України) 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 [2].

Саме наявність обов'язкових реквізитів на первинних облікових документах надає їм юридичної сили.

Первинні документи складаються на момент здійснення господарської операції або одразу після її завершення. Підприємства лісової галузі можуть самостійно обирати, у якій формі – паперовій чи електронній – вести документообіг. Вважаємо, що як один, так і інший варіант ведення документообігу мають свої переваги та недоліки (рис. 2.2).

Цифровізація первинних бухгалтерських документів, на нашу думку, є позитивним кроком у системі бухгалтерського обліку. Вона сприяє скороченню паперового документообігу, оптимізації архівів, а також звільненню простору, що використовується для зберігання паперових документів, для більш раціонального застосування приміщень.

Електронні документи можна зберігати за допомогою хмарних сервісів майже необмежено довго, забезпечуючи доступ до них у будь-який час. Проте електронна форма первинних документів має недоліки, зокрема залежність комп'ютерної техніки від енергопостачання, що є особливо критичним у період воєнного стану. Неочікувані відключення електроенергії можуть

призвести до втрати електронних даних. Тому, на наш погляд, підприємствам, які використовують електронний документообіг, доцільно зберігати документи на електронних носіях або дублювати на папері.



Рисунок 2.2 – Переваги та недоліки паперового і електронного документообігу

Джерело: узагальнено автором на основі [4, 5, 6].

У бухгалтерському обліку створені в електронному вигляді первинні документи, застосовуються за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Первинні документи, які створюються програмним забезпеченням інформаційно-комунікаційної системи автоматично в електронній формі, можуть застосовуватися у бухгалтерському обліку за умови наявності накладеного електронного підпису чи печатки з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг [3].

Змішаний документообіг передбачає одночасне використання паперових і електронних документів, які взаємно доповнюють один одного. Такий формат документообігу дозволяє знизити витрати на підготовку внутрішніх документів і зберігати централізований контроль над важливими файлами. Водночас, порівняно з електронним документообігом, він є менш ефективним і більш витратним. З точки зору безпеки, застосування змішаного документообігу виправдане, а також його можна розглядати як перехідний етап до повного впровадження електронного документообігу в діяльності суб'єктів господарювання [7].

Первинні документи з обліку виробництва продукції є основою для фіксації господарських операцій, пов'язаних із виготовленням продукції. Вони забезпечують контроль за витратами, ресурсами та результатами виробничого процесу. У первинних документах на відвантаження продукції (товарів) зі складу зазначають інформацію про отримувача, адресу доставки, тип пакування, вагу, вартість та інші необхідні дані. У разі реалізації товарів за готівку первинний документ може складатися не рідше одного разу на день, ґрунтуючись на даних касових апаратів, чеків та інших облікових засобів.

Основні первинні документи щодо виробництва та реалізації продукції (виникнення та погашення дебіторської заборгованості) наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Основні первинні документи щодо виробництва та реалізації продукції

Ділянка обліку	Основні типи первинних документів
<i>Виробництво продукції</i>	
Облік витрат сировини і матеріалів	- лімітно-забірні картки (для обліку відпуску матеріалів у межах встановлених норм); - акти списання матеріалів (при витратах понад норми); - накладні (видача матеріалів зі складу).
Облік випуску продукції	- акти приймання готової продукції; - виробничі звіти (звіти змінних майстрів або бригадирів); - відомості обліку браку.
Облік витрат на виробництво	- калькуляційні карти; - відомості обліку витрат на виробництво (загальні виробничі витрати, витрати на основні матеріали тощо); - відомості розподілу накладних витрат.
Внутрішнє переміщення продукції	- внутрішні накладні (передача продукції між підрозділами); - акти передачі на склад готової продукції.
<i>Реалізація продукції (виникнення та погашення дебіторської заборгованості)</i>	
Облік розрахунків із покупцями та замовниками (виникнення заборгованості)	- накладні; - рахунки-фактури; - рахунки; - акти прийому виконаних робіт (наданих послуг); - податкові накладні; - товарно-транспортні накладні (ТТН); - товарні накладні.
Облік розрахунків із покупцями та замовниками (погашення заборгованості)	- виписки банку; - прибуткові касові ордери; - векселі.

Джерело: узагальнено автором.

Із метою ведення бухгалтерського обліку лісових ресурсів у якості вхідної інформації може бути використана технічна документація про лісогосподарську діяльність, яка подається підприємствами для ведення державного лісового кадастру (рис. 2.3).

Окрім зовнішньої інформації про продукцію лісового господарства, джерелами інформації для обліку лісових ресурсів може бути використана внутрішня інформація підприємств лісового господарства, яка також надається для державного обліку лісів (первинні та зведені облікові документи). Так, під час використання деревних та недеревних лісових

ресурсів лісгосподарськими підприємствами складаються акти огляду місць заготівлі деревини, інших продуктів лісу та використання корисних властивостей лісів. В актах зазначається кількість заготовленої деревини, живиці, другорядних лісових матеріалів та обсяг інших лісових користувань. Дані, що містяться в документах, служать надалі єдиною підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

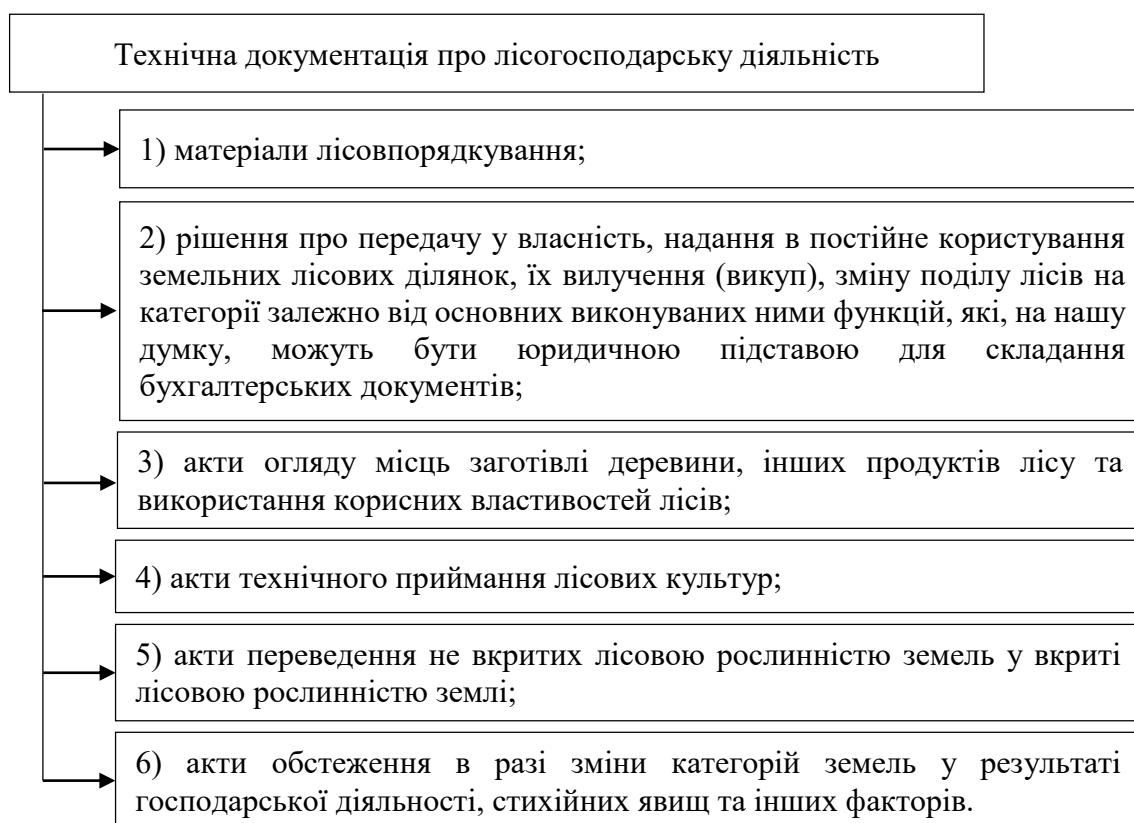


Рисунок 2.3 – Перелік технічної документації про лісгосподарську діяльність

Джерело: узагальнено автором.

Інструкцією з ведення електронного обліку деревини [8] передбачено первинні документи та порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій щодо заготівель, внутрішнього переміщення, реалізації, використання на власні потреби, інші надходження та списання деревної продукції лісового господарства. Проте описана методика залишає поза увагою облік лісової продукції недеревного походження. Можливі до використання площі недеревних лісових ресурсів зазначені лише в проектах

організації розвитку лісового господарства.

Підприємствами лісового господарства України використовуються деякі форми спеціалізованих первинних облікових документів та реєстрів обліку для відображення господарських операцій із готовою продукцією лісівництва (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Перелік спеціалізованих форм облікових документів щодо відображення готової продукції на лісогосподарських підприємствах

№ з/п	Шифр	Повна назва облікового документу
1	ЛГ-1	Наряд-акт на виконання робіт
2	ЛГ-2	Журнал виконаних лісогосподарських робіт
3	ЛГ-3	Журнал інших виконаних робіт
4	ЛГ-4	Щоденник приймання робіт по заготівлі (вивезенню) лісопродукції
5	ЛГ-5	Щоденник приймання робіт по розкрязуванню деревних хлестів
6	ЛГ-6	Рапорт про рух лісопродукції
7	ЛГ-7	Акт на заготівлю осмолу та списання вибухових матеріалів
8	ЛГ-8	Акт приймання робіт по підсочці лісу
9	ЛГ-9	Реєстр товарно-транспортних накладних
10	ЛГ-10	Журнал надходження лісопродукції від вивозки
11	ЛГ-11	Книга обліку лісопродукції
12	ЛГ-12	Щоденник надходження сировини в цех переробки
13	ЛГ-13	Акт приймання на розпилювання
14	ЛГ-14	Книга обліку давальницької деревини
15	ЛГ-15	Наряд-акт на переробку деревини
16	ЛГ-16	Змінний рапорт
17	ЛГ-17	Журнал показників по розпилюванню деревини та роботи лісопильних рам
18	ЛГ-18	Відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини
19	ЛГ-19	Акт на зміну якості продукції
20	ЛГ-20	Наряд на відпуск лісопродукції
21	ЛГ-21	Журнал реєстрації нарядів на відпуск
22	ЛГ-22	Специфікація-накладна на відправлення лісопродукції залізницею (водним шляхом)
23	ЛГ-23	Журнал реалізації (відпуску) лісопродукції
24	ЛГ-24	Реєстр використаної на власні потреби лісопродукції
25	СН	Специфікація-накладна на деревину відпущену
26	СПО	Специфікація поколодного обліку
Інвентаризація		
27	Інв-1	Інвентаризаційний опис лісопродукції
28	Інв-2	Відомість переліку наявності лісопродукції
29	Інв-3	Порівняльна відомість результатів інвентаризації лісопродукції

Джерело: сформовано автором на основі [9].

Т.М. Сторожук та Н.С. Дружинська зазначають, що проблемою обліку недеревних лісових ресурсів є те, що офіційні дані про їх запаси не лише загалом по Україні, але за окремими регіонами та підприємствами відсутні. Це є однією з перешкод у справі раціонального їх використання та складання реальних планів заготівель. Для визначення грибних, ягідних та інших площ недеревних лісових ресурсів необхідно здійснювати їх натурний облік у кварталах всіх лісових обходів, приймаючи до уваги площі поширення лише промислово значущих продуктів. Виявлення таких площ доцільно проводити за допомогою інвентаризації. Крім фактичного огляду території, можна використовувати спосіб анкетної інвентаризації шляхом опитування державної лісової охорони і місцевого населення з нанесенням отриманої інформації на карту за переважаючими видами [10, с. 261].

Наведені спеціалізовані форми первинного обліку продукції лісівництва зосереджуються на зборі та фіксації даних про господарські операції, що проводяться з деревними ресурсами. Ці документи містять інформацію про всі етапи роботи з деревиною, починаючи з рубок лісу і закінчуючи обробкою деревини, а саме розкрязуванням дерев і отриманням сортиментів. Однак важливо зазначити, що з огляду на запропоновану класифікацію лісо- та пилопродукції, не лише деревина, яку отримують через рубки і переробку дерев на певні матеріали, є частиною готової продукції лісівництва. До цієї категорії також слід віднести інші лісові ресурси, зокрема недеревні ресурси (такими можуть бути різні рослини, гриби, ягоди, смола, тощо) та деревовідходи (наприклад, тріски, кора, пеньки, що утворюються під час лісозаготівельних робіт).

При цьому в сучасних формах первинного обліку, що використовуються для фіксації обсягів готової продукції лісівництва, відсутнє чітке відображення пилопродукції — пиломатеріалів, таких як дошки, бруси, бруски, а також пиловідходів, які утворюються в процесі їх виготовлення. Зокрема, питання обліку пиломатеріалів та пиловідходів є важливим для більш повного та точного відображення обсягів продукції, що надходить від лісового господарства, адже ці продукти мають значну економічну та технологічну цінність у різних галузях

промисловості, зокрема в будівництві та виробництві меблів. Таким чином, для досягнення повноти обліку та ефективного управління лісовими ресурсами потрібно розробити додаткові форми первинних облікових документів, що враховують ці типи продукції.

З огляду на зазначене з метою достовірного відображення в обліку дерево- та пиловідходів, запропоновано Акт приймання-передачі основної, супутньої та побічної лісо- і пилопродукції (рис. 2.4).

ЗАТВЕРДЖУЮ
«___» _____ 20___р.
Керівник підприємства

_____ підпис

Акт приймання-передачі основної, супутньої та побічної продукції лісівництва № _____
від «___» _____ 20___р.

№ кварталу _____
№ виділу _____
№ ділянки _____
Система рубки _____
Загальна площа ділянки, га _____

Вид побічної продукції	Загальні відомості про побічну продукцію			Умови зберігання та подальше використання				Примітки
	Вид продукції (відходів)	Джерело утворення (цех, ділянка)	Кількість отриманої продукції (м ³ , кг)	Якість продукції: (ступінь забруднення, вологість)	Місце зберігання: (склад, майданчик, інше місце)	Заплановане використання		
						Внутрішнє споживання	Реалізація	
Основна лісопродукція								
Основна пилопродукція								
Супутня лісопродукція								
Супутня пилопродукція								
Побічна лісопродукція								
Побічна пилопродукція								
Разом								
Здав _____						/ _____ /		
Прізвище, ім'я, по батькові						(підпис)		
Прийняв _____						/ _____ /		
Прізвище, ім'я, по батькові						(підпис)		

Рисунок 2.4 – Запропонований Акт приймання-передачі основної, супутньої і побічної продукції лісівництва

Джерело: власна розробка автора.

Представлений на рис. 2.4 Акт приймання-передачі основної, супутньої і побічної продукції лісівництва рекомендується складати ліснику кожні 3-5 днів за ділянками (кварталами/виділами) лісових ресурсів для належного обліку всіх видів продукції, що були зібрані або виготовлені протягом цього періоду. Такий документ фіксує передачу продукції між відповідальними особами і є важливою складовою внутрішнього контролю на підприємстві. При складанні Акту обов'язково вказується умови передачі продукції, наприклад, про те, що продукція передана в належному стані, перевірена за кількістю і відповідає встановленим стандартам.

Після оформлення первинних документів їх облікова інформація відображається в зведених облікових регістрах. Облікові регістри – 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.

Згідно змін, прийнятих у липні 2021 р. Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, підприємство з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних може додатково розробляти власні облікові регістри.

З огляду на це, на основі Актів продукція лісівництва передається на склад, де матеріально-відповідальною особою ведеться контроль за рухом готової продукції (надходження та вибуття). Результати контролю пропонуємо фіксувати за допомогою використання форми Реєстру надходження та вибуття готової продукції лісівництва на складі (рис. 2.5).

Реєстр є регістром бухгалтерського обліку, який дозволяє оперативно відслідковувати залишки продукції на складі на будь-який момент часу. Це важливо для планування виробництва, забезпечення своєчасного виконання замовлень та запобігання дефіциту або надлишку продукції.

<i>Назва підприємства</i>		ЗАТВЕРДЖУЮ «__» _____ 20__ р. Керівник підприємства _____					
		<i>підпис</i>					
Реєстр надходження та вибуття готової продукції лісівництва на складі за _____ місяць 20__ року							
Склад № _____							
		<i>Надійшло</i>			<i>Вибуло</i>		
№ п/п	Вид продукції	Номер кварталу/виділу/ ділянки	Одиниця виміру	Кількість	Номер кварталу/виділу/ ділянки	Одиниця виміру	Кількість
<i>Основна продукція</i>							
	Лісопродукція						
	Пилопродукція						
	<i>Всього основної продукції</i>						
<i>Супутня продукція</i>							
	Лісопродукція						
	Пилопродукція						
	<i>Всього супутньої продукції</i>						
<i>Побічна продукція</i>							
	Лісопродукція						
	Пилопродукція						
	<i>Всього побічної продукції</i>						
Відповідальний за передачу продукції		_____			_____		
		<i>підпис</i>			<i>ПІБ</i>		
Завідуючий складом № ____		_____			_____		
		<i>підпис</i>			<i>ПІБ</i>		
Бухгалтер		_____			_____		
		<i>підпис</i>			<i>ПІБ</i>		

**Рисунок 2.5 – Запропонована форма Реєстру надходження та вибуття
готової продукції лісівництва на складі**

Джерело: власна розробка автора.

Узагальнення інформації попередніх документів пропонуємо здійснювати у Відомості заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції, яка узагальнює щомісячні дані з Реєстрів надходження та вибуття. На рис. 2.6 наведено запроповану форму Відомості заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції.

<i>Назва підприємства</i>		ЗАТВЕРДЖУЮ «___» _____ 20__ р. Керівник підприємства _____ <i>підпис</i>													
Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції за 20__ рік															
Період	Одиниці виміру	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом	
Основна лісопродукція															
Основна пилопродукція															
Супутня лісопродукція															
Супутня пилопродукція															
Побічна лісопродукція															
Побічна пилопродукція															
Разом															
Відповідальний за передачу продукції														_____ <i>підпис</i>	_____ <i>ПІБ</i>
Завідуючий складом № ____														_____ <i>підпис</i>	_____ <i>ПІБ</i>
Бухгалтер														_____ <i>підпис</i>	_____ <i>ПІБ</i>

Рисунок 2.6 – Запропонована форма Відомості заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції

Джерело: власна розробка автора.

Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції є накопичувальною, тим не менш, дані щомісяця

передаються до бухгалтерії для формування внутрішньої звітності. Відомість консолідує інформацію про обсяги заготовленої основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції за місяць. Це дозволяє отримати загальний стан заготівлі за звітний період. Порівняння даних відомостей за різні місяці дозволяє аналізувати динаміку заготівлі, виявляти тенденції та сезонні коливання, а також надає дані бухгалтерії для формування внутрішньої звітності.

Отже, запропонований Акт приймання-передачі основної, супутньої та побічної лісо- і пилопродукції, що включає дерево- та пиловідходи, є важливим інструментом для обліку та контролю ресурсів, що утворюються в процесі лісозаготівельних та лісообробних робіт. Також документ забезпечує користувачів облікової інформації точними даними щодо кількості та якості побічної продукції, що може бути використана у подальшому як альтернативний вид палива. За допомогою такого акта здійснюється фіксація фактів приймання та передачі побічної продукції лісівництва між суб'єктами господарювання або відділами, яка може бути корисною для подальшої переробки або використання у виробництві, а також облік пиловідходів та деревних відходів, які можуть бути використані для інших цілей.

Реєстр надходження та вибуття готової продукції лісівництва на складі є важливим обліковим документом, який фіксує рух готової продукції на складі, зокрема надходження і відпуск продукції. Запропонована форма Реєстру допомагає контролювати запаси готової продукції, планувати подальші операції з продажу або використання продукції, а також забезпечує прозорість і точність обліку на складі.

Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції містить інформацію про обсяги заготівлі різних видів продукції в процесі лісозаготівельних робіт та дозволяє контролювати кількість виробленої продукції, оцінювати її якість та забезпечує облік для подальшої реалізації або внутрішнього використання.

2.2. Організація і методика синтетичного та аналітичного обліку виробництва та реалізації готової продукції лісового господарства

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8], рахунок 26 «Готова продукція» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства [8].

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів [8].

Специфічною особливістю діяльності підприємств лісового господарства, які впливають на облікове відображення готової продукції є багатофункціональний характер їхньої роботи, яка поєднує економічні, екологічні та соціальні аспекти (табл. 2.4).

Зважаючи на ці особливості, підприємства лісового господарства мають збалансовано поєднувати економічну доцільність із екологічною відповідальністю.

Враховуючи особливості господарської діяльності підприємств лісівництва, вважаємо вкрай важливим здійснення правильно організованого обліку готової продукції лісівництва продукції, адже він впливає на економічні показники підприємства, покращує соціальні функції для населення та підвищує ефективність використання ресурсів у частині забезпечення альтернативними видами палива, що забезпечує енергетичну безпеку держави.

Таблиця 2.4 – Характеристика специфічних особливостей діяльності підприємств лісового господарства

№ з/п	Особливість	Характеристика
1	Тривалий виробничий цикл	Вирощування лісів займає десятки років. Наприклад, на повне дозрівання лісового масиву може знадобитися від 30 до 100 років, що робить виробничий цикл довготривалим і складним для прогнозування.
2	Відновлюваність ресурсів	Лісове господарство займається використанням відновлюваних природних ресурсів — лісу. Важливим є те, що при раціональному веденні господарства лісові ресурси можуть постійно відновлюватися шляхом посадки нових дерев після вирубки.
3	Екологічна складова	Ліси виконують важливу екологічну функцію — очищують повітря, регулюють клімат, запобігають ерозії ґрунтів, а також підтримують біорізноманіття. Тому лісогосподарські підприємства зобов'язані враховувати екологічні наслідки своєї діяльності.
4	Сезонність робіт	Багато видів робіт у лісовому господарстві мають сезонний характер. Наприклад, рубка деревини, посадка нових лісових масивів або боротьба з лісовими шкідниками часто залежать від погодних умов і пори року.
5	Соціальна функція	Ліси мають важливе значення для рекреації та здоров'я населення. Вони забезпечують можливість відпочинку, туризму та оздоровлення, що підвищує соціальну роль лісового господарства.
6	Специфіка обліку та управління	Через довготривалий характер робіт та залежність від природних умов, підприємства лісового господарства потребують специфічних підходів до обліку, планування та управління ресурсами.

Джерело: сформовано автором.

I. Замула та О. Шавурська [11, с. 182] зазначають, що на сьогодні відсутній науково обґрунтований підхід до організації бухгалтерського обліку в лісовому господарстві. Серед основних облікових проблем, на думку авторів, варто виокремити:

- 1) недоліки існуючих методик обліку, які не дозволяють точно оцінити структуру ресурсів, ліквідність і платоспроможність підприємств;
- 2) ігнорування норм НП(С)БО 30 «Біологічні активи» у методології обліку операцій, пов'язаних із веденням лісового господарства;
- 3) відсутність у фінансовій звітності повної інформації про лісогосподарську діяльність, оскільки така діяльність відображається у складі

оборотних активів, зокрема у статті «незавершене виробництво» [11, с. 182].

Погоджуємося з думкою Т.О. Мулик та ін., які переконані, що система обліку продукції лісівництва – це сукупність взаємопов'язаних процесів, методів та інструментів, які забезпечують збір, обробку, зберігання та аналіз даних про переміщення продукції лісівництва від місця заготівлі до кінцевого споживача. Її основною метою є забезпечення прозорості лісогосподарської діяльності, раціонального використання лісових ресурсів та дотримання екологічних вимог [12, с. 137].

Я. Іщенко та ін. метою здійснення та регулювання обліку готової продукції лісівництва визначають 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 [13].

Загалом, основними завданнями обліку лісопродукції є:

- забезпечення своєчасного, точного та достовірного обліку руху лісопродукції;
- організація контролю за діяльністю матеріально відповідальних осіб;
- отримання оперативної інформації про залишки готової продукції лісівництва;
- забезпечення контролю за зберіганням і раціональним використанням лісопродукції;
- ведення обліку та моніторинг оплати за відвантажену лісопродукцію;
- здійснення заходів для запобігання нестачам, крадіжкам та незаконному використанню готової продукції лісівництва;
- проведення регулярних і раптових інвентаризацій лісопродукції в місцях зберігання з метою звірки фактичної наявності з обліковими даними та своєчасного відображення їхніх результатів у бухгалтерському обліку.

О. Польова та І. Томашук переконані, що облік виробництва і реалізації продукції лісівництва має свої особливості, які пов'язані зі специфікою лісового господарства, різноманітністю лісової продукції та особливостями її обліку (табл. 2.5) [14].

Таблиця 2.5 – Основні аспекти обліку виробництва і реалізації продукції лісівництва

№ з/п	Назва	Сутнісна характеристика
Особливості обліку виробництва продукції лісівництва		
1	Класифікація продукції	Продукція лісівництва може бути класифікована за різними ознаками: деревина: (круглий лісоматеріал, дров'яна деревина, пиломатеріали), недеревна продукція (ягоди, гриби, лікарські рослини), послуги (захист лісу, лісовідновлення).
2	Лісовий план і квоти	Облік виробництва базується на лісовому плані, який визначає обсяги дозволених рубок та інші лісогосподарські заходи. Кожна вирубка має відповідати квотам, встановленим державними органами.
3	Первинні документи	Основними документами є акти обстеження лісових насаджень, лісорубні квитки, технічні карти рубок. Вони фіксують обсяги заготовленої деревини, її якість та інші параметри.
4	Облік заготівлі деревини	Ведеться окремий облік заготовленої деревини за видами, сортами та класами якості. Важливою частиною є контроль за відповідністю фактичних обсягів заготівлі до планових показників.
5	Витрати на виробництво	Облік витрат включає матеріальні витрати (паливо, запчастини), витрати на оплату праці, амортизацію техніки, витрати на охорону праці та інші витрати. Витрати на виробництво можуть бути груповані за видами робіт (заготівля, транспортування, зберігання).
Особливості обліку реалізації продукції лісівництва		
1	Документальне оформлення реалізації	Реалізація продукції оформлюється договорами купівлі-продажу, рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними, актами приймання-передачі. Важливо, щоб у документах було чітко вказано кількість, якість і вартість продукції.
2	Облік доходів	Доходи від реалізації лісопродукції відображаються на відповідних бухгалтерських рахунках. Доходи можуть бути поділені за видами продукції, клієнтами, регіонами збуту.
3	Витрати на реалізацію	Витрати, пов'язані з реалізацією продукції лісівництва включають: виробничі, логістичні, адміністративні та інші витрати. Витрати на реалізацію можуть бути віднесені до собівартості реалізованої продукції.
4	Складські операції	Облік залишків лісопродукції на складах ведеться з урахуванням сортності та якості. Інвентаризація складських залишків проводиться регулярно для забезпечення точності обліку.
5	Податковий облік	Лісогосподарські підприємства повинні враховувати специфічні податкові вимоги, такі як рента плати, екологічний податок. Необхідно вести окремий облік податкових зобов'язань.
6	Аналітичний облік	Ведення аналітичного обліку дозволяє отримувати детальну інформацію про виробництво та реалізацію кожного виду продукції, що сприяє прийняттю управлінських рішень.
7	Звітність	Лісогосподарські підприємства зобов'язані надавати різні види звітності: бухгалтерську, податкову, статистичну. Звітність має відображати реальні обсяги виробництва та реалізації, фінансові результати, витрати та доходи.

Джерело: адаптовано з використанням [14].

Класифікацію лісопродукції із врахуванням відходів деревної продукції лісівництва та їх облік у своїх дослідженнях наводить А.С. Макаренко (табл. 2.6) [15].

Таблиця 2.6 – Класифікація лісової продукції та її облікове відображення

Деревна продукція		Відходи деревної продукції	Побічне використання. Недеревна (сільськогосподарська) продукція
Стовбурна деревина	Супутня продукція		
Класифікація лісової продукції			
деревний хлист; ділова деревина (сортименти); деревина дров'яна для технологічних потреб (деревина технологічна); дрова	живиця; пні; луб; кора; деревна зелень; деревні соки; деревне вугілля; інші другорядні лісові матеріали, передбачені нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства	відходи крони (хвоя, листя, гілки, сучки, тонкомірні верхівки); коріння; хворост; хмиз; кускові відходи; м'які відходи (тирса, стружка)	сіно; гриби; дикорослі ягоди, плоди, горіхи, гриби; лікарські рослини; мед; збирання лісової підстилки; заготівля очерету
Субрахунки та їх призначення			
рахунок 26 «Готова продукція» має субрахунки: 1) 261 «Лісопродукція, заготовлена від рубок догляду та санітарних рубок»; 2) 262 «Лісопродукція, заготовлена від рубок головного користування»; 3) 263 «Пилопродукція (лісопродукція) цехів переробки деревини (нижніх складів)»	1) субрахунок 264 «Супутня лісопродукція, заготовлена від рубок догляду та санітарних рубок»; 2) субрахунок 265 «Супутня лісопродукція, заготовлена від рубок головного користування»; 3) лісове насіння: субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	1) відходи які будуть використані в основному виробництві: субрахунок 201 «Сировина і матеріали»; 2) відходи які підлягають реалізації: субрахунок 209 «Інші матеріали»; 3) відходи, які підлягають переробці: – власними силами: субрахунок 209 «Інші матеріали».	субрахунок 29 «Недеревна продукція в лісовій галузі»

Джерело: [15].

І. Замула та О. Шавурська [11, с. 180] пропонують «облік лісових ресурсів здійснювати з урахуванням життєвого циклу деревостану, який включає кілька послідовних етапів. Кожен із цих етапів необхідно враховувати під час відображення витрат на їх відтворення. Зокрема, зародковий період охоплює висадку посадкового матеріалу і триває до його проростання; післязародковий період починається з проростання висаджених культур і

включає три стадії: формування молодого лісу, розвиток середньовікових лісових насаджень, утворення стиглого деревостану» (рис. 2.7) [11, с. 180].

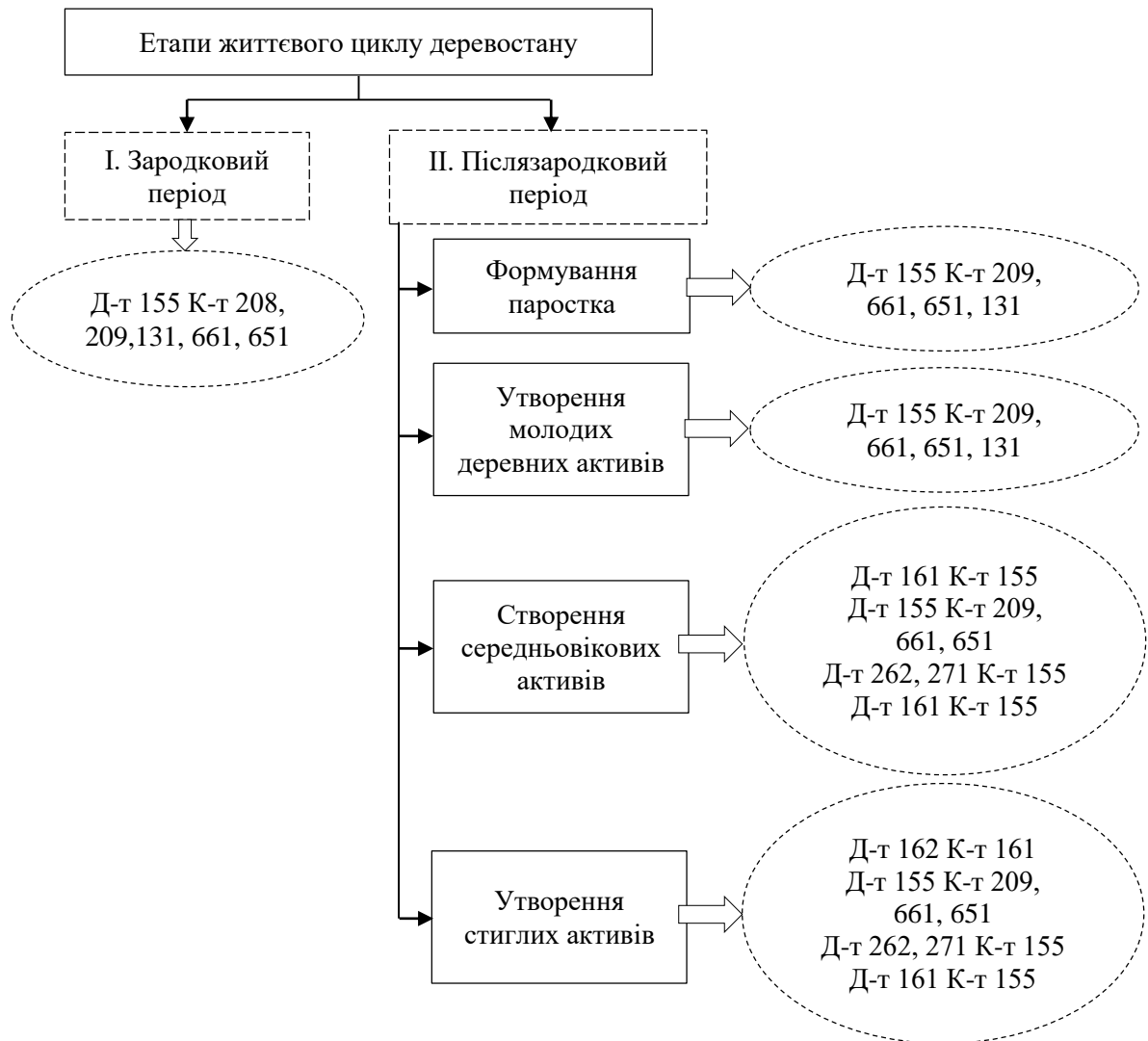


Рисунок 2.7 – Облікове відображення лісових ресурсів з урахуванням життєвого циклу деревостану

Джерело: [11, с. 181].

Здійснений аналіз стану обліку готової продукції лісівництва дозволив здійснити виокремлення ключових складових бухгалтерського обліку такої продукції (табл. 2.7).

Окрім детальної класифікації готової продукції не менш важливим є налагодження аналітичного обліку в розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб, договорів на поставку продукції. Для прийняття оперативних управлінських рішень важливою є детальна інформація щодо

обсягів готової продукції на складах, обсяги замовлень, умови зберігання продукції з метою забезпечення її належної якості, умови договорів щодо обсягів та термінів поставок.

Таблиця 2.7 – Ключові складові системи обліку готової продукції лісівництва

Складові	Зміст/характеристика
Первинний облік	документування фактів господарської діяльності (заготівля, виробництво, переробка, реалізація лісопродукції) у первинних документах (лісові квитанції, накладні та ін.)
Аналітичний облік	систематизація даних первинного обліку за різними елементами: видами лісопродукції, контрагентами, місцями зберігання тощо
Синтетичний облік	систематизація інформації про надходження та рух продукції лісівництва в бухгалтерських регістрах
Складський облік	точний облік та контроль за наявністю, рухом і станом готової продукції на складах, а також надання даних для формування звітності та планування продажів готової продукції лісівництва покупцям
Звітність	підготовка звітів щодо виробничої та фінансової діяльності підприємства
Контроль	регулярний контроль за відповідністю облікових даних реальному стану справ

Джерело: сформовано автором.

Усю цю інформацію можна одержати з юридичних та бухгалтерських документів за умови якісно організованого облікового процесу.

Етапи та порядок ведення обліку наявності та руху готової продукції лісівництва наведено на рис. 2.8.

Для організації обліку готової продукції лісівництва, підприємствам необхідно мати правильно облаштовані місця її зберігання – спеціалізовані склади. Місцями зберігання можуть бути окремі склади або структурні підрозділи, що займаються заготівлею, переробкою, обробкою та реалізацією продукції. Ці місця повинні бути належно підготовлені та надійні, щоб запобігти псуванню чи крадіжкам продукції.

Місцями розміщення деревних видів лісопродукції можуть бути [16, с. 110-111]:

1. Лісосіка – ділянка стиглого лісу, призначена для вирубки.
2. Верхній лісосклад – лісопромисловий склад, розташований поблизу лісовозної дороги (автомобільної, залізничної вузької колії) або водного об'єкта, що використовується для тимчасового зберігання деревної сировини,

її навантаження на транспорт для подальшого транспортування на нижчі лісопромислові склади або пункти споживання, а також для проміжної обробки (очищення від гілок і сучків, розкряжування, корування тощо).

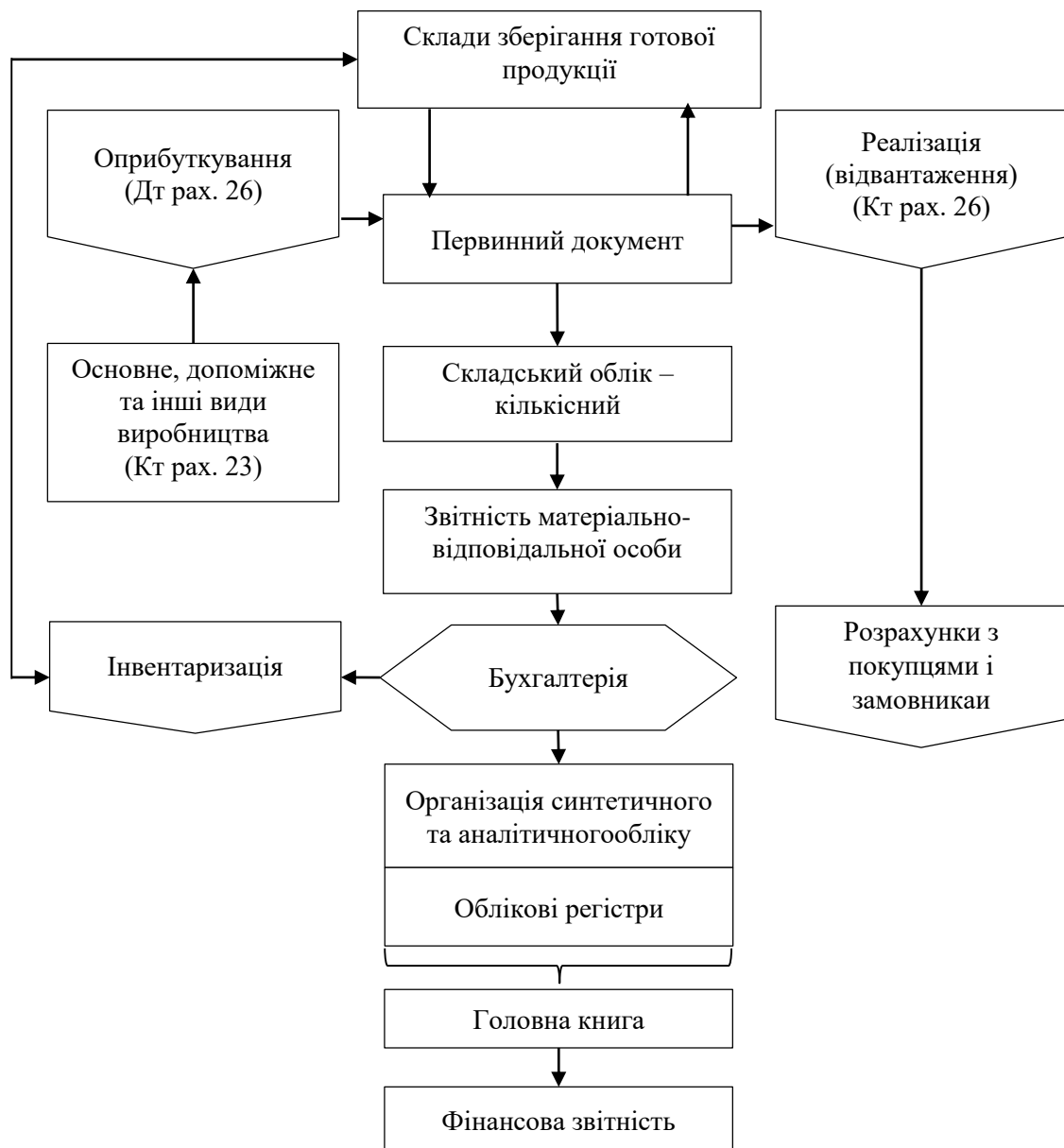


Рисунок 2.8 – Загальна схема побудови обліку готової продукції лісівництва

Джерело: побудовано автором.

3. Проміжний лісовантажний пункт – майданчик, де завершується трелювання деревини з використанням одних засобів виробництва і продовжується за допомогою інших (тракторів, канатних установок тощо). Тут також може відбуватися часткове первинне оброблення деревної сировини

та її короткотермінове зберігання.

4. Проміжний лісосклад – лісопромисловий склад, де завершується транспортування деревної сировини одними транспортними засобами та починається іншим видом транспорту (на нижчі лісосклади або пункти переробки чи споживання). Використовується для тимчасового зберігання деревної сировини.

5. Нижній лісосклад – виробнича ділянка лісового підприємства, де здійснюється дообробка деревної сировини, її сортування, часткова переробка, зберігання лісо- та пилопродукції, її відвантаження споживачам або транспортування в деревообробні цехи для виробництва ділових лісоматеріалів та дров'яної деревини для технологічних потреб [16, с. 110-111].

Залежно від місця розташування склади для зберігання круглих лісоматеріалів поділяються на три типи: верхній, нижній та склад підприємства (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Класифікація типів лісоскладів

Тип складу	Місце розташування
Верхній склад	Вздовж лісових 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. Вздовж водного шляху загального користування.

Джерело: узагальнено автором на основі ТУ У 16.1-00994207-004:2018.

Оскільки завданням наукового дослідження є оцінка облікового відображення виробництва та реалізації продукції лісівництва, то вважаємо за доцільне розкрити особливості синтетичного та аналітичного обліку цієї продукції. Ефективне управління діяльністю підприємств лісівництва потребує чіткої організації обліку операцій з виробництва та реалізації готової продукції. Лісівництво, як галузь економіки, характеризується довготривалим циклом виробництва, значним рівнем витрат на підготовчі процеси та

залежністю від природних факторів. У такому контексті актуальним є уточнення як синтетичного, так і аналітичного обліку, що дозволить оптимізувати управлінські рішення, знизити ризики та забезпечити прозорість фінансової звітності.

Готова продукція на підприємствах лісового господарства обліковується за місцями зберігання та окремими видами у визначених одиницях виміру: натуральних, які відображають кількість, обсяг і вагу продукції відповідно до її фізичних характеристик, забезпечуючи кількісний облік готових виробів.

На етапі поточного обліку інформація з первинних документів переноситься на рахунки бухгалтерського обліку. На рисунку 2.9. наведена схема використання рахунку 26 «Готова продукція».



Рисунок 2.9 – Призначення рахунку 26 «Готова продукція»

Джерело: узагальнено автором.

Синтетичний облік готової продукції ведеться на рахунках бухгалтерського обліку і відображає загальну вартість продукції, без детального поділу за видами або окремими характеристиками. У лісівництві це може бути загальна сума заготовленої деревини або іншої продукції (наприклад, пиломатеріалів, паливних гранул). Синтетичний облік дозволяє контролювати загальний обсяг готової продукції на підприємстві.

Синтетичний облік забезпечує базу для:

- оцінки ефективності виробництва (зіставлення собівартості продукції з її ринковою ціною допомагає оцінити прибутковість);
- планування та управління запасами (аналіз залишків продукції на складі дозволяє уникнути надлишкових запасів або дефіциту);
- контролю сезонних коливань (лісовій галузі притаманна сезонність, що впливає на обсяги виробництва та реалізації. Облік дозволяє прогнозувати потребу в ресурсах і готовій продукції).

Аналітичний облік готової продукції лісівництва деталізує дані синтетичного обліку, розподіляючи продукцію за її видами, класами якості, сортами або іншими характеристиками. У лісівництві це може бути поділ за породами деревини (сосна, дуб, ялина), якістю деревини (вищій, середній, нижчий сорт) або заготовленим обсягом продукції для різних цілей (будівельні матеріали, паливо тощо). Аналітичний облік дозволяє більш точно відстежувати залишки готової продукції, а також її рух і використання.

Завдяки поєднанню синтетичного та аналітичного обліку підприємства лісового господарства можуть ефективніше керувати своїми ресурсами, планувати продажі та використовувати продукцію, оптимізуючи фінансові потоки та знижуючи витрати. Враховуючи запропоновану у роботі класифікацію готової продукції лісівництва на рис. 2.8 представлено запропонований підхід до облікового відображення готової продукції лісівництва у розрізах лісогосподарських процесів та господарської цінності і економічних вигод від використання.

Завершальним етапом обліку готової продукції лісівництва на підприємствах є її реалізація. Підтвердженням факту реалізації є документи, що засвідчують відвантаження, передачу продукції покупцеві. Кількість і види таких

документів залежать від способу реалізації та особливостей реалізованої продукції. Таким чином, продукція вважається реалізованою, якщо вона відвантажена покупцеві та контроль переходить до покупця.

Виходячи з потреб бухгалтерського обліку, вважаємо за необхідне уточнити теоретичне значення виробництва у лісогосподарських підприємствах як комплексну діяльність, спрямовану на вирощування, заготівлю, переробку та реалізацію продукції лісівництва та метою якого є раціональне використання лісових ресурсів, їх збереження та відновлення для забезпечення сталого розвитку лісового господарства.

На рисунку 2.10 наведемо схему організації виробництва та реалізації готової продукції лісівництва.

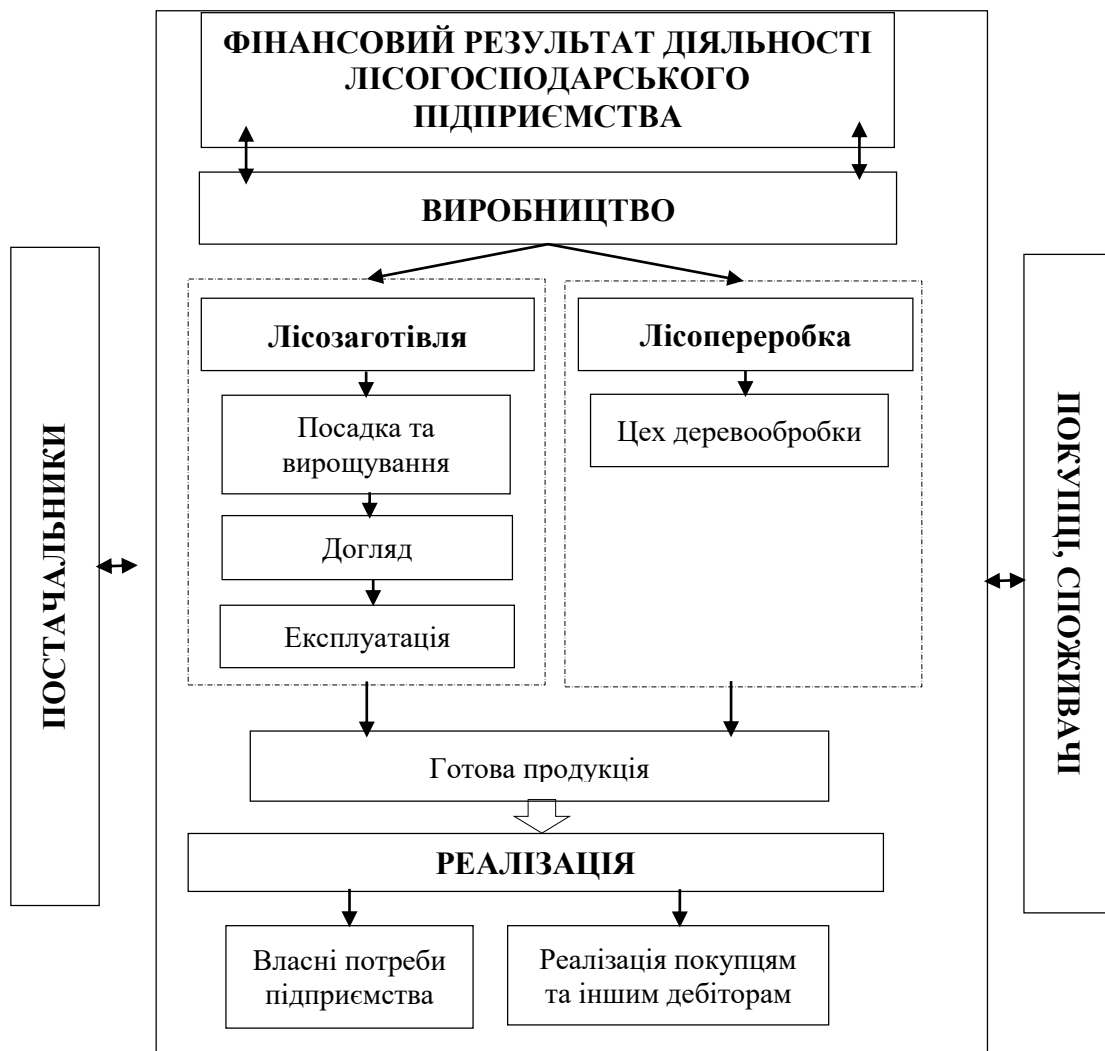


Рисунок 2.10 – Схема організації виробництва та реалізації готової продукції лісівництва

Джерело: побудовано автором.

Концептуальний підхід до побудови наведеної схеми передбачає її структуру, що складається з блоків, які відображають основні процеси діяльності підприємств лісового господарства: виробництво та реалізація. Особливістю діяльності цих підприємств є значна тривалість операційного циклу, який може сягати кількох десятків років. Виробничий процес включає такі етапи, як: посадка лісу, вирощування, догляд за насадженнями та експлуатація стиглих лісів. Процес постачання на лісогосподарських підприємствах охоплює придбання інструментів, пального та запасних частин для техніки, що використовується у виробництві. З огляду на це, в запропонованій моделі блок постачання як окремий елемент виробничої діяльності не виділяється.

Отже, блоки, представлені на схемі, взаємопов'язані та формують інформаційні потоки, які визначаються напрямом, належністю до конкретних управлінських функцій, а також зв'язком із процесами виробництва та реалізації готової продукції лісівництва.

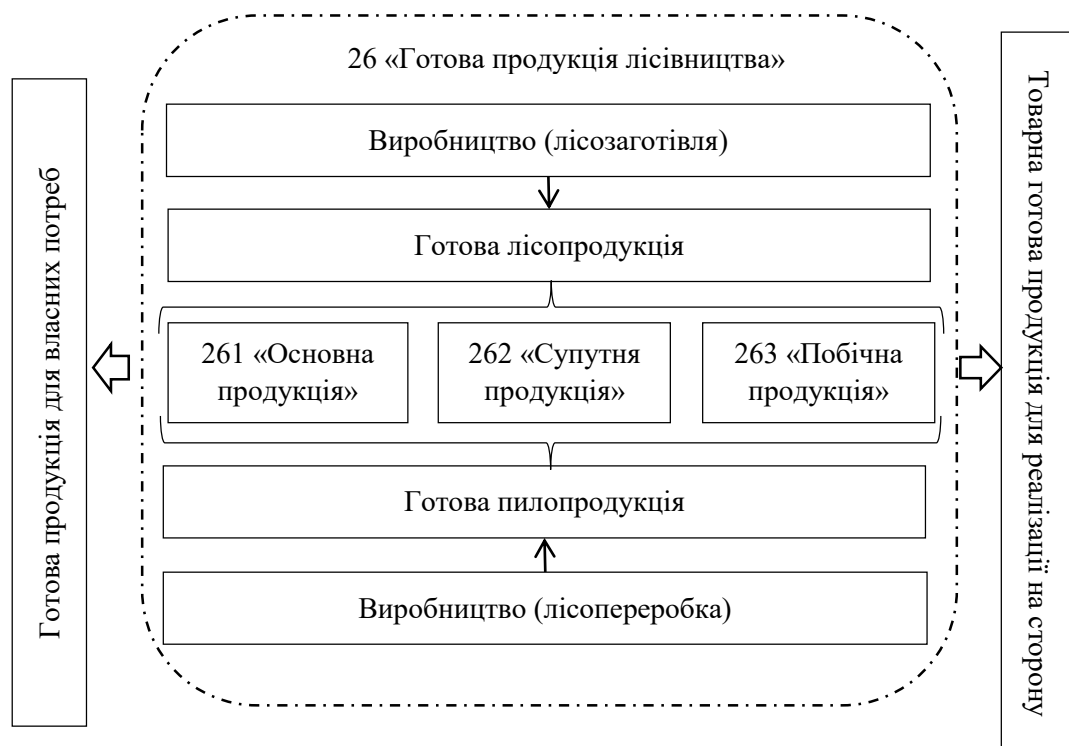


Рисунок 2.11 – Запропонований підхід до облікового відображення готової продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах

Джерело: власна розробка автора

У цілому, проблеми облікового відображення готової продукції лісівництва можуть призвести до неефективного використання лісових ресурсів, зниження конкурентоспроможності галузі, збільшення ризиків для інвесторів та погіршення екологічної ситуації. Для уникнення цих негативних наслідків необхідно постійно вдосконалювати систему обліку лісопродукції, впроваджувати сучасні технології та підвищувати кваліфікацію облікових працівників.

Удосконалення синтетичного і аналітичного обліку готової продукції має велике значення для зниження трудомісткості, підвищення чіткості обліку, зменшення часу документообігу. Облік готової продукції лісівництва повинен забезпечити контроль за виконанням завдань із випуску продукції згідно договірному асортименту на всіх стадіях її руху: зберігання готової продукції за обсягом, асортиментом та якістю; своєчасною випискою документів на відвантаження; подання розрахункових документів покупцям та контроль своєчасного здійснення платежів; використання матеріальних і фінансових ресурсів за допомогою складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції.

На рис. 2.12. відображено деталізацію обліку продукції лісового господарства, де окремо враховуються основні та супутні види продукції, з їх подальшою класифікацією залежно від типу продукції (лісопродукція або пилопродукція).

Отож, проведене дослідження порядку облікового відображення готової продукції лісівництва дозволило виділити бухгалтерські рахунки, у т.ч. у аналітичному розрізі, що сприяє повноті та достовірності інформації щодо її виробництва та реалізації.

Так, пропонуємо у розрізі рахунку 26 «Готова продукція» виділяти такі субрахунки:

- 1) 261 «Основна продукція», у т.ч.:
- 2611 «Основна лісопродукція» (деревина, отримана в результаті рубок і розкрязування дерев на сортименти);

- 2612 «Основна пилопродукція» (дошки).



Рисунок 2.12 – Пропозиції щодо удосконалення облікового відображення готової продукції лісівництва

Джерело: запропоновано автором.

2) 262 «Супутня продукція», у т.ч.:

- 2621 «Супутня лісопродукція» (недеревна лісопродукція);
- 2622 «Супутня пилопродукція» (бруси та бруски).

3) 263 «Побічна продукція», у т.ч.:

- 2631 «Побічна лісопродукція» (хмиз, хворост, сучки, щепки, гілля тощо);
- 2632 «Побічна пилопродукція» (тирса, кора, деревна стружка, деревна тріска).

Такий поділ і детальне відображення на бухгалтерських рахунках готової продукції лісівництва сприятиме повноті та своєчасності наповнення

фінансової звітності підприємств лісового господарства, а також забезпечить інформаційні потреби користувачів щодо наявності та руху не тільки деревини, але і деревних відходів, а також пилопродукції.

Із врахуванням запропонованих субрахунків, бухгалтерські проведення, що відображають рух готової продукції лісівництва представлено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Бухгалтерські проведення за рахунком 26 «Готова продукція» на підприємствах лісового господарства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Виробництво готової продукції лісівництва</i>			
1	Оприбутковано ділову деревину в результаті проведення рубок догляду в кварталі середньовікових лісових ресурсів	2611	231
2	Оприбутковано деревні соки, живицю	2621	231
3	Оприбутковано хмиз в результаті проведення рубок догляду в кварталі середньовікових лісових ресурсів	2631	231
4	Завершення виробничого процесу та оприбуткування готової пилопродукції (дошок)	2612	232
5	Оприбутковано бруси та бруски	2622	232
6	Оприбутковано деревну стружку у результаті деревообробки	2632	232
<i>Реалізація готової продукції лісівництва</i>			
1	Відвантаження готової продукції лісівництва покупцю	361	701
2	Списання собівартості реалізованої готової лісопродукції (деревини)	901	2611
3	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	701	641
4	Надходження коштів від покупця	311	361
5	Оприбутковано деревовідходи для власних потреб	20	2631
6	Відображено вартість супутньої пилопродукції, виданої зі складу підзвітній особі	372	2622

Джерело: сформовано автором.

З метою достовірності відображення у обліку виробництва готової продукції лісівництва, вважаємо за доцільне розмежувати також субрахунки до рахунку 23 «Виробництво», а саме:

- 231 «Виробництво лісопродукції»;
- 232 «Виробництво пилопродукції».

Ці кореспонденції можуть змінюватися залежно від облікової політики та специфіки підприємства. Пропозиції щодо виокремлення основної, супутньої та побічної лісопродукції у складі субрахунків рахунку 26 «Готова продукція» враховують специфіку лісового господарства, зокрема тривалий операційний цикл і різноманітність видів продукції. Також чітке розмежування між видами продукції сприяє уникненню помилок і неточностей у документації.

Отже, вважаємо, що ефективна організація обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва вимагає врахування галузевих особливостей, вимог нормативно-правових актів та розробки вдосконалених первинних документів і робочого плану рахунків, зокрема для обліку деревовідходів та пилопродукції. Це сприятиме збільшенню інформативності діяльності та прибутковості лісогосподарських підприємств.

2.3. Внутрішня звітність підприємств лісового господарства: забезпечення повноти та релевантності

Управлінські відносини регулюються сукупністю політико-соціальних норм і процедур, які забезпечують стабільне функціонування та розвиток систем відповідно до змін у їхньому середовищі. Ефективність і результативність управлінської системи підприємства значною мірою залежить від якості роботи обліково-аналітичної системи, де облікова інформація є одним із ключових елементів. Сучасний бухгалтерський облік орієнтований на забезпечення як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів необхідною економічною інформацією про господарську діяльність підприємства.

У сучасних умовах можна виділити наступні чинники, які забезпечують якість облікової інформації, наведеної у звітності підприємств лісового господарства (рис. 2.13).

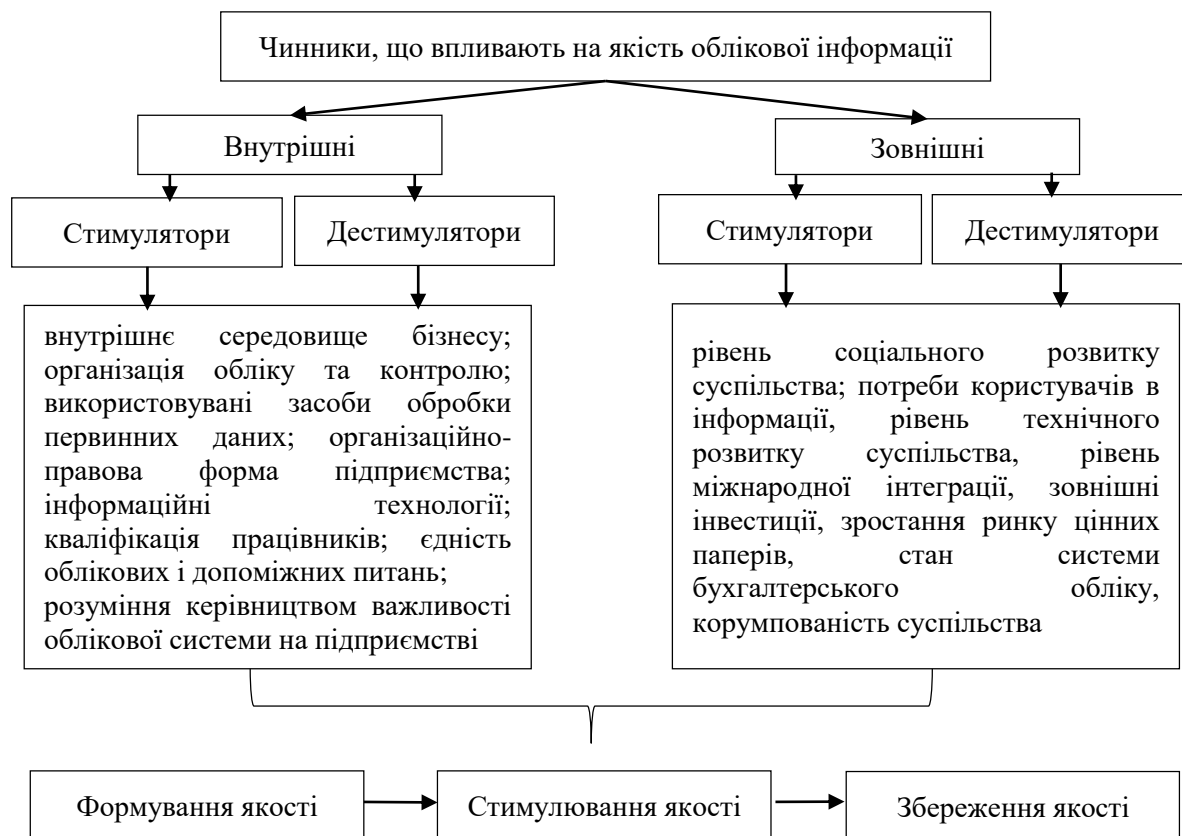


Рисунок 2.13 – Чинники, які забезпечують якість облікової інформації

Джерело: [17].

Якість облікової інформації необхідно оцінювати на всіх етапах її формування. Основною стратегічною метою такого оцінювання є забезпечення користувачів даними, які відповідають визначеним критеріям якості. У межах кожного етапу управлінського процесу можна визначити конкретні функціональні цілі та завдання (табл. 2.10).

Узагальнюючи підходи до управління якістю облікової інформації, можна виділити такі основні методи забезпечення її належного рівня:

1) нормативні методи, які спрямовані на задоволення інформаційних потреб користувачів через встановлення стандартів і критеріїв якості у відповідних регуляторних документах. Відсутність чітко визначених вимог до розкриття інформації унеможливорює досягнення високого рівня якості облікових даних. Тому ці методи є базовими у формуванні змісту якісної інформації;

Цілі оцінювання якості облікової інформації відповідно до етапів управління

Етапи	Ціль	Завдання
Планування	забезпечення методикою відбору облікових показників, що відповідають певному набору якісних характеристик	- визначення вимог до якості облікової інформації; - формування системи показників оцінки якості облікової інформації з метою планування діяльності підприємства або окремих підрозділів; - розробка методології якісної і кількісної оцінки якості облікової інформації.
Організація	організація відбору облікових показників, що відповідають певному набору якісних характеристик	- визначення ділянок та об'єктів обліку; - встановлення строків підготовки та подання інформації; - призначення відповідальних осіб; - організація контролю за якістю, повнотою та своєчасністю забезпечення інформацією різних рівнів управління
Аналіз	забезпечення аналітичною інформацією, що характеризує поточний фінансовий стан організації, а також ступінь досяжності і значущості поставлених стратегічних бізнес-цілей	- забезпечення менеджерів організації обліковою інформацією в повному обсязі; - розробка критеріїв якісної оцінки системи облікових показників.
Контроль	задоволення потреби учасників бізнес-процесу в обліковій інформації для забезпечення конкурентоспроможності організації.	- розробка системи критеріїв оцінки якості інформації при фінансовому моніторингу; застосування конкретних методів контролю якості облікової інформації.

Джерело: уточнено автором на основі [17, с. 370].

2) організаційні методи, завдання яких – забезпечити ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку. Це включає підбір і навчання кваліфікованого персоналу, автоматизацію облікових процесів (вибір відповідного програмного забезпечення та підтримку безпеки даних), дотримання дисципліни документообігу та раціональне використання ресурсів.

3) обліково-методологічні методи, які стосуються вдосконалення концептуальних підходів до обліку і звітності, а також їх адаптації до сучасних потреб. Наприклад, уточнення критеріїв визнання об'єктів обліку, методів оцінки їх вартості або форматів звітності. Низька якість облікової інформації, як-от у випадку з інтелектуальними активами, часто

пов'язана з недоліками методології, що потребує її перегляду і вдосконалення.

4) контрольні методи, які включають процедури перевірки і підтвердження облікової інформації, такі як аудит (внутрішній і зовнішній), ревізія або інвентаризація. Ці методи сприяють перевірці достовірності й відповідності облікових даних [17].

Такий підхід дозволяє комплексно забезпечити якість облікової інформації, враховуючи різні аспекти її формування та використання.

Звітність є ключовим джерелом узагальненої інформації про господарську діяльність суб'єкта господарювання. Особливості діяльності підприємств лісового господарства впливають на структуру звітності та процес формування її показників. Водночас фінансова звітність не повністю забезпечує користувачів достовірною інформацією про операції з лісокористування, оскільки витрати на відновлення та заготівлю лісових ресурсів відображаються в складі оборотних активів. Це спричиняє викривлення фінансових показників і ускладнює контроль за використанням природних ресурсів. Отже, для підвищення аналітичності звітності та задоволення потреб зовнішніх користувачів необхідно вдосконалювати її форми.

Підприємства лісового господарства виконують важливу роль у забезпеченні потреб суспільства й економіки деревиною та іншою цінною продукцією. Також лісогосподарські підприємства забезпечують охорону, захист, відтворення та розведення нових лісів на основі комплексної механізації, наукових досягнень і передового досвіду у цій галузі. Ефективність діяльності підприємств лісового господарства визначається низкою чинників: економічних, екологічних, соціальних, правових і організаційних. Водночас однією з ключових умов їхнього успішного функціонування є розробка науково обґрунтованої системи обліку та звітності, що враховує нормативно-правове забезпечення та специфіку роботи лісових господарств. [19, с. 129].

Звітність підприємств лісового господарства представляє собою систему показників, що відображають і характеризують фінансовий стан та результати діяльності за визначений період, узагальнюючи дані обліку.

Звітність повинна висвітлювати всі аспекти діяльності підприємства. Однак фінансова звітність не повною мірою враховує особливості діяльності лісогосподарських підприємств, зокрема не дозволяє детально оцінити витрати на збереження, відновлення та використання лісових ресурсів. Інформація про операції з лісокористування відображається як у зовнішніх, так і у внутрішніх формах звітності (рис. 2.14).



Рисунок 2.14 – Відображення операцій із лісокористування у звітності

Джерело: розроблено автором.

Зовнішня звітність обов'язково подається органам управління підприємства, податковим і статистичним органам. Внутрішня звітність

призначена для керівництва та вищого управлінського рівня підприємства, а її дані мають статус комерційної таємниці. Вона містить інформацію, необхідну для ухвалення рішень на рівні структурних підрозділів, і розробляється підприємством самостійно, враховуючи специфіку його діяльності та запити користувачів. Форми внутрішньої звітності, частота її складання та обсяг визначаються внутрішніми нормативними документами, виходячи з оперативних і стратегічних потреб підприємства.

Т.А. Ковбаса [19, с. 131] зазначає, що в умовах ринкової економіки значно зростає роль внутрішньої звітності, адже вона формується відповідно до потреб менеджменту та враховує специфіку діяльності підприємства. При створенні системи внутрішньої звітності необхідно дотримуватись таких основних принципів:

- 1) інформація у звітах повинна бути достовірною та подаватися у зручній для користувача формі, наприклад, у вигляді таблиць, діаграм чи схем;
- 2) звіти мають включати як фактичні дані, так і планові чи нормативні, що дозволяє оцінювати виконання планів, виявляти причини відхилень та визначати відповідальних осіб;
- 3) кількість звітів повинна відповідати числу структурних підрозділів та служб підприємства;
- 4) під час розроблення показників необхідно враховувати специфіку завдань кожного підрозділу, їхні технологічні та організаційні особливості;
- 5) періодичність складання звітів залежить від інтенсивності господарських процесів, актуальності інформації та встановлюється керівниками облікової служби і менеджерами різних рівнів;
- 6) форма та зміст звітів мають відповідати потребам менеджменту та регулярно переглядатися відповідно до змін умов господарювання;
- 7) рівень деталізації інформації у звітах повинен зменшуватися з підвищенням ієрархічного рівня менеджера: детальніша інформація необхідна для менеджерів нижчих рівнів, а для вищого керівництва – узагальнена.

8) раціональна організація обліку, основана на повній автоматизації, є ключем до якісного та оперативного формування звітності [19, с. 131].

Отже, внутрішня звітність повинна відповідати вимогам управління підприємством, забезпечуючи ефективність прийняття управлінських рішень.

Вважаємо, що інформація з внутрішньої звітності повинна відповідати таким характеристикам:

- своєчасність – забезпечення оперативного надання звітної інформації управлінському персоналу та керівництву підприємства, що дозволяє своєчасно реагувати на зміни та тенденції розвитку;

- достовірність – точне відображення всіх операцій, здійснених підприємством, які впливають на його майновий та фінансовий стан, без помилок та спотворень даних;

- доступність – надана інформація повинна бути зрозумілою для користувачів звітності;

- комплексність – звітність повинна повною мірою охоплювати всі господарські операції за звітний період;

- порівнянність – можливість порівняння даних за різні періоди для виявлення змін та аналізу тенденцій.

У зв'язку з вищевикладеним, запропоновано форми внутрішньої звітності, що дозволять оперативно надавати керівництву лісогосподарського підприємства інформацією про обсяги заготівель лісової продукції та пилопродукції у двох аналітичних розрізах (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Запропоновані форми документів для удосконалення обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва

№ з/п	Назва звітної форми	Номер форми	Зміст форми
1	2	3	4
1	Акт приймання-передачі основної, супутньої і побічної лісо- та пилопродукції	ЛГ-25	Первинний документ, який відображає факт передачі основної, супутньої та побічної продукції, що була отримана в результаті лісозаготівлі або лісопереробки. На підставі акта здійснюється оприбуткування (надходження) лісопродукції на склад, він є первинним документом для відображення операції в бухгалтерських регістрах

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4
2	Реєстр надходження та вибуття готової продукції лісівництва на склад	ЛГ-26	Регістр бухгалтерського обліку, який формується на основі даних первинного документу ЛГ-25. Реєстр забезпечує кількісний облік готової лісопродукції на складі, відображає надходження продукції на склад, її зберігання та відпуск (вибуття) зі складу.
3	Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції	ЛГ-27	Регістр бухгалтерського обліку та формується на основі даних Реєстру надходження та вибуття готової продукції лісівництва на склад (ЛГ-26). Реєстр фіксує кожну операцію з надходження та вибуття продукції, тоді як відомість узагальнює ці дані за місяць, показуючи загальні обсяги заготівлі за видами продукції. Відомість є основою для складання статистичної та фінансової звітності про діяльність лісогосподарського підприємства.
4	Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі	ВЗЛГ-1	Показує кількість заготовленої основної, супутньої та побічної лісопродукції, що дозволяє оцінити продуктивність лісозаготівельних робіт та ефективність використання лісових ресурсів, а також містить інформацію про обсяги реалізованої продукції, що дозволяє контролювати збут та виконання планів реалізації. Звіт про виробництво та реалізацію лісопродукції базується на даних форм ЛГ-26 та ЛГ-27.
5	Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки	ВЗЛГ-2	Звіт відображає кількість виробленої основної, супутньої та побічної продукції в різних одиницях виміру (м ³ , штуки, тонни), що дозволяє вести точний облік виробленої продукції та контролювати використання сировини. Також Звіт містить інформацію про кількість реалізованої продукції кожного виду, ціни реалізації та загальну вартість продажів. Це дозволяє вести облік доходів від реалізації та контролювати виконання планів продажів.

Джерело: пропозиції автора

Запропоновані у п. 2.1 документи для удосконалення обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва (табл. 2.11) є основою для формування щоквартальних форм внутрішньої звітності відповідно до розподілу готової продукції лісівництва за господарською цінністю та економічними вигодами: Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі і Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки для підприємств лісового господарства, які спрямовані на покращення

облікового забезпечення бухгалтерських операцій із лісокористування в контексті сталого розвитку.

Розроблений Звіт про виробництво та реалізацію основної, супутньої і побічної продукції лісозаготівлі представлено на рис. 2.15.

<i>Назва підприємства</i>				ЗАТВЕРДЖУЮ «___» _____ 20__ р. Керівник підприємства _____ <i>підпис</i>				
ЗВІТ про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі за період з «___» _____ 20__ р. по «___» _____ 20__ р.								
Виробництво								
№ п/п	Вид продукції (категорія згідно класифікації*)	Номер кварталу/виділу/ ділянки	Одиниці виміру	Д-т	К-т	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн
Всього основної								
Реалізація								
* о – основна, с – супутня, п – побічна продукція лісівництва								
Завідуючий складом № ____				_____ <i>підпис</i>			_____ <i>ПІБ</i>	
Бухгалтер				_____ <i>підпис</i>			_____ <i>ПІБ</i>	

Рисунок 2.15 – Запропонована форма Звіту про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі

Джерело: розроблено автором.

Розроблений Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки представлено на рис. 2.16.

Назва підприємства _____				ЗАТВЕРДЖУЮ «___» _____ 20__ р. Керівник підприємства _____				
				<i>підпис</i>				
ЗВІТ про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки за період з «___» _____ 20__ р. по «___» _____ 20__ р.								
Виробництво								
№ п/п	Вид продукції (категорія згідно класифікації*)	Номер кварталу/виділу/ ділянки	Одиниці виміру	Д-т	К-т	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн
Всього основної								
Реалізація								
* о – основна, с – супутня, п – побічна продукція лісівництва								
Завідуючий складом № _____				_____			_____	
				<i>підпис</i>			<i>ПІБ</i>	
Бухгалтер _____				_____			_____	
				<i>підпис</i>			<i>ПІБ</i>	

Рисунок 2.16 – Запропонована форма Звіту про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки

Джерело: розроблено автором.

Запропоновані Звіти забезпечують надання повної та достовірної інформації керівництву лісового господарства та управлінському персоналу щодо обсягів лісозаготівлі та лісопереробки, що є основою для складання Звіту про сталий розвиток.

Ефективне управління в лісовій галузі за всіма рівнями залежить від достовірного інформаційного забезпечення управлінського процесу. Зміна моделі

управління породжує також і різні підходи до його інформаційного забезпечення.

Для визначення важливості обліково-аналітичного забезпечення як особливої філософії стратегії управління діяльністю лісового господарства автор скористався методичним підходом, що ґрунтується на застосуванні матриці SWOT-аналізу. В контексті дослідження об'єктом такого аналізу було обліково-аналітичне забезпечення управління лісовими ресурсами (табл. 2.12).

Таблиця 2.12 – Матриця SWOT-аналізу облікового забезпечення управління діяльністю лісового господарства щодо виробництва і реалізації готової продукції лісівництва

Сильні сторони	Слабкі сторони
<p>1) організація обліку; 2) первинний облік; 3) облік готової продукції; 4) система бухгалтерського обліку формування інформації про наявність, стан лісових ресурсів і використання лісопродукції; 5) інвентаризація та відображення заготовленої деревини у повному обсязі; 6) наявність звітності зі сталого розвитку; 7) ведення електронного обліку деревини; 8) підготовка і подання звітності; 9) статистичний облік; 10) використання комп'ютерних програм і технологій; 11) аналіз основних виробничо-комерційних показників</p>	<p>Відсутність: 1) періодичної переоцінки активів і розподілу витрат, пов'язаних із тривалим періодом росту; 2) обліку й аналізу недеревної продукції; 3) в обліку «невагомих» корисних характеристик лісу; 4) первісне оцінювання лісових насаджень із наступним формуванням вступного балансу; 5) облік відходів лісозаготівель; 6) інвентаризація деревини на корені; 7) відображення в обліку мисливських угідь; 8) не визначено порядок калькулювання продукції недеревного походження.</p> <p>Неузгодженість: 1) обліку з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності; 2) системи обліку вимогами ефективного управління витратами.</p> <p>Недосконалість: 1) обліку витрат сировини в процесі її переробки; 2) обліку мисливських ресурсів; 3) системи аналізу господарської діяльності лісгоспу; 4) ідентифікація продукції деревного і недеревного походження.</p> <p>Несистемність: 1) відображення витрат на ліквідацію екологічних наслідків надзвичайних ситуацій; 2) сертифікації лісів.</p> <p>Непрописані: в обліковій політиці зміни, зумовлені вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Директиви ЄС 2013/34/ЄС тощо.</p>
Можливості	Загрози
<p>1) впровадження в практику роботи бухгалтерів та аналітиків переваг екологічного й стратегічного обліку та аналізу; 2) використання в аналізі результатів статистичного спостереження, включаючи дані GIS-технологій, за станом, використанням і відтворенням лісу; 3) поліпшення якості управління шляхом синтезу облікової й аналітичної інформації.</p>	<p>1) деструктивні зміни в галузі; 2) знецінення національної валюти та несприятливі зрушення в курсах валют; 3) політична, законодавча, економічна, фіскальна, соціальна, демографічна та природно-кліматична нестабільність; 4) незацікавленість керівних органів у систематичному забезпеченні повною та достовірною інформацією; 5) недосконала система державного стимулювання розвитку галузі; 6) зростання податкового навантаження; 7) відсутність достатньої величини оборотних коштів для модернізації виробництва та нарощування лісовідтворення; 8) нерегулярність проведення економічного аналізу тощо.</p>

Джерело: узагальнено автором.

Отже, внутрішня звітність має важливе значення в управлінні підприємством, оскільки вона забезпечує необхідну інформацію для ефективного прийняття рішень та контролю за господарською діяльністю на всіх рівнях управління. Звітність підприємств лісового господарства потребує покращення в організації систематичного оперативного збору та обробки облікової інформації, оскільки надані дані часто бувають запізненими та не мають достатньої значимості для менеджерів. Для підприємств лісової галузі є необхідність в удосконаленні процесів адаптації до умов ринку, і вдосконалення системи звітності є однією з важливих задач. Це можна досягти через ефективне використання інформаційного забезпечення, яке базується на облікових даних усіх типів звітності, узагальнених за допомогою програмного забезпечення, методів аналізу та нормативно-правового регулювання, що сприятиме прийняттю управлінських рішень і оцінці результатів діяльності для прогнозування подальшого розвитку.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження сучасного стану бухгалтерського обліку операцій з готовою продукцією лісівництва можна зробити наступні висновки:

1. Недостатня ефективність системи документування та узагальнення інформації щодо готової продукції лісівництва, яка не враховує її поділ за видами на лісо- та пилопродукцію, а також за економічними вигодами на основну (деревина, дошки), супутню (недеревна продукція лісівництва, бруси та бруски) і побічну (дерево- та пиловідходи), призводить до неточностей в обліку, ускладнює аналіз ефективності виробництва і прийняття управлінських рішень. Розроблено новий первинний документ — Акт приймання-передачі основної, супутньої та побічної лісо- і пилопродукції, який дозволяє фіксувати дані в розрізі видів продукції та їх економічних вигод, що забезпечить повноту та відповідність облікової інформації сучасним вимогам. Реєстр надходження та вибуття готової продукції лісівництва на складі є важливим обліковим документом, який фіксує рух готової продукції на складі, зокрема надходження і відпуск продукції. Запропонована форма Реєстру допомагає контролювати запаси готової продукції, планувати подальші операції з продажу або використання продукції, а також забезпечує прозорість і точність обліку на складі. Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції містить інформацію про обсяги заготівлі різних видів продукції в процесі лісозаготівельних робіт та дозволяє контролювати кількість виробленої продукції, оцінювати її якість та забезпечує облік для подальшої реалізації або внутрішнього використання. Запропоновані документи для облікового відображення готової продукції лісівництва сприятимуть формуванню детальної та структурованої інформації про надходження і рух продукції лісівництва; підвищенню управлінської ефективності через доступ до релевантних даних для аналізу економічної ефективності й прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також забезпеченню прозорості шляхом адаптації облікової системи до потреб внутрішніх користувачів.

2. Існуючий нині порядок обліку готової продукції лісівництва не враховує специфіку її видів за економічними вигодами (основна, супутня продукція) та не дозволяє вести детальний облік, що ускладнює аналіз економічної ефективності,

прозорість і відповідність сучасним вимогам обліку. Нами розроблено методика формування та відображення готової продукції лісівництва в бухгалтерському обліку з впровадженням нових субрахунків до рахунку 26 «Готова продукція»: 261 «Основна продукція» (з деталізацією на: 2611 «Основна лісопродукція» та 2612 «Основна пилопродукція»); 262 «Супутня продукція» (з деталізацією на 2621 «Супутня лісопродукція» та 2622 «Супутня пилопродукція») та 263 «Побічна продукція» (з деталізацією на 2631 «Побічна лісопродукція» та 2632 «Побічна пилопродукція»). Впровадження детальної структури субрахунків забезпечить підвищення точності обліку, дозволяючи чітко фіксувати та систематизувати дані про різні види продукції. Це сприятиме оптимізації управління завдяки наданню керівництву підприємства детальної інформації для аналізу ефективності виробництва та прийняття обґрунтованих рішень. Крім того, адаптація бухгалтерської системи до специфіки діяльності лісових господарств забезпечить відповідність сучасним стандартам обліку та вимогам фінансової звітності.

3. Система внутрішньої звітності, яка сьогодні існує у діяльності підприємств лісового господарства не забезпечує достатньої деталізації та релевантності даних щодо заготівлі й обліку основної, супутньої та побічної продукції лісівництва, що створює труднощі для задоволення інформаційних потреб керівників і прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Запропоновані форми внутрішньої звітності, а саме: Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі та Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки, які дозволять деталізувати інформацію про продукцію та враховувати її види, що сприятиме систематизації даних відповідно до управлінських потреб. Впровадження нових звітних документів сприятиме підвищенню якості облікової інформації, забезпечуючи її релевантність та повноту для аналізу діяльності, що забезпечить оптимізацію управлінського процесу, задовольняючи інформаційні потреби осіб, які приймають рішення, через надання точних і деталізованих звітів. Крім того, така система підтримує ефективність виробництва, створюючи базу для планування, контролю та аналізу виробничих процесів з урахуванням усіх видів продукції.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора [18, 20].

Список використаних джерел до розділу 2

1. Замула І.В., Танасієва М.М., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання: монографія. Житомир, 2021. 257 с.

2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 12.10.2023).

3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#n10> (дата звернення: 12.10.2023).

4. Королюк Т., Рапа Н. Діджиталізація документообігу: законодавчі аспекти, переваги та недоліки, ефективність впровадження. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2021. Вип. 2 (25). С. 270-280. DOI: <https://doi.org/10.33108/sepd2022.02.270>

5. Паперовий VS електронний документообіг. URL: <https://vesti.dp.ua/paperovij-vs-elektronnij-dokumentoobig/> (дата звернення: 12.10.2023).

6. Королюк Т., Кравчук Н., Карп І. Стан та тенденції розвитку організації документообігу в інформаційній системі управління підприємством. *Галицький економічний вісник*. 2020. № 6 (67). С. 79-89. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.06.079

7. Королюк Т.М. Документообіг в інформаційній системі управління підприємством. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін: збірник матеріалів всеукраїнської науково-практичної конференції (з міжнародною участю)*. URL: https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/35243/5/Korolyuk_Dokumentoobih%20v%20informatsiyniy%20systemi%20upravlinnya%20pidpryyemstvom_202

0.pdf (дата звернення: 28.10.2024).

8. Інструкція з ведення електронного обліку деревини: Наказ Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України від 27.09.2021 р. № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1343-21#Text> (дата звернення: 16.11.2023).

9. Державне агентство лісових ресурсів України. URL: <https://forest.gov.ua/> (дата звернення: 18.04.2024).

10. Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Недеревні лісові ресурси. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 10. С. 260-263.

11. Замула І. В., Шавурська О. В. Бухгалтерський облік операцій з лісокористування. *Науковий вісник Ужгородського університету: Серія: Економіка*. 2018. Вип. 4 (51). С. 179-184.

12. Мулик Т.О., Забродський І.Т., Донюк А.Ю. Облік продукції лісогосподарських підприємств: виклики та перспективи розвитку. *Агросвіт*. 2024. № 16. С. 134-143. DOI: 10.32702/2306-6792.2024.16.134

13. Іщенко Я.П., Суржигов М.А., Філіпова О.В. Продукція лісогосподарських підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2024. № 8. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.8.86>

14. Польова О., Томашук І. Облік виробництва і реалізації продукції лісівництва. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 64. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-64>

15. Макаренко А.С. Обліково-аналітичне забезпечення управління раціональним лісокористуванням. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Київ: НУБіП 2018. 27 с.

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

17. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 8 (158). С. 368-374.

18. Дриманова Л.М. Документування надходження і руху готової продукції в лісогосподарських підприємствах: проблеми та шляхи вирішення. *Економіка та суспільство*. 2023. № 49.
URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2343>
DOI: 10.32782/2524-0072/2023-49-69

19. Ковбаса Т.А. Сутність та види звітності підприємств лісового господарства. *Бізнес-навігатор*. 2017. Вип. 2 (41). С. 128-132.

20. Дриманова Л.М. Особливості облікового відображення готової продукції як складової лісових ресурсів. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2024. № 2 (68). С. 93-112.
DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-6

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ЛІСІВНИЦТВА

3.1. Удосконалення системи документування операцій із виробництва та реалізації готової продукції лісівництва

Становлення, розвиток і вдосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства є ключовим елементом організації та підвищення ефективності їхньої діяльності. Основою цього процесу виступає облікова політика, яка визначає правила, вимоги до складу і структури бухгалтерської документації, методи, форми організації та порядок ведення обліку.

Хоча кожне підприємство лісового господарства розробляє облікову політику самостійно, вона має спільні риси для всіх, оскільки базується на єдиних нормативно-правових актах і облікових стандартах. Облікова політика відіграє ключову роль у бухгалтерському обліку лісогосподарських підприємств, оскільки саме вона визначає методологічні підходи, які підприємство обирає для визнання, оцінювання та відображення інформації про господарські операції у бухгалтерській звітності.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2], облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Подібне визначення наводиться у міжнародних стандартах, так згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» вона розуміється як – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [3].

Взаємозв'язок між бухгалтерським обліком, звітністю та обліковою

політикою можна описати таким чином: облікова політика створює організаційні передумови для ведення бухгалтерського обліку, що робить її об'єктом цього обліку. Водночас альтернативність підходів до організації бухгалтерського обліку дозволяє відносити його до об'єктів облікової політики. Такий зв'язок обумовлений економічною природою поняття «облікова політика», яке одночасно охоплює обліковий і управлінський аспекти (рис. 3.1).

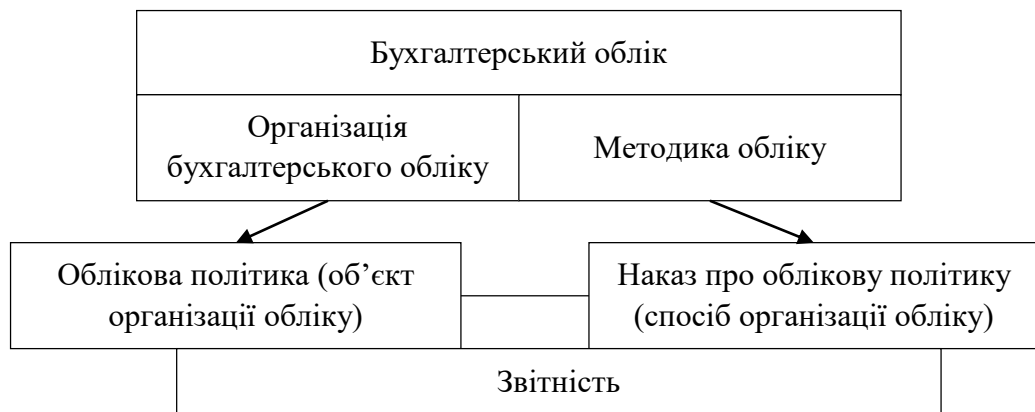


Рисунок 3.1 – Взаємозв'язок між бухгалтерським обліком, звітністю та обліковою політикою підприємства

Джерело: розроблено автором.

О.М. Ромашко та С.Я. Король [3], визначають, що процес формування облікової політики не має чітко визначеної законодавчої процедури, однак передбачає дотримання певних традицій і підходів, що склались в результаті еволюції бухгалтерського обліку та змін у підприємницькій діяльності. Ці традиції були систематизовані і стали основою для формулювання принципів – теоретико-практичних вимог до формування облікової політики підприємства [4]:

1) принцип системності: облікова політика є, з одного боку, самодостатньою системою теоретичних і практичних основ, що регулює облікові процеси на підприємстві, а з іншого – елементом системи бухгалтерського обліку та виробничо-господарської системи в цілому;

2) принцип комплексності: регулювання подій і облікових процесів має здійснюватися з урахуванням їх впливу на систему бухгалтерського обліку та діяльність організації в цілому, що має відображатися в обліковій політиці [3];

3) принцип наукової обґрунтованості: формування облікової політики має базуватись на теоретичних знаннях та економічних законах виробництва.

4) принцип ефективності: пошук оптимальних варіантів реалізації обліку, які забезпечують збалансування витрат і доходів організації, максимізацію фінансового результату;

5) принцип «селекції»: облікова політика має бути сформована так, щоб до облікових документів і фінансової звітності потрапляла лише суттєва та достовірна інформація;

6) принцип сумісності господарських, регіональних і державних інтересів: формування облікової політики не є чітко регламентованим законодавством процесом, проте різні нормативно-правові акти містять рекомендації, засновані на економічній політиці держави, особливостях регіональної інфраструктури та інтересах бізнесу [4];

7) принцип планомірності і динамізму: формування облікової політики є неперіодичним процесом, перегляд якого здійснюється лише у разі необхідності. Сформована політика повинна забезпечувати бухгалтерський облік в поточних умовах і враховувати перспективи розвитку організації;

8) принцип безперервності: підкреслює стабільність облікової політики, яка зазвичай залишається незмінною, але може бути оновлена у разі зміни статутних вимог чи для достовірного відображення подій у фінансовій звітності;

9) принцип профілактики: при формуванні облікової політики слід враховувати альтернативні варіанти розвитку компанії і організації бухгалтерського обліку, прогнозуючи потенційні проблеми і розробляючи

шляхи їх подолання [4].

Облікова політика підприємства є складовою управлінського та фінансового обліку на підприємствах лісового господарства. Хоча вони є складовими бухгалтерського обліку, їхні цілі суттєво відрізняються. Відповідно, облікова політика для фінансового обліку має інші завдання, ніж для управлінського, що наочно визначено на рис. 3.2.

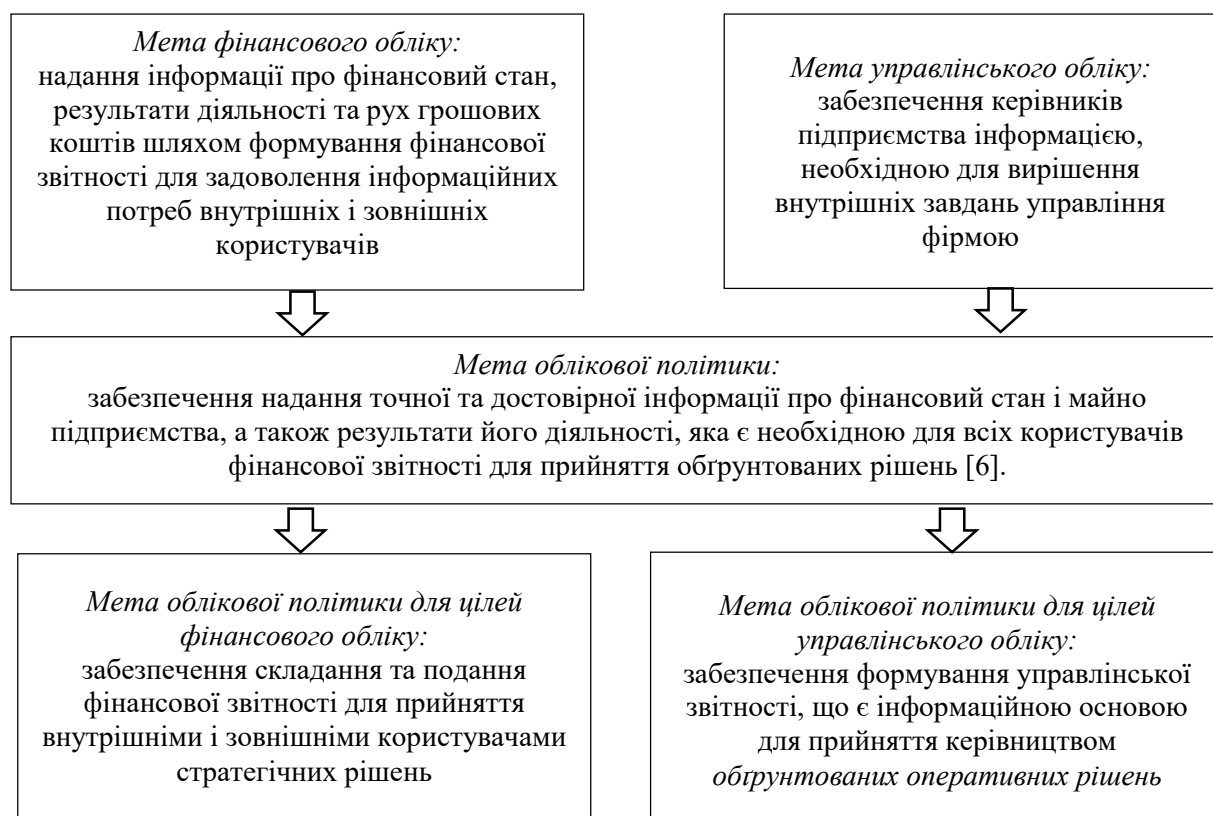


Рисунок 3.2 – Мета облікової політики для цілей фінансового та управлінського обліку

Джерело: [5].

Попри те, що облікова політика для фінансового та управлінського обліку має багато спільних принципів, методів і процедур через їхню приналежність до бухгалтерського обліку, існують окремі елементи облікової політики, які розробляються виключно для цілей управлінського обліку.

Деякі науковці, зокрема Л. Коваль [6], пропонують при формуванні наказу про облікову політику виділяти четвертий аспект – управлінський. Він включає систему показників діяльності підприємства, бюджетування та

контроль, що пов'язано з конфіденційністю інформації управлінського характеру. На думку дослідниці, у розділі, присвяченому управлінській складовій, слід надавати лише загальну інформацію, а детальнішу – у додатках, доступ до яких матимуть лише визначені користувачі інформації [6].

О. Польова [7, с. 66] стверджує, що на основі аналізу існуючої практики обліку доходів, витрат та лісо- і пилопродукції здійснюється розробка облікової політики з метою управлінського обліку (рис. 3.3).

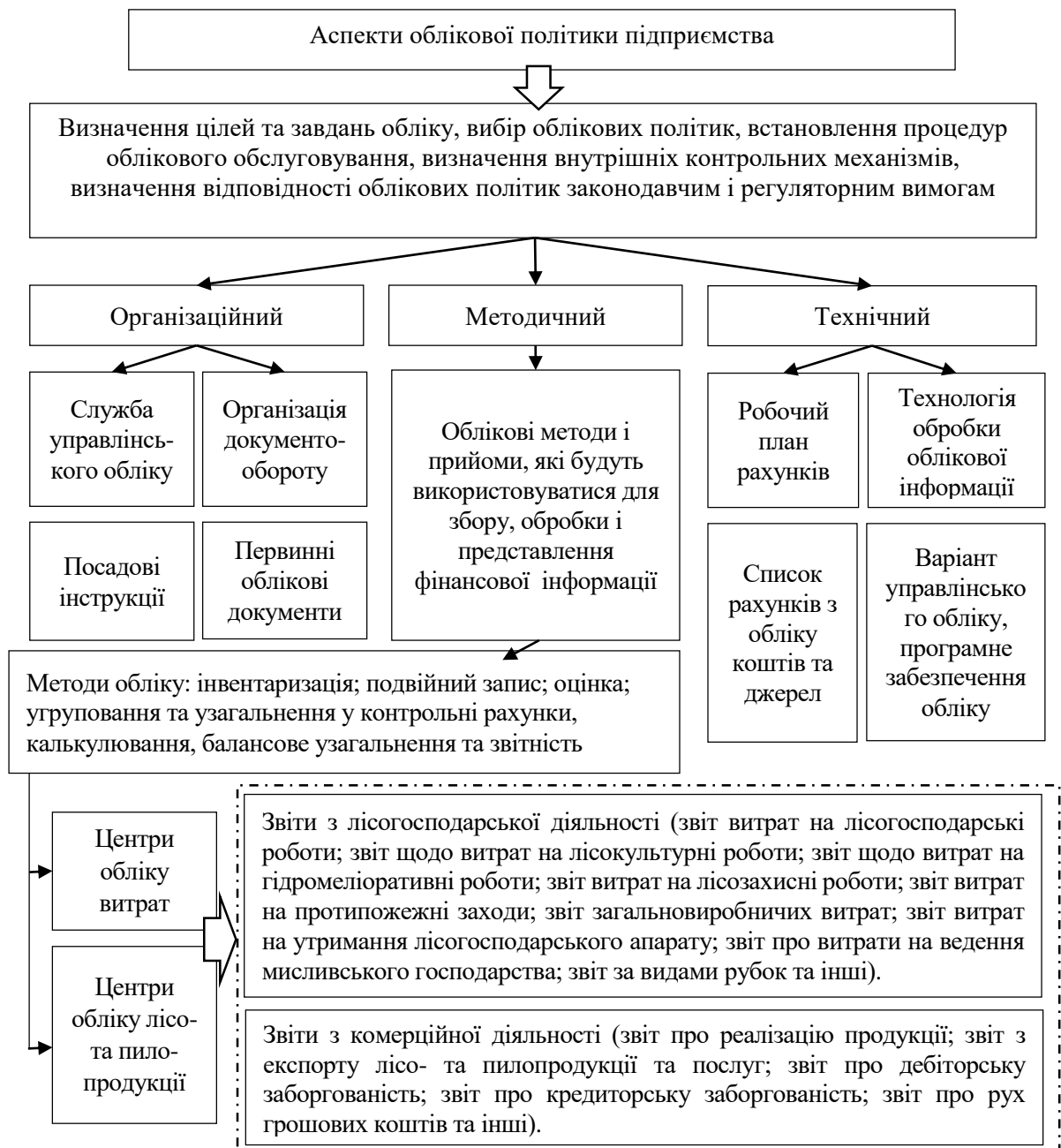


Рисунок 3.3 – Облікова політика в лісгосподарських підприємствах

Джерело: [7, с. 66].

О. Польова [7, с. 66] переконана, що аналіз управлінського обліку з урахуванням технічних, методичних та організаційних аспектів забезпечить ефективну реалізацію сучасної системи управлінського обліку. Інформація, що міститься в цій системі, дозволить отримати необхідну деталізацію щодо розглянутих явищ і процесів, доходів і витрат, створюючи таким чином умови для оперативного використання цієї інформації в управлінських цілях [7, с. 66].

Подібний підхід до формування облікової політики підприємств окреслюють І. Нестеренко, Є. Чміль [8, с. 96], згідно їх підходу, ключові аспекти процесу формування облікової політики включають методичний, технічний та організаційний аспект. Так, методичний підхід полягає у виборі та описі методів обліку операцій, особливостей відображення господарського життя підприємства; технічний аспект автори визначають як опис реалізації обліку із врахуванням технологічності виробничо-господарського життя підприємства та практики документообігу; а також організаційний аспект, основна мета якого описати практичну складову реалізації обліку та особливості роботи бухгалтерського відділу [8, с. 96].

Якщо розглядати облікову політику ВОКСЛП «Віноблагроліс», яке має у підпорядкуванні низку дочірніх підприємств, варто зазначити, що Наказом про облікову політику головного підприємства має визначатися можливість лісогосподарського підприємства самостійно виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Отже, облікова політика підприємства виступає об'єктом організації бухгалтерського обліку, а наказ про її затвердження є інструментом впорядкування цього обліку.

На нашу думку, облікова політика повинна відповідати потребам управління, інакше її значущість знижується, а облікова інформація не задовольнятиме поставлені вимоги, що може призвести до спотворення

економічного змісту та достовірності показників фінансової звітності. Формування облікової політики – це багатогранний творчий процес, від якого залежить порядок функціонування облікової системи щонайменше протягом року. У цьому контексті важливо виділити ключові етапи розробки облікової політики ВОКСЛП «Вінницяоблагроліс» (рис. 3.4).



**Рисунок 3.4 – Послідовність формування облікової політики
ВОКСЛП «Вінницяоблагроліс»**

Джерело: узагальнено автором.

Дослідження Наказу про облікову політику ВОКСЛП «Віноблагроліс» показало, що процедурам виробництва та реалізації готової продукції лісівництва в цьому документі приділено недостатньо уваги. Це свідчить про необхідність вдосконалення облікової політики підприємства в частині чіткішого визначення та документування етапів виробництва і реалізації готової продукції. Важливим кроком може бути додавання розділів, що регламентують методика оцінки готової продукції, облік витрат на її виробництво, а також організацію обліку і контролю за процесом реалізації. Врахування цих аспектів дозволить забезпечити більш ефективне управління та контролювання виробничих і фінансових процесів підприємства.

У загальному, удосконалення Наказу про облікову політику ВОКСЛП «Віноблагроліс» стосується розділу II «Формування облікової політики», підрозділу «Запаси» у частині забезпечення облікового відображення виробництва та реалізації готової продукції лісівництва. Представимо пропонований фрагмент розпорядчого документу про облікову політику досліджуваного підприємства представлено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Удосконалення Наказу про облікову політику ВОКСЛП «Віноблагроліс» у частині обліку готової продукції лісівництва

<p>II. Формування облікової політики</p> <p>Запаси</p> <p>Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».</p> <p>До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.</p> <p><i>При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється відповідно до п. 16 НП(С)БО 9 «Запаси».</i></p> <p>У разі псування готової продукції та товарів для уцінки їхньої вартості використовувати «Положення про порядок уцінки і реалізації продукції (запасів), що залежались».</p> <p>У місцях зберігання (на складах, в коморах) запаси обліковуються в натуральних одиницях.</p> <p><i>Готова лісо- і пилопродукція підприємства поділяється на:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - основну продукцію – деревина, яка є головною метою виробничого процесу. - супутню продукцію продукція, яка утворюється одночасно з основною. - побічну продукцію продукція, отримана в процесі використання вторинної сировини або побічних ресурсів лісівництва, які можуть бути реалізовані. <p>Визначення вартості готової продукції лісівництва</p> <p>2.1. Основна продукція оцінюється за фактичною собівартістю, що включає прями та накладні витрати, пов'язані із заготівлею та переробкою деревини.</p> <p>2.2. Супутня продукція оцінюється за методом пропорційного розподілу загальних витрат, виходячи із ринкової вартості продукції або її технологічної значущості.</p> <p>2.3. Побічна продукція обліковується за вартістю можливого використання або реалізації, якщо її собівартість суттєво не впливає на загальний фінансовий результат.</p> <p>Облік готової продукції лісівництва</p> <p><i>Продукція лісо- і пилопродукції відображається у складі запасів на субрахунках рахунка 26 «Готова продукція»:</i></p> <p><i>Основна продукція – субрахунок 261;</i> <i>Супутня продукція – субрахунок 262;</i> <i>Побічна продукція – субрахунок 263.</i></p> <p>Документування операцій з готовою продукцією лісівництва</p> <p><i>Первинний облік лісо- і пилопродукції ведеться на підставі Акту приймання-передачі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції, а також облікових реєстрів, а саме Реєстру надходження та вибуття готової продукції лісівництва на складі та Відомості заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції з метою забезпечення правильності обліку і контролю за рухом готової продукції лісівництваю</i></p> <p><i>Для супутньої та побічної продукції обов'язково фіксуються обсяги її утворення, напрямки використання чи реалізації.</i></p> <p>Реалізація продукції</p> <p><i>Реалізація основної, супутньої та побічної продукції лісівництва відображається в бухгалтерському обліку відповідно до правил визнання доходів, з урахуванням ринкової ціни продукції.</i></p>

* курсивом виділено запропоновані удосконалення

Джерело: пропозиції автора.

Особливо важливим є встановлення порядку розробки додатка до наказу про облікову політику, зокрема графіка документообігу. Цей графік визначає процес руху документів – від моменту їх складання або отримання від інших підприємств і організацій, їх опрацювання, використання за призначенням протягом визначеного періоду до передачі в архів.

Розробка графіка документообігу та визначення вимог до оформлення документів є ключовим елементом організації обліку на підприємстві. Це обумовлено вимогами статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [10].

Графік документообігу оформлюється у формі схеми або списку операцій, які стосуються створення, перевірки та обробки документів. Він відображає дії, що виконуються кожним підрозділом підприємства та всіма відповідальними особами, із зазначенням їх взаємодії та строків виконання. Для покращення контролю над документами доцільно застосовувати спеціалізовані програмні засоби, які автоматизують процес документообігу та забезпечують швидкий і зручний доступ до потрібної інформації.

Впровадження нових інформаційних технологій суттєво трансформувє процедуру документообігу, зокрема й організацію первинного обліку. Для багатьох підприємств, які активно впроваджують сучасні інформаційні технології, електронний документообіг став невід'ємною частиною їхньої діяльності.

Електронний документ, створений відповідно до вимог чинного законодавства і з усіма необхідними реквізитами, має таку ж юридичну силу, як і паперовий. Однак, для надання електронному первинному документу правової легітимності та завершення його оформлення, обов'язковим є накладення електронного підпису автора або іншого підпису, прирівняного до власноручного.

При наявності такого підпису будь-який екземпляр електронного документа вважатиметься оригіналом. Електронний цифровий підпис

прирівнюється до власноручного підпису уповноваженої особи або «мокрої» печатки, за умови дотримання всіх вимог під час підписання електронного документа, а саме:

- електронний цифровий підпис підтверджено за допомогою надійних засобів із використанням посиленого сертифіката ключа;
- під час перевірки застосовувався посилений сертифікат ключа, який був чинним на момент накладення електронного підпису;
- особистий ключ підписувача відповідає відкритому ключу, зазначеному в сертифікаті [11, с. 90-91].

Фрагмент графіку документообігу для запропонованих у п 2.1 роботи документів наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Фрагмент графіку документообігу за запропонованими документами

№ з/п	Назва документа	Створення документа		Обробка документа		Передача в архів
		Підрозділ	Кількість примірників	Підрозділ	Термін виконання	Відповідальний
1	Акт приймання-передачі основної, супутньої і побічної лісо- та пилопродукції	Ділянка	2	Склад	3-5 днів	Лісничий
2	Реєстр надходження та вибуття готової продукції лісівництва на склад	Склад	2	Склад Бухгалтерія	Накопичувально	Завідувач складом
3	Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції	Склад	2	Склад Бухгалтерія	Щомісяця	Завідувач складом
4	Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі	Бухгалтерія	1	Склад Бухгалтерія	Щорічно	Бухгалтер
5	Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки	Бухгалтерія	1	Склад Бухгалтерія	Щорічно	Бухгалтер

Джерело: розроблено автором

Основні етапи документообігу, на нашу думку, мають бути наступними: створення, реєстрація, передавання, розгляд, прийняття та виконання рішення щодо документа, передача в архів або знищення. Запропонована схема організації документообігу на лісогосподарських підприємствах (рис. 3.5).



Рисунок 3.5 – Схема організації документообігу на лісогосподарських підприємствах

Джерело: власна розробка автора.

Схема чітко демонструє послідовність обробки документів, взаємозв'язок підрозділів і використання конкретних типів документації на кожному етапі. Вона сприяє підвищенню ефективності документообігу й управління процесами.

Сформована та запропонована схема документообігу на лісогосподарських підприємствах має ключове значення для ефективної організації процесів виробництва, обліку та реалізації готової продукції лісівництва, особливо з урахуванням поділу лісо- та пилопродукції на основну,

супутню та побічну. Його важливість можна окреслити в таких основних аспектах:

1) систематизація обліку – графік документообігу допомагає упорядкувати процеси обліку для різних видів продукції (основної, супутньої, побічної), забезпечуючи чіткий поділ та відображення кожного типу продукції у бухгалтерських регістрах;

2) контроль за рухом документів – чітко визначений графік дозволяє відслідковувати, на якому етапі знаходяться документи, що стосуються кожної категорії продукції, запобігаючи їх втраті чи неправильній обробці;

3) визначення економічної цінності – урахування поділу продукції дозволяє правильно оцінювати вартість як основної (лісоматеріали, дошки), так і супутньої (недеревна продукція, бруски) та побічної продукції (тирса, тріска, гілля, відходи) для подальшого відображення у фінансовій звітності;

4) оптимізація управління ресурсами – завдяки графіку можна ефективно планувати обробку та реалізацію продукції, забезпечуючи максимальне використання ресурсів, наприклад, направляючи побічну продукцію на виробництво біопалива чи інших вторинних продуктів;

5) відповідність нормативним вимогам – графік документообігу враховує всі вимоги законодавства до оформлення документів для різних категорій продукції, забезпечуючи юридичну прозорість і достовірність обліку;

6) поліпшення аналітики та звітності – завдяки чіткій структурі документообігу можна легше проводити аналіз доходів і витрат для кожного виду продукції, покращуючи процес підготовки управлінської та фінансової звітності;

7) підвищення взаємодії між підрозділами – графік дозволяє ефективно координувати роботу між виробничими, бухгалтерськими та логістичними підрозділами підприємства, сприяючи злагодженості дій у процесах виробництва та реалізації.

Таким чином, грамотно розроблена схема документообігу не лише полегшує управління потоками інформації на підприємствах лісового господарства, а й сприяє підвищенню їх економічної ефективності.

3.2. Напрями удосконалення організаційних положень бухгалтерського обліку діяльності підприємств лісового господарства

Швидкі зміни в глобальному економічному середовищі вимагають всебічної модернізації традиційної системи бухгалтерського обліку.

У сучасній практичній діяльності підприємств лісового господарства дотримуються припущення, що лісогосподарське виробництво на етапі вирощування лісу взагалі не створює продукцію. Продукцією є деревина, отримана в результаті рубок та розкрязування дерев на сортименти. Сортиментами називають однорідні за сортами, видами і розмірами лісоматеріали, які мають певне призначення. Крім того, в чинних нормативних документах Державного агентства лісових ресурсів України відсутні чіткі визначення готової продукції та незавершеного виробництва. Так, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України [12], не містять визначення продукції лісівництва.

Ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в лісовому господарстві має свою специфіку, зокрема через численні різноманітні види готової продукції (основна, супутня, побічна), а також особливості використання природних ресурсів. Однією з основних проблем, яка виникає у бухгалтерському обліку, є неспівставлення даних за різними джерелами інформації. Це може стати причиною неточностей у фінансових звітах, зниження ефективності управління підприємством, а також привести до порушень у податковій та фінансовій звітності.

Нами виокремлено основні причини виникнення проблеми неспівставлення даних бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції лісівництва, а саме:

1) неузгодженість у використанні стандартів та методик обліку. Насамперед це спричинено тим, що різні джерела можуть застосовувати різні

методи оцінки вартості продукції (наприклад, різні підходи до визначення справедливої вартості лісо- та пилопродукції), а також відсутністю єдиних стандартів або недостатнім дотримання існуючих стандартів (як НП(С)БО 30) може призводити до розбіжностей між даними;

2) технічні проблеми, спричинені наявністю різних програмних продуктів для ведення обліку, що не інтегровані між собою, може викликати помилки в перенесенні даних або їх несумісність, а також некоректним введення даних чи людський фактор також можуть призвести до неспівставлення інформації;

3) часові розбіжності, які спричинені затримками в оновленні даних між різними відділами підприємства (наприклад, між виробничим і бухгалтерським відділом) можуть призвести до того, що облік даних на різних етапах буде відрізнятися, а також відсутність реального часу в обміні даними може викликати дисбаланс у цифрах щодо кількості або вартості продукції;

4) різний рівень деталізації, тобто одне зі джерел може містити більш детальну інформацію, ніж інше, що ускладнює порівняння. Наприклад, якщо одне джерело надає дані на рівні кожної одиниці продукції, а інше – агрегує інформацію за місяць, виникають розбіжності;

5) невідповідність категорій або класифікацій, що означає, що різні джерела можуть використовувати різні класифікації або категорії для одних і тих самих видів продукції або послуг. Наприклад, лісові ресурси можуть бути класифіковані як основна, супутня чи побічна продукція в одному відділі, але як одна категорія в іншому;

7) зміни в законодавстві та нормативних актах, тобто оновлення законодавства або зміни в стандартах бухгалтерського обліку можуть призводити до того, що різні джерела не оновлюють свої дані однаково швидко або однаковим чином.

Неспівставлення даних може серйозно ускладнити управлінський

облік, оскільки неправильна інформація впливає на прийняття управлінських рішень. Наприклад, якщо дані про запаси лісових ресурсів або обсяги виробленої продукції не збігаються, це може призвести до того, що керівництво не матиме достовірної інформації для планування виробництва, закупівель або продажів.

Також, неспівставлення даних між різними джерелами може призвести до невірного відображення фінансових результатів підприємства. Наприклад, неправильний облік витрат на вирощування лісових насаджень або неправильна оцінка вартості деревини можуть призвести до завищення або заниження фінансових показників. Це, у свою чергу, може негативно вплинути на прийняття інвестиційних рішень або на залучення кредитів. Як наслідок, неспівставлення даних у звітності може ускладнити проведення аудиту. Аудитори, перевіряючи фінансові звіти, можуть не знайти відповідності між первинними документами та бухгалтерським обліком, що може призвести до виявлення порушень або помилок. Це може знизити рівень довіри до фінансової звітності підприємства.

Загалом, проаналізувавши причини, які зумовлюють виникнення неспівставлення даних бухгалтерського обліку щодо виробництва та реалізації готової продукції лісівництва, виявлено, що більшість науковців щодо обліку готової продукції лісівництва керуються НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [13]. Проте, наведений стандарт бухгалтерського обліку регулює сільськогосподарську діяльність, але щодо лісогосподарської діяльності у НП(С)БО 30 практично немає жодної згадки.

Єдиний аспект, що стосується лісової галузі, передбачений НП(С)БО 30 «Біологічні активи» – виділення у додатку до стандарту «Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції» у складі статті сади дерева у лісі (лісовий масив) та як продукції ділової деревини та дров. Тому з метою вирішення окресленої проблеми, пропонуємо адаптувати існуюче НП(С)БО 30 до особливостей лісового господарства (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Адаптація норм НП(С)БО 30 «Біологічні активи» до особливостей лісового господарства

№ з/п	Розділ стандарту	Доповнення
1	П. 4. Терміни, що використовуються у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:	<i>Готова продукція лісівництва – лісопродукція (як деревна (деревина, отримана в результаті рубок і розкряжування дерев на сортименти), так і недеревна продукція лісового господарства (ягоди, гриби, лікарські рослини, технічна сировина (самопосів), корми (сіно)), а також деревовідходи (дерева, повалені у результаті надзвичайних ситуацій, коріння, хмиз, гілки, верхи дерев) та пилопродукція (дошки, бруски, пиловідходи (тирса, деревна стружка, деревна тріска)), виробництво і реалізація яких забезпечує триаду економічних, соціальних та екологічних інтересів суб'єктів», що забезпечує повноту інформації для потреб користувачів в різних аналітичних розрізах.</i>
2	Визнання та оцінка біологічних активів	5. Біологічний актив та/або сільськогосподарська чи лісогосподарська продукція визнаються активом, якщо підприємство контролює їх в результаті минулих подій, існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. <i>Методи оцінки, які враховують специфіку лісогосподарської діяльності:</i> - за справедливою вартістю з урахуванням ринкових цін на деревину або продукцію лісового господарства. - за первісною вартістю у випадках, коли справедлива вартість не може бути достовірно визначена (наприклад, для молодих насаджень). <i>Уточнення підходів до оцінки приросту деревини в процесі росту.</i>
3	Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності	Назва: Доходи та витрати сільськогосподарської та лісогосподарської діяльності. <i>Визнання доходів та витрат лісогосподарської діяльності</i> <i>Доходи від реалізації дерево- та пилопродукції або іншої продукції лісового господарства мають визнаватися в момент передачі продукції покупцеві.</i> <i>Витрати на заготівлю дерево-та лісопродукції слід враховувати як виробничі витрати, окремо від адміністративних чи інших витрат.</i>
4	Розкриття інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності	25. У примітках до фінансової звітності біологічні активи наводяться за такими групами: 25.1.5. Довгострокові біологічні активи лісового господарства: лісові насадження, що перебувають у стадії вирощування до моменту їх експлуатації. 25.2.4. Поточні біологічні активи: зрізана деревина та інші продукти лісу, готові до реалізації.

Джерело: пропозиції автора.

Наведені пропозиції щодо адаптації НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [30] до лісового господарства дозволить вирішити проблему невідповідності стандарту специфіці галузі, підвищити точність обліку,

прозорість фінансової звітності та забезпечити її відповідність міжнародним стандартам.

Окрім того, вважаємо за доцільне надати уточнення також щодо додатку до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» «Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції» (табл. 3.4).

**Таблиця 3.4 – Пропозиції щодо доповнення додатку до
НП(С)БО 30 «Біологічні активи»**

ПРИКЛАДИ біологічних активів, сільськогосподарської і лісгосподарської продукції				
Актив	Категорія продукції	Основна продукція	Супутня продукція	Побічна продукція
Лісо- та пилопродукція				
Лісопродукція		деревина, отримана в результаті рубок і розкрязування дерев на сортименти	ягоди, гриби, лікарські рослини, технічна сировина (самопосів), корми (сіно)	дерева, повалені у результаті надзвичайних ситуацій, коріння, хмиз, гілки, верхи дерев
Пилопродукція		дошки	бруси та бруски	тирса, деревна стружка, деревна тріска)

Джерело: пропозиції автора.

Оцінка продукції галузі лісівництва відповідно до норм НП(С)БО 30 «Біологічні активи» забезпечує об'єктивне відображення вартості таких активів у фінансовій звітності, враховуючи всі витрати, пов'язані з їх виробництвом, зберіганням та продажем.

Таким чином, неспівставлення даних у лісовому господарстві є серйозною проблемою, яка впливає на точність фінансових звітів і ефективність управлінських рішень. Для розв'язання цієї проблеми першочергово потрібно привести у відповідність облікові стандарти. Зокрема, запропоновано адаптувати НП(С)БО 30 «Біологічні активи» до особливостей лісгосподарської діяльності. Нами запропоновано, окрім адаптації НП(С)БО 30, також відобразити види лісо- та пилопродукції у додатку до стандарту у частині тих самих аналітичних розрізів, у яких запропоновано відображати розуміння сутності готової продукції лісівництва та її класифікації.

Облікова оцінка лісу регулюється МСБО 41 «Сільське господарство». У

таблиці 3.5 наведено приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та продуктів, які є результатом її переробки для лісового господарства.

Таблиця 3.5 – Об’єкти обліку в лісовому господарстві згідно МСБО 41 «Сільське господарство»

Біологічні активи	Комбінований актив	Лісогосподарська продукція	Продукти, що є результатом переробки
Дерева у лісопосадці	Земля, дерева та витрати на культивування землі під лісом	Зрубані дерева	Лісоматеріали
Жива тварина або рослина	Актив, який поєднує декілька видів активів	Зібраний урожай біологічних активів суб’єкта господарювання	Вид запасів

Джерело: узагальнено автором на основі МСБО 41.

Зазначимо також, що згідно з МСБО 41 (п. 13), «сільськогосподарська продукція (колоди), отримана з біологічних активів підприємства, підлягає обліку за справедливою вартістю». Цей стандарт встановлює, що біологічні активи, такі як дерева у лісі, мають оцінюватися при первісному визнанні та на кожен звітний період за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

Відповідно до цього стандарту в лісовому господарстві дерева розглядаються як біологічні активи, але колоди – як сільськогосподарська продукція. МСБО 41 застосовується до сільськогосподарської продукції, яка є біологічним активом лише в момент збирання врожаю. Після цього застосовується МСБО 2 «Запаси».

Для визначення справедливої вартості біологічних активів МСБО 41 пропонує три методи оцінювання:

- ціни на активному ринку. Якщо активного ринку не існує, то, визначаючи справедливую вартість, суб’єкт господарювання користується одним або кількома (якщо можливо) з таких джерел інформації: а) остання ринкова ціна операції; б) ринкові ціни на подібні активи, в) відповідні галузеві

показники, такі як вартість садових насаджень в розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар;

- теперішня вартість очікуваних чистих грошових потоків від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою. При визначенні теперішньої вартості очікуваних чистих грошових потоків суб'єкт господарювання включає чисті грошові потоки, які, за очікуваннями учасників ринку, такий актив може генерувати на найбільш відповідному для нього ринку. В розрахунки не включаються жодні грошові потоки, пов'язані з фінансуванням активів, оподаткуванням або відновленням біологічних активів після збирання врожаю (наприклад, витрати на посадку дерев у лісовому господарстві після їх вирубки);

- собівартість, якщо з часу понесення первинних витрат відбулася незначна біологічна трансформація (наприклад, саджанці дерев, висаджені безпосередньо перед завершенням звітного періоду) або не очікується, що біологічна трансформація суттєво вплине на ціну (наприклад, на початковому етапі 30-річного циклу вирощення соснового лісу) [14, с. 21].

Зарубіжний досвід показує, що одним із найбільш проблемних аспектів обліку біологічних активів лісу є їх оцінка. Оцінка біологічних активів лісу є важливим інструментом для підвищення якості інформаційного забезпечення стратегічного управління лісовим господарством. Для досягнення цієї мети першочерговими завданнями є: завершення інвентаризації лісів, що дозволить отримати об'єктивну інформацію про їх поточний стан, що створить базу для точного обліку і планування лісокористування; розширення показників у фінансовій звітності, які відображають ефективність лісогосподарської діяльності (зокрема: приріст насаджень, а не лише кількість висаджених дерев: приріст деревини на 1 га; запас деревини на 1 га; обсяг вилучення деревини для виробництва матеріалів у розрахунку на одиницю площі); аналіз і оцінка звітності лісокористувачів із залученням наукових досліджень, які враховують запаси деревини в різних регіонах України та науково обґрунтовані показники

приросту деревини за видами та віковими групами.

Реалізація цих завдань сприятиме підвищенню прозорості обліку, покращенню якості звітності, а також забезпеченню ефективного управління лісовими ресурсами на національному рівні.

Окрім того, варто зазначити, що витрати та собівартість продукції відіграють ключову роль у діяльності лісогосподарських підприємств, що обумовлює потребу у формуванні повної, достовірної та якісної інформації щодо їх структури, обсягу, місць виникнення тощо. Діяльність лісогосподарських підприємств відрізняється унікальністю виробничого процесу, специфічними особливостями основного та допоміжного виробництва, а також різноманітністю продукції та відповідних калькуляційних одиниць.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) для підприємств, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України [12], калькулювання собівартості визначається як процес розрахунку витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду продукції (робіт, послуг). Калькулювання дозволяє визначити:

- виробничу собівартість одиниці продукції (робіт, послуг);
- собівартість усього обсягу продукції;
- собівартість виробництва за структурними підрозділами, окремими виробничими процесами та в цілому по підприємству.

При цьому перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості рекомендується встановлювати самим підприємством. Однак, на нашу думку, це може спричинити різне відображення аналогічних витрат у обліку та звітності, що ускладнить порівняння даних між підприємствами та може вплинути на прозорість облікових процедур.

Згідно з пунктом 5.1 Методичних рекомендацій [12], витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за такими статтями

калькуляції:

- 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) загальновиробничі витрати;
- 10) витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- 11) інші виробничі витрати;
- 12) супутня продукція (вираховується);
- 13) витрати в іноземній валюті [12].

Особливу складність викликає формування витрат за калькуляційними статтями у розрізі видів продукції та калькуляційних одиниць. Наприклад, до статті «Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» включаються витрати на:

- лісокультурні роботи у державному лісовому фонді;
- охорону лісу від пожеж;
- боротьбу зі шкідниками та хворобами лісу;
- створення захисних лісових насаджень і полезахисних лісових смуг.

Однак, відсутня методика розподілу цих витрат між різними видами продукції та калькуляційними одиницями, що ускладнює точне визначення собівартості окремих видів продукції. Це може призводити до викривлення

облікових даних і знижувати достовірність фінансової звітності.

На нашу думку, основними напрямками вирішення означеної проблеми є:

- 1) розробка єдиної методики розподілу витрат на лісогосподарські роботи між видами продукції, яка враховувала б особливості кожного виду діяльності;
- 2) використання коефіцієнтів розподілу витрат залежно від внеску кожного виду продукції у формування доходу;
- 3) запровадження аналітичного обліку витрат у розрізі окремих видів робіт і продукції для підвищення прозорості калькуляцій;
- 4) впровадження системи автоматизації обліку, яка дозволить ефективно розподіляти витрати за калькуляційними одиницями.

Вирішення зазначених питань сприятиме підвищенню точності обліку собівартості, забезпечить прозорість звітності та дозволить об'єктивно оцінювати ефективність діяльності лісогосподарських підприємств.

3.3. Електронний облік продукції лісівництва в Україні: тенденції та проблемні аспекти

Значне погіршення світової екологічної ситуації, зокрема, спричинене змінами клімату, знищенням лісів, зменшенням біорізноманіття рослин і тварин, забрудненням ґрунтів, водойм та атмосфери, підвищує важливість розробки дієвих важелів збереження та ефективного використання природних ресурсів. В окреслених умовах для боротьби з вказаними явищами головним інструментом є запобігання знищенню лісів як ключової природної системи, що має важливе екологічне, економічне та соціальне значення.

За даними Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН – ФАО, близько 1,15 млрд га лісів у всьому світі використовуються у виробничій промисловості, щороку знищується 7 млн га лісів, а 50 млн га

страждають від пожеж [15].

За даними Всесвітнього фонду дикої природи (World Wildlife Fund), загальна кількість незаконних рубок лісу в Україні щороку зростає через недосконалість вітчизняного законодавства, про що відповідно свідчать статистичні дані, наведені у розділі 1 роботи [16].

С.І. Василішин та С.М. Остапчук влучно зазначають, що «ідея електронного обліку деревини відповідає тенденції діджиталізації управлінських процесів і має на меті не лише покращити процес реєстрації та доку-ментування операцій із заготівлі, транспортування та зберігання деревини, але передусім забезпечити скорочення незаконних рубок і тіньового обороту лісопродукції» [17, с. 107].

Одним із методів для зменшення незаконних вирубок та ефективного контролю за використанням лісових ресурсів є належно організований облік, зокрема, електронний. У таких умовах стає важливим дослідження ролі та можливостей обліку у протидії незаконним вирубкам лісу, що може бути досягнуто через поліпшення документування лісогосподарської діяльності, достовірному відображенню біологічних активів лісу в балансі господарюючих суб'єктів, а також інформаційне забезпечення процесів формування звітності та інше.

Сьогодні все більше дослідників зосереджують свою увагу на проблемах обліку лісових ресурсів, адже в передчутті наближення глобальної екологічної катастрофи зростає суспільний інтерес до аналізу та кількісної оцінки лісових угідь, площ їх вирубки та можливостей відновлення.

Зарубіжні дослідники вказують на неспроможність існуючих методів обліку адекватно представити на рахунках цінність, стійкість лісів, а також доходи від споживання населенням екосистемних послуг. Як зазначають П. Кампос та ін., основна проблема, з якою стикається уряд як представник суспільства, відповідального за збереження лісового екологічного активу

країни, полягає в тому, що стандартний економічний рахунок лісового господарства (Economic Account for Forestry) не в змозі виміряти внесок природи в загальні лісові доходи та екологічні активи [18].

Бразильські дослідники Р.М. Кардосо та ін. виявили значну розбіжність між інвентаризованими та вирубаними обсягами на різних територіях для сталого ведення лісового господарства. Їх висновки підкреслюють крихкість системи ланцюжка поставок (Chain of Custody System), моніторинг якої базується на зареєстрованих даних 100% інвентаризації лісів. Декларування неправдивої інформації є одним із способів приховати походження нелегальної деревини. Таким чином, польова перевірка лісозаготівлі є важливою для запобігання шахрайству [19].

Дж. Луміс та ін. вказують на те, що використання технологій часто обмежене через погане покриття Інтернетом у віддалених регіонах, що перешкоджає розробці інтегрованих систем моніторингу лісів в реальному часі [20].

Щоб покращити управління лісовим господарством вчені пропонують: здійснювати кількісну оцінку екосистемних послуг зберігання (захист запасів) і секвестрації (збільшення потоків) у природному лісовому регіоні шляхом застосування потенційної ринкової ціни [21]; нову структуру обліку для покращення суспільного розуміння «лісового сліду» тієї чи іншої країни і глобальних ланцюгів постачання лісової продукції в різних масштабах [22]; прикладну модель на основі Системи екологічного економічного та екосистемного обліку [23]; експериментальну систему агролісного обліку [18]; систему обліку лісових ресурсів для виправлення показників багатства та показників економічної ефективності, отриманих із системи національних рахунків [24]; модель національного економічного обліку цінності лісів [25]; а також технології моніторингу за лісами, які формують масив даних для прийняття управлінських рішень [20, 26];

Дослідники вказують на важливість обліку як складової, що впливає на ефективність державної політики і всіх рішень лісокористувачів щодо раціонального використання, збереження та відновлення лісів. Зокрема, М.М. Танасієва [27, с. 100] стверджує, що облік процесів лісозаготівлі та їхньої екологізації забезпечить можливість аналізу її результатів, які дадуть змогу формувати склад й обсяги природоохоронних заходів і витрат на їхню реалізацію. Наприклад, розробка природоохоронних заходів має базуватись на результатах аналізу вирубування лісових ресурсів, оскільки перевиконання плану лісозаготівлі призводить до погіршення екологічності середовища та зумовлює потребу відновлення лісових насаджень [27 с. 100].

Позитивно оцінюючи запровадження електронного обліку деревини, Т.М. Сторожук та Н.С. Дружинська вважають, що є сенс також включення до загальної системи електронного обігу продукції недеревного походження [28, с. 430]. В.В. Чудовець та І.В. Рябушко слушно зауважують, що саме система електронного обліку лісу має поєднати інформацію та між електронною базою деревини та бухгалтерськими програмами на підприємстві, вивести із «тіні» десятки підприємств, боротися з незаконним обігом деревини, підвищити ефективність управлінських рішень і запровадити контроль за вирубкою лісу не лише за допомогою відповідних органів, але й надати доступ до обліку дерев громадським організаціям, екоактивістам і звичайним громадянам [29, с. 316].

Таким чином, результати досліджень як зарубіжних, так і вітчизняних науковців, засвідчують визначальну роль обліку в управлінні лісовим господарством та необхідність його удосконалення з огляду на обмежену функціональність існуючого облікового інструментарію.

Важливою складовою недопущення незаконних рубок лісу є впровадження системи електронного обліку деревини (рис. 3.6) та її подальше поєднання з обліковою системою підприємств лісового господарства.

Електронний облік деревини (далі – ЕОД) – це система фіксації та оформлення руху деревних ресурсів із застосуванням засобів автоматизації на усіх етапах лісозаготівельних робіт із занесенням та передачею інформації покладного (штабельного) обліку за допомогою сучасних інформаційних технологій для подальшого використання в бухгалтерському та управлінському обліку [31].

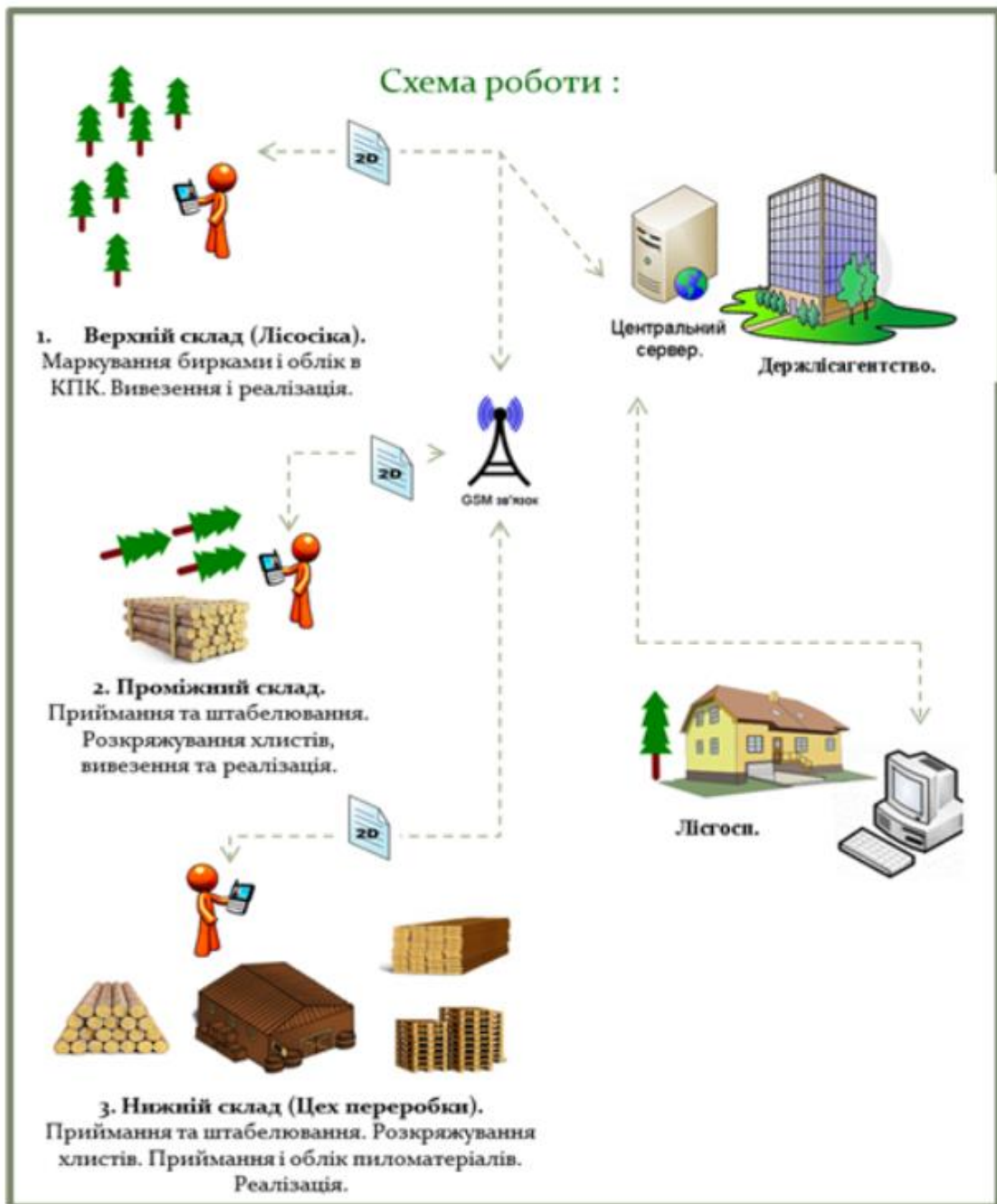


Рисунок 3.6 – Концепція єдиної державної системи електронного обліку деревини

Джерело: ДП «Лісогосподарський Інноваційно-Аналітичний Центр» [30].

Основні критерії системи електронного обліку деревини в Україні є наступними [32]:

- он-лайн моніторинг та контроль використання лісових ресурсів;
- формування Єдиного реєстру обліку деревини;
- проведення аналізу і порівняння інформаційних даних щодо якості та обсягу деревини на всіх етапах обігу;
- перехід на електронний документообіг, поєднання інформаційних потоків між системою ЕОД та бухгалтерськими програмами, що використовуються на підприємствах;
- підтвердження легальності заготівлі деревини, боротьба з її тіншовим обігом;
- підвищення ефективності управлінських рішень;
- застосування методів електронного контролю за рухом деревинних ресурсів від моменту заготівлі до вивезення за митний кордон України [32].

Слід зауважити, що схожа електронна система управління – Harvest Billing System (HBS) діє в Канаді (провінція Британська Колумбія), та для обліку деревини використовує унікальний код для кожного об'єкта, що надалі ідентифікує заготовлену деревину, сектор продукції та використовується для контролю за правильністю застосування такс [33]. У системі HBS дані про заготівлю деревини включають дату, форму власності на землю, де проводилася заготівля, породу деревини, сорт, обсяг всього зібраного врожаю та компанія, що звітує про кожну транзакцію.

Станом на 31.12.2022 р. до системи електронного обліку деревини підключено 434 постійних лісокористувачів різних організаційно-правових форм господарювання у всіх областях України, для порівняння, станом на 31.12.2021 р. – підключено 567 постійних лісокористувачів, з яких 328 – державні лісогосподарські підприємства, 30 – державні організації (установи), 153 – комунальні підприємства та установи, 56 – лісокористувачі, що належать до інших організаційно-правових форм господарювання (рис. 3.7) [34]. Спочатку системою користувались лише постійні користувачі

Державного агентства лісових ресурсів України, але поступово (з 2020 р.) вона стала обов'язковою для всіх постійних лісокористувачів в Україні.

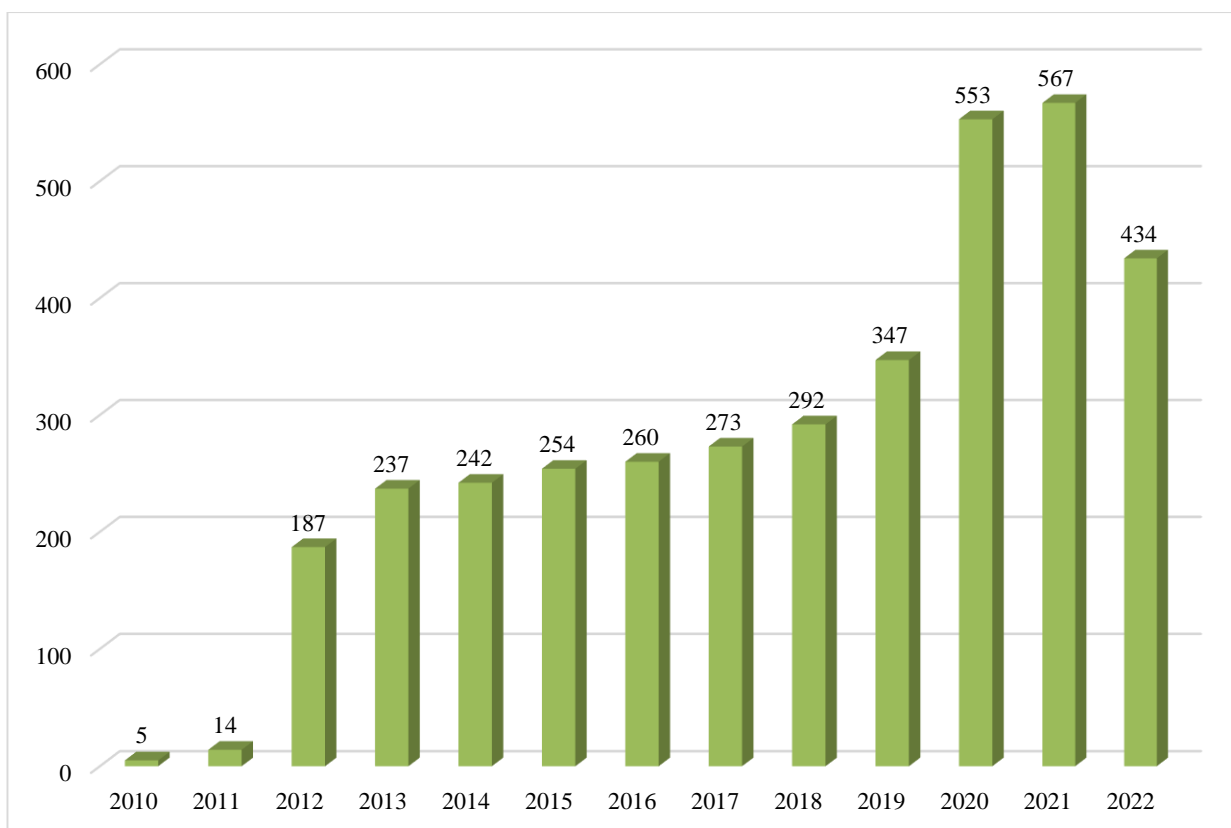


Рисунок 3.7 – Кількість постійних лісокористувачів, під'єднаних до системи електронного обліку деревини в Україні, 2010-2022 рр., шт.

Джерело: побудовано авторами за даними ДАЛРУ [34]

Наразі в Україні лише відбувається поступове запровадження ЕОД, а тому функціональність такого інструментарію поки що досить обмежена.

Основними завданнями електронного обліку деревини є:

- своєчасне та достовірне відображення інформації про рух деревини;
- моніторинг використання лісових ресурсів;
- підтвердження походження, заготівлі та реалізації лісоматеріалів необроблених, запобігання їх нелегальному обігу;
- систематизація та узагальнення інформації про походження, заготівлю та реалізацію деревини лісокористувачами.

Процес електронного обліку деревини значно спрощує та прискорює облікові процеси. Як відмічають Т.М. Сторожук та

Н.С. Дружинська [28, с. 429], процес електронного обліку деревини значно зменшив кількість застосовуваних документів та спростив і прискорив виконання облікових робіт.

У момент заготівлі вся деревина оснащується бирками – чипами зі штрих-кодом, до якого прикріплюється інформація про породу, сорт, діаметр, довжину колоди і ділянку лісу, де деревин заготовили, та заноситься у кишеньковий персональний комп'ютер (далі – КПК). Коли йде відпуск лісопродукції, бирки скануються, інформація автоматично потрапляє в базу даних підприємства лісового господарства. За допомогою портативного принтера водію лісовоза або вантажного автомобіля роздруковується товарно-транспортна накладна, яка необхідна для переміщення лісопродукції. Далі рух цієї деревини можна з легкістю простежити в єдиній базі, яка формується в ДАЛРУ. Такий механізм покликаний зменшити кількість нелегальних рубок через неможливість збуту незаконно заготовленої деревини, яка останніми роками активізувалася у зв'язку з погіршенням економічного становища у державі та низьким рівнем зайнятості населення [28, с. 430].

Послідовність дій ведення системи електронного обліку деревини в Україні представлено на рис. 3.8.

До обладнання, яке використовують лісогосподарські підприємства для організації ЕОД належать: кишеньковий персональний комп'ютер або звичайний смартфон Android (КПК), термопринтер, засоби для прикріплення та зберігання бирок.

КПК – мобільний електронний термінал, обладнаний клавіатурою, сенсорним екраном, сканером штрих-коду, модулями зв'язку і призначений для введення та передачі даних входу в поле.

Мобільний термопринтер – спеціалізований пристрій для онлайн-друку основних та супровідних документів на місцях.

Бирка – це особливий предмет для маркування деревини, виготовлений із міцного пластику зі захищеним від підробки номером та відповідним штрих-кодом, який надійно закріплений на кінці колоди або хлиста спеціальним

МОЛОТКОМ [32].



Рисунок 3.8 – Алгоритм електронного обліку деревини в Україні

Джерело: побудовано автором.

На бирці вказано:

- перший рядок: нанесений штрих-код;
- другий рядок: дві літери українського позначення згідно з міжнародною класифікацією (UA) та аббревіатура назви – Державне агентство лісових ресурсів України (DALRU);

- третій рядок: дев'ять цифр – порядковий номер (000000001) [32].

Для наочності порядок відображення операцій з руху бирок для обліку деревини наведено в табл. 3.6 [36].

Таким чином, впровадження електронного обліку деревини робить майже неможливим незаконний обіг деревини та значно спрощує процес роботи лісівників з документами. Це дозволяє їм зосередитися на питаннях охорони лісу та раціонального використання лісових ресурсів, що визначається як основне завдання лісгосподарських підприємств та лісової

галузі взагалі.

Таблиця 3.6 – Порядок документального оформлення операцій з руху бирок для обліку лісо- і пилопродукції

№ з/п	Господарська операція	Форма і назва документа
1	Оприбуткування бирки на склад	Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності (ф. СЗ-1)
2	Організація складського обліку бирок, закріплення їх за конкретною матеріально-відповідальною особою	Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності (ф. СЗ-2) Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності (ф. СЗ-5)
3	Передання бирки зі складу у підзвіт відповідальній особі для використання	Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності (ф. СЗ-1) Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності (ф. СЗ-2) Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності (ф. СЗ-5)
4	Списання використаних бирок із підзвіту відповідальної особи	Акт на списання використаних бланків суворої звітності (ф. СЗ-3) Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності (ф. СЗ-2) СЗ-5 «Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності (ф. СЗ-5)
5	Перевірка фактичної наявності бирок на складі та у відповідальних осіб за місцями використання	Акт перевірки наявності бланків суворої звітності (ф. СЗ-4) Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності (ф. СЗ-5)

Джерело: сформовано авторами на основі [36].

Дані електронного обліку деревини можуть бути корисними і для пересічних громадян в період придбання новорічних ялинок (які також входять у поняття «деревина»), щоб перевірити законність їх вирубки. За офіційними даними Держлісагентства, щорічно в Україні напередодні новорічних свят зрубують для продажу населенню близько пів мільйона ялинок та сосен. Отож, споживачі також можуть долучитися до боротьби з незаконними рубками, купляючи лише ті дерева, що пройшли облік і мають відповідне маркування – спеціальні жовті бирки або самоклеючі етикетки, які містять індивідуальний номер для кожного дерева та відповідний йому штрихкод, що заноситься до єдиної системи електронного обліку деревини.

Для забезпечення перевірки маркування однією з членських компаній Комітету деревообробної та меблевої галузі Європейської Бізнес Асоціації було розроблено спеціальне програмне рішення – мобільний додаток Ялинка.info (доступний на Google Play) та веб-сайт yalunka.info. Відсутність в

системі інформації за номером з бирки/етикетки, або ж відсутність самої бирки/етикетки на дереві свідчить про його нелегальне походження.

До 2021 року електронний облік деревини застосовувався виключно у лісгоспах, які підпорядковані Держлісагентству. Вони є користувачами понад двох третин лісів в Україні. Натомість заготівля деревини іншими лісокористувачами не фіксувалася в єдиній системі електронного обліку. У грудні 2021 р. Уряд зобов'язав всі підприємства, організації та установи, які є постійними користувачами чи власниками лісів, незалежно від їхнього підпорядкування, впровадити електронний облік деревини, проте, цей процес просувається досить повільно.

Одна із слабких сторін впровадження єдиної системи електронного обліку в Україні – швидкість затвердження необхідного законодавчого регулювання. Зокрема, слід відмітити той факт, що від моменту прийняття концепції такої системи у 2009 році до затвердження Інструкції з ведення електронного обліку деревини [31] пройшло аж 12 років. Хоча планувалося, що система електронного обліку мала бути впроваджена протягом двох років.

Крім того, законодавчо-нормативне регулювання обліку деревних лісових ресурсів та продукції лісу, що представлена у вигляді деревини, повинно бути уніфікованим і проводитися на рівні всієї держави.

Т.М. Сторожук та Н.С. Дружинська зазначають, що незважаючи на значну кількість переваг, аналіз практики, а також трактування електронного обліку свідчать про наявність значних недоліків. По-перше, електронний облік не є системою. Повністю поза системою залишаються лісові ресурси деревного походження на корені, побічна та супутня продукція від деревини та вся продукція недеревного походження [28, с. 428].

Традиційно у бухгалтерському обліку продукцією лісового господарства визнається лише деревина, заготовлена в результаті проведення рубок головного користування і рубок догляду, оскільки лісові господарства мають виключне право на її заготівлю.

Продукція недеревного походження не визнається об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки основну її частину збирає населення, що має

право безоплатно без видачі спеціального дозволу збирати для власного споживання. Така ситуація призводить до того, що лісові господарства щорічно втрачають значну частину доходу. На цю проблему також звертають увагу П. Кампос та ін. [18] і пропонують систему агролісного обліку (Agroforestry Accounting System), яка розширює доходи від лісу та екологічних активів оцінені шляхом застосування змодельованих обмінних цінностей, зафіксованих/розкритих споживачами для неринкових суспільних товарів і послуг.

Також поза увагою облікового відображення залишаються деревні відходи, від яких позбуваються, в тому числі в незаконний спосіб. Як зазначалося раніше, відходи деревини (гілля, верхівки, корені, кора тощо) є цінним альтернативним джерелом енергії особливо в умовах пошкодження енергетичної інфраструктури. Тому переконані, що електронний облік деревних відходів забезпечить не лише додаткові надходження доходів лісогосподарських підприємств, але і допоможе вирішити глобальну екологічну проблему (забруднення навколишнього середовища, ґрунтів та ґрунтових вод) та соціальну (опалення та підігрів води об'єктів соціальної інфраструктури).

Таким чином важливо, щоб система електронного обігу в Україні охоплювала продукцію недеревного походження (гриби, ягоди, соки, лікарські рослини, квіти, горіхи тощо), яка часто збирається населенням у промислових масштабах, має значну цінність і вартість. Наразі, фактично, це потенційні доходи, що не підпадають під облік, проте, здатні істотно підвищити інвестиційну привабливість та рентабельність лісогосподарських підприємств.

На нашу думку, критично важливо, щоб розвиток системи електронного обліку в управлінні лісами не зупинився власне на обліку деревини. Адже цінність лісових масивів оцінюється сукупністю доступних споживачам екосистемних послуг, а заготівля деревини – це лише найнеобхідніша її частина з точки зору потреб економіки держави. Якщо розглядати ліси крізь призму продуктованих ними екосистемних послуг, то ліс – це не просто

сировина (деревина), це невід’ємна складова природного капіталу країни. В цьому випадку облік має бути значно ширшим і більш функціональним [35, с. 36].

Щоб визначити потенційні шляхи удосконалення (розширення) системи електронного обліку деревної продукції лісового господарства в Україні, нами проаналізовано зарубіжні дослідження, в яких приділяється увага проблемам інформаційного забезпечення управління лісовим господарством (додаток Г).

Слід відмітити, що сьогодні більшість зарубіжних публікацій безпосередньо не пов’язані з проблематикою «традиційного» бухгалтерського обліку, але зосереджені на питаннях виміру викидів вуглецю від лісозаготівлі та продукції деревини, а також інших аспектах лісової біоекономіки.

Це доводить, що сучасна практика управління лісами вимагає кардинальної зміни підходів до оцінки та обліку цінності екосистемних послуг, пошуку нових методів та технологій збору даних для прийняття рішень на принципах сталого розвитку. Адже як зауважив проф. Г.Г. Кірейцев: «В даний час існує значний перелік природних ресурсів, що входять до економічного обороту, але їх не вимірюють прийомами економічної та бухгалтерської методології. Традиційними прийомами бухгалтерського обліку такі ресурси відображають частково» [37]. Отож дослідники шукають ефективних рішень, поєднуючи інструментарій гуманітарних, природничих і точних наук.

На основі аналізу результатів представлених в зарубіжних публікаціях (додаток Г), нами виділено ключові напрямки удосконалення системи електронного обліку в лісовому господарстві України:

- методологія (удосконалення методів збору, аналізу та оцінки облікової/управлінської інформації);
- джерела та представлення даних (розширення джерел даних, зокрема шляхом активнішого застосування в обліку натурального вимірника);
- технології (впровадження інноваційних технологій моніторингу лісів та інтегрованих систем підтримки прийняття рішень).

Без сумніву, в епоху цифрової трансформації суспільства та економіки

впроваджена в Україні Єдина державна система електронного обліку деревини – важливий засіб запобігання незаконним вирубкам. Однак, існуючий порядок електронного обліку охоплює лише процес заготівлі деревини та її контроль від моменту рубки до передачі споживачу. Як наслідок, вузькі дані такого обліку не дозволяють здійснювати контроль за поновленням лісових ресурсів, збором супутньої продукції, витратами на охорону лісових масивів та іншими важливими напрямками управління лісовим господарством.

Війна в Україні, поряд з незаконними рубками і в мирний час, призвела до знищення значної площі лісів, що мають не лише економічну, але й соціально-екологічну цінність, як невід’ємна частина природного капіталу країни. Для боротьби з тіньовим обігом деревини урядом була впроваджена єдина державна система електронного обліку, яка з 2021 року стала обов’язковою для всіх лісокористувачів та власників лісів.

Система електронного обліку деревини дає можливість контролювати рух заготовленої деревини від місця її заготівлі до кінцевого споживача. Таким чином, Держлісагентство може в онлайн режимі відслідковувати будь-яку заготівлю деревини, а також спостерігати за рухом лісопродукції від заготівлі до реалізації. Впровадження електронного обліку деревини дає змогу оптимізувати виробничу діяльність лісогосподарських підприємств, підвищити якість обліку лісопродукції, скоротити час оформлення документації. Це важливий крок в боротьбі з незаконними рубками, що є частиною зусиль з приведення вітчизняного ринку лісопродукції у відповідність до вимог Євросоюзу.

Загалом, за результатами проведеного дослідження відзначимо, що розвиток лісівництва як галузі, що відіграє ключову роль у збереженні екологічного балансу, вимагає адаптації облікових підходів до сучасних викликів сталого розвитку. З огляду на зазначене пропонуємо теоретико-методичну конструкцію облікового відображення готової продукції лісівництва (рис. 3.9), яка необхідна для врахування економічних, екологічних і соціальних аспектів діяльності, що дозволяє створювати прозору, достовірну і зрозумілу систему управління галуззю.

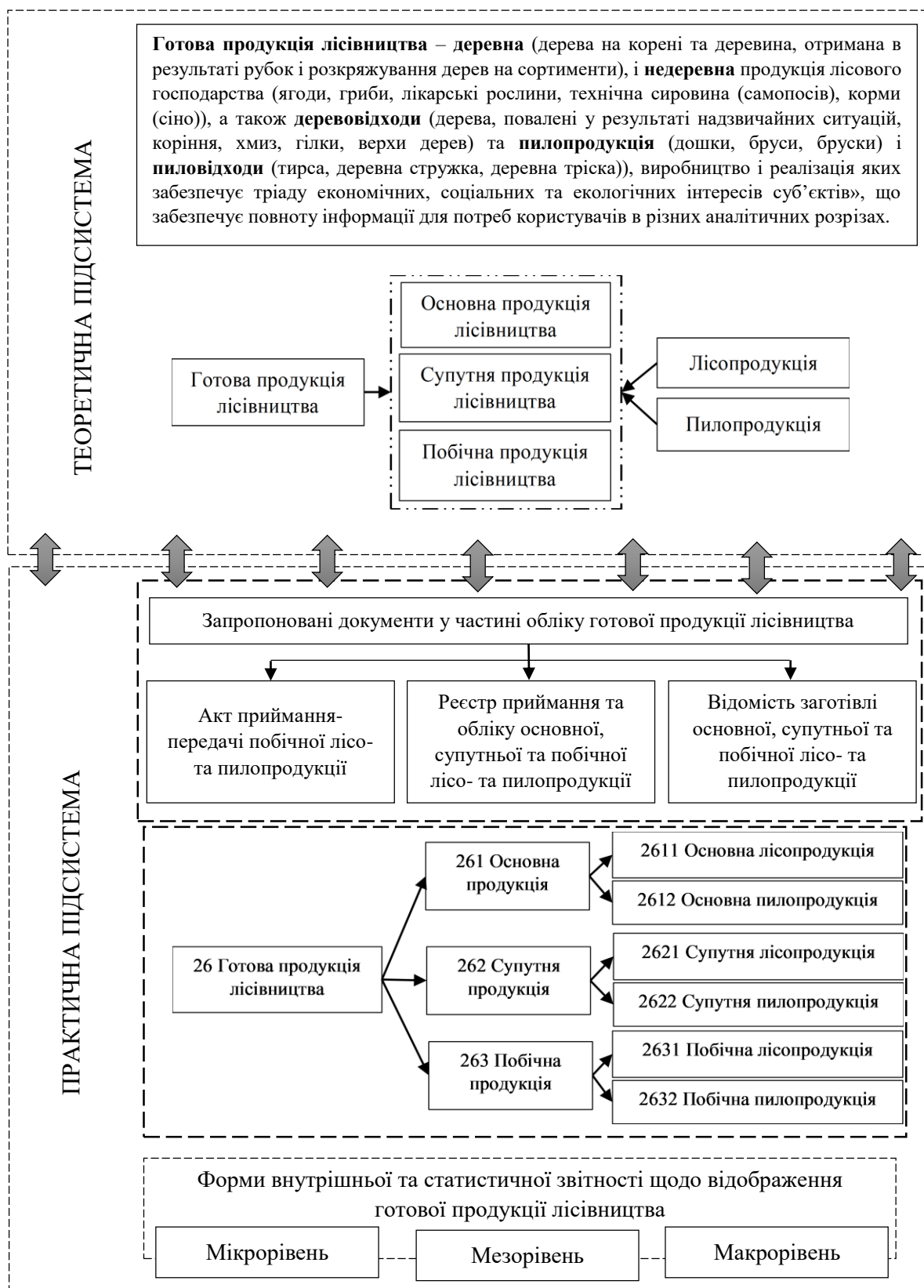


Рисунок 3.9 – Теоретико-методична конструкція облікового відображення готової продукції лісівництва

Джерело: власна розробка автора.

Розробка теоретико-методичної конструкції облікового відображення готової продукції лісівництва зумовлена, насамперед, тим, що НП(С)БО 30 «Біологічні активи» практично не охоплює специфіку лісогосподарської діяльності, а також нині відсутня єдина методика оцінки готової продукції лісівництва та її впливу на екосистеми.

Отже, запропонована теоретико-методична конструкція облікового відображення готової продукції лісівництва має важливе значення для гармонізації та уніфікації існуючих підходів до її обліку. Вона дозволяє створити єдину систему для оцінки і відображення готової продукції, що забезпечує узгодженість між різними підприємствами та організаціями в межах лісової галузі. Окрім того, застосування цієї конструкції уможливорює підвищення оперативності процесу обліку, оскільки забезпечує більш чітке та своєчасне відображення даних щодо готової продукції лісівництва, що критично важливо для прийняття управлінських рішень. Це сприяє підвищенню точності даних у звітності як для внутрішнього використання, так і для зовнішнього звітування перед контролюючими органами, інвесторами та іншими зацікавленими сторонами. Відповідно, така конструкція не лише покращує бухгалтерську практику в лісовому господарстві, але й допомагає інтегрувати принципи сталого розвитку в облікові та звітні процеси, що в довгостроковій перспективі підвищує прозорість, ефективність та конкурентоспроможність лісових підприємств.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження шляхів удосконалення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва зроблено наступні висновки:

1. Проаналізовані розпорядчі документи підприємств лісового господарства є недостатньо деталізованими в частині методичних положень щодо обліку готової продукції лісівництва на рахунку 26, що створює труднощі у формуванні точних даних для внутрішньої та зовнішньої звітності та ускладнює процеси управління та аналізу економічної ефективності підприємств. Запропоновано розширити положення облікової політики лісогосподарських підприємств шляхом впровадження класифікації готової продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах для рахунку 26 «Готова продукція», що дозволить більш точно відображати дані щодо продукції у звітності. Додатково розроблено графік документообігу, який включено як додаток до розпорядчого документа про облікову політику, що сприятиме удосконаленню бухгалтерського обліку готової продукції. Реалізація цих заходів забезпечить підвищення точності й деталізації даних у звітності, сприятиме покращенню облікових процесів і ефективнішому управлінню ресурсами. Це також дозволить підприємствам відповідати сучасним вимогам фінансової звітності та задовольняти потреби зацікавлених сторін.

2. НП(С)БО 30 «Біологічні активи» не враховує особливостей діяльності лісового господарства, що призводить до неспівставлення облікових даних та обмежує можливості точного та повного відображення господарських операцій у цій сфері. Одночасно відсутність деталізованого переліку продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах у додатку до стандарту створює труднощі для стандартизованого обліку та звітності. Запропоновано удосконалити принципи бухгалтерського обліку через їх модифікацію у частині врахування особливостей лісогосподарської діяльності у НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Додатково запропоновано доповнити додаток до стандарту визначенням переліку продукції лісівництва,

структурованого у двох аналітичних розрізах, що враховує специфіку основної, супутньої та побічної продукції. Ці зміни забезпечать отримання уніфікованих підходів НП(С)БО 30 «Біологічні активи та інших нормативних документів, що регулюють діяльність у лісовій галузі.

3. Сучасна система бухгалтерського обліку готової продукції лісівництва недостатньо інтегрує принципи сталого розвитку, що ускладнює облік екологічних, економічних та соціальних аспектів діяльності. Відсутність відповідної теоретико-методичної конструкції обмежує можливості лісогосподарських підприємств у реалізації концепції сталого розвитку. Вперше розроблено теоретико-методичну конструкцію облікового відображення готової продукції лісівництва, яка враховує вимоги концепції сталого розвитку, що дозволяє враховувати екологічні, соціальні та економічні чинники при обліку готової продукції на мікро-, мезо- та макрорівнях, забезпечуючи цілісне відображення діяльності підприємств. Реалізація запропонованого концептуального підходу дозволить підприємствам лісового господарства підвищити рівень відповідності облікових процедур принципам сталого розвитку, сприятиме кращому управлінню ресурсами та забезпечить інтеграцію екологічних і соціальних аспектів у звітність, а також сприятиме покращенню репутації підприємств серед партнерів і зацікавлених сторін, які підтримують принципи сталого розвитку.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора [35].

Список використаної літератури до розділу 3

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 11.09.2024).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 11.09.2024).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».
URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%208_ukr.pdf (дата звернення: 11.09.2024).
4. Ромашко О.М., Король С.Я. Облікова політика організації: принципи формування та основні аспекти. *Ефективна економіка*. 2023. № 10.
DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.10.24>.
URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/2315/2347> (дата звернення: 11.09.2024).
5. Попова О.О. Особливості облікової політики для підвищення якості управлінської звітності. *Ефективна економіка*. 2024. № 1.
DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.1.76>
URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/2922/2958> (дата звернення: 11.09.2024).
6. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 5.
URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2019/44.pdf (дата звернення: 05.01.2024).
7. Польова О.Л. Облікова політика в системі управлінського обліку у лісогосподарських підприємствах. *Інфраструктура ринку*. 2024. Вип. 79.

C. 63-69. DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastructure79-11>

8. Нестеренко І., Чміль Є. Моделювання облікової політики в контексті забезпечення інноваційного розвитку підприємства. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2022. Вип. 1 (01). С. 92–99.

DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.1-15>

9. Калетнік Г.М., Лутковська С.М. Вектори подолання трансформацій еколого-економічної та соціальної безпеки сталого розвитку на основі модернізації. *Агроекологічний журнал*. 2020. № 2. С. 15-23.

DOI: <https://doi.org/10.33730/2077-4893.2.2020.207676>

10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#n10> (дата звернення: 12.10.2023).

11. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.

12. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України: Наказ Міжнародного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0047564-01#Text> (дата звернення: 11.11.2023).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 12.10.2023).

14. Обліково-фінансові механізми підвищення ефективності діяльності підприємств лісового господарства України: монографія / В.В. Чудовець та ін.; за ред. В.В. Чудовця. Луцьк : ІВВ Луцького НТУ, 2019. 212 с.

15. FAO. Global Forest Resources Assessment 2020. Key findings. Rome,

Italy, 2020. 16 p. DOI: <https://doi.org/10.4060/ca8753en>

16. Офіційний сайт Всесвітнього фонду дикої природи. URL: <https://wwf.ua/> (дата звернення: 12.10.2023).

17. Василішин С.І., Остапчук С.М. Нормативно-правове забезпечення та методика електронного обліку деревини. *Український економічний часопис*. 2024. № 6. С. 103-108. DOI: 10.32782/2786-8273/2024-6-16

18. Campos P., Álvarez A., Mesa B., Oviedo J. L., Caparrós A. Linking standard Economic Account for Forestry and ecosystem accounting: Total forest incomes and environmental assets in publicly-owned conifer farms in Andalusia-Spain. *Forest Policy and Economics*. 2021. Vol. 128. 102482. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.forpol.2021.102482>

19. Cardoso R. M., Miguel E. P., de Souza H. J., de Souza Á. N., Nascimento R. G. M. Wood volume is overestimated in the Brazilian Amazon: Why not use generic volume prediction methods in tropical forest management? *Journal of Environmental Management*. 2024. Vol. 350. 119593. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2023.119593>

20. Loomis J. J., e Souza F. D. A., Angel M., Fabbri A. Technology-enhanced community forest management in tropical regions: A state of the art. *Journal of Environmental Management*. 2024. Vol. 350. 119651. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2023.119651>

21. Keith H., Vardon M., Stein J. A., Lindenmayer D. Contribution of native forests to climate change mitigation – A common approach to carbon accounting that aligns results from environmental-economic accounting with rules for emissions reduction. *Environmental science & policy*. 2019. Vol. 93. P. 189-199. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.envsci.2018.11.001>

22. Arto I., Cazcarro I., Garmendia E., Ruiz I., Sanz M. J. A new accounting framework for assessing forest footprint of nations. *Ecological Economics*. 2022. Vol. 194. 107337. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2021.107337>

23. Bruzón A. G., Arrogante-Funes P., Santos-Martín F. Modelling and testing forest ecosystems condition account. *Journal of Environmental*

Management. 2023. Vol. 345. 118676.

DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2023.118676>

24. Hassan R., Ngwenya P. Valuing forest services missing from the national accounts: The contribution of cultivated forests to wealth accumulation in Swaziland. *Forest Policy and Economics*. 2006. Vol. 9, Issue 3. P. 249-260.

25. Narita D., Lemenih M., Shimoda Y., Ayana A. N. Economic accounting of ethiopian forests: A natural capital approach. *Forest Policy and Economics*. 2018. Vol. 97. pp. 189-200. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.forpol.2018.10.002>

26. Krsnik G., Reynolds K. M., Murphy P., Paplanus S., Garcia-Gonzalo J., Olabarria J. R. G. Forest use suitability: Towards decision-making-oriented sustainable management of forest ecosystem services. *Geography and Sustainability*. 2023. Vol. 4, Issue 4. P. 414-427. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.geosus.2023.09.002>

27. Танасієва М.М. Проблеми теоретико-методологічних засад обліку природоохоронних витрат з урахуванням впливу галузевих особливостей лісового господарства. *Облік і фінанси*. 2017. № 1 (75). С. 93-102.

28. Сторожук Т. М., Дружинська Н. С. Удосконалення електронного обліку деревини та іншої продукції рослинного походження. *Наукові інновації та передові технології*. 2022. № 6 (8). С. 424-433. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-5274-2022-6\(8\)-424-433](https://doi.org/10.52058/2786-5274-2022-6(8)-424-433)

29. Чудовець В. В., Рябушко І. В. Роль обліку в припиненні незаконних рубок лісу. *Бізнес Інформ*. 2020. № 12. С. 310-318. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-12-310-318>

30. ДП «Лісогосподарський Інноваційно-Аналітичний Центр». URL: <https://www.ukrforest.com/> (дата звернення: 11.11.2023).

31. Інструкція з ведення електронного обліку деревини: Наказ Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України від 27.09.2021 р. № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1343-21#Text> (дата звернення: 16.11.2023).

32. Офіційний сайт Державного агентства лісових ресурсів України.

URL: <https://forest.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2023).

33. Буравська А.А., Захарчук Д.О. Сучасний стан та перспективи розвитку правового регулювання інноваційних технологій у сфері охорони та раціонального використання лісових ресурсів України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 10. С. 269-274. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-10/68>

34. Публічний звіт голови Державного агентства лісових ресурсів України за 2022 рік. Офіційний вебпортал Державного агентства лісових ресурсів України. URL: https://forest.gov.ua/storage/app/sites/8/publicch_zvit/publichnii-zvit-za-2022.pdf (дата звернення: 11.11.2023).

35. Остапчук С., Дриманова Л., Бараненко Ю. Електронний облік деревної продукції лісового господарства в Україні: проблеми та шляхи удосконалення. *Облік і фінанси*. 2023. № 4 (102). С. 26-38. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4\(102\)-26-38](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4(102)-26-38)

36. Мороз Ю.Ю., Цал-Цалко Ю.С., Ейсмонт В.С., Гайдучок Т.С., Цегельник Н.І. Бухгалтерський облік і аудит в управлінні лісогосподарським підприємством: підручник. Житомир. Рута, 2019. 372 с.

37. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.

38. Гнатишин Л.Б., Прокопишин О.С., Василішин С.І. Облік вирощування енергетичної верби в системі управлінських інформаційних технологій виробництва енергетичних культур. *Аграрна економіка*. 2022. Т. 15. № 1–2. С. 115–126. DOI: [10.31734/agrarecon2022.01-02.115](https://doi.org/10.31734/agrarecon2022.01-02.115)

ВИСНОВКИ

У дисертації обґрунтовано теоретичні положення і розроблено практичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції лісівництва з урахуванням сучасних викликів щодо інформаційного забезпечення управління підприємствами лісового господарства та відповідно до забезпечення принципів сталого розвитку.

Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Недосконалість інформаційно-аналітичного забезпечення перешкоджає дієвому контролю за наявністю та раціональним використанням лісових ресурсів (у т. ч. готової продукції лісівництва), що призводить до неконтрольованих незаконних рубок, нераціонального лісовідновлення, тінізації реалізації готової продукції лісівництва, і в цілому – до знеліснення територій лісового фонду країни. Виявлені проблеми дозволили встановити «слабкі» місця, що визначені нами як контрольні точки та в розрізі яких надані пропозиції щодо шляхів удосконалення як теоретичних, так і практичних аспектів дослідження. Ідентифікація вказаних проблем дозволить визначити напрями підвищення рівня інформаційно-аналітичного забезпечення управління в цій галузі, що сприятиме лісовідновленню, збереженню біорізноманіття, ресурсоефективності та зменшенню використання традиційних видів палива шляхом їх заміщення альтернативними джерелами енергії, що відповідає Цілям сталого розвитку.

2. Наявні підходи до визначення сутності категорії «готова продукція лісівництва» не включають таких важливих складових, як деревні відходи як побічну продукцію лісівництва та пилопродукцію у цілому як продукт деревообробки. Запропоновано до готової продукції лісівництва відносити лісопродукцію (як деревну (деревина, отримана в результаті рубок і розкрязування дерев на сортименти), так і недеревну продукцію лісового господарства (ягоди, гриби, лікарські рослини, технічна сировина (самопосів), корми (сіно)), а також деревовідходи (дерева, повалені у результаті надзвичайних ситуацій, коріння, хмиз, гілки, верхи дерев) та пилопродукцію

(дошки, бруски, пиловідходи (тирса, деревна стружка, деревна тріска)), що розширює предметну область дослідження, і, тим самим задовільняє тріаду економічних, соціальних та екологічних інтересів суб'єктів галузі лісового господарства» у частині забезпечення повноти інформації. Запропоноване визначення дає можливість розширити предметну область щодо відображення готової продукції лісівництва в бухгалтерському обліку та ідентифікувати додаткові об'єкти, які раніше не відображались в складі готової продукції, та інформація щодо яких не була врахована в системі рахунків і звітності підприємства.

3. У існуючих сьогодні напрацюваннях науковців чільне місце в обліковій практиці підприємств лісового господарства відведено основній лісо- та пилопродукції, тоді як виокремлена нами супутня та побічна продукція, які мають значну економічну цінність, залишаються поза межами бухгалтерського обліку. Це може створювати прогалини у фінансовій звітності, впливати на ефективність управлінських рішень і призводити до втрати потенційних доходів. У зв'язку з запропонованим визначенням готової продукції лісівництва та з метою забезпечення користувачів інформацією щодо готової продукції лісівництва одночасно у двох аналітичних розрізах, удосконалено класифікацію такої продукції, а саме здійснено розподіл готової продукції лісівництва на основну, супутню та побічну з врахуванням основних лісогосподарських процесів.

Класифікація готової продукції за господарською цінністю та економічними вигодами від використання на основну, супутню та побічну, враховуючи одночасно розмежування на лісо- та пилопродукцію сприятиме чіткому визначенню видів готової продукції лісівництва, яка підлягає обліку, оптимізувати використання продукції лісівництва, максимізації прибутку та підвищенню конкурентоспроможності підприємств лісового господарства, а також дозволить здійснювати розмежування продукції лісівництва що, як наслідок, сприятиме точнішому відображенню її економічної вигоди у фінансових звітах та забезпечить відповідність сучасним стандартам бухгалтерського обліку.

4. Недостатня ефективність системи документування та узагальнення інформації щодо готової продукції лісівництва, яка не враховує її поділ за видами на лісо- та пилопродукцію, а також за економічними вигодами на основну (деревина, дошки), супутню (недеревна продукція лісівництва, бруси та бруски) і побічну (деревина- та пиловідходи), призводить до неточностей в обліку, ускладнює аналіз ефективності виробництва і прийняття управлінських рішень. Розроблено новий первинний документ — Акт приймання-передачі основної, супутньої та побічної лісо- і пилопродукції, який дозволяє фіксувати дані в розрізі видів продукції та їх економічних вигод, що забезпечить повноту та відповідність облікової інформації сучасним вимогам. Реєстр надходження та вибуття готової продукції лісівництва на складі є важливим обліковим документом, який фіксує рух готової продукції на складі, зокрема надходження і відпуск продукції. Запропонована форма Реєстру допомагає контролювати запаси готової продукції, планувати подальші операції з продажу або використання продукції, а також забезпечує прозорість і точність обліку на складі. Відомість заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції містить інформацію про обсяги заготівлі різних видів продукції в процесі лісозаготівельних робіт та дозволяє контролювати кількість виробленої продукції, оцінювати її якість та забезпечує облік для подальшої реалізації або внутрішнього використання.

Запропоновані документи для облікового відображення готової продукції лісівництва сприятимуть формуванню детальної та структурованої інформації про надходження і рух продукції лісівництва; підвищенню управлінської ефективності через доступ до релевантних даних для аналізу економічної ефективності й прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також забезпеченню прозорості шляхом адаптації облікової системи до потреб внутрішніх користувачів.

5. Існуючий нині порядок обліку готової продукції лісівництва не враховує специфіку її видів за економічними вигодами (основна, супутня продукція) та не дозволяє вести детальний облік, що ускладнює аналіз

економічної ефективності, прозорість і відповідність сучасним вимогам обліку. Нами розроблено методику формування та відображення готової продукції лісівництва в бухгалтерському обліку з впровадженням нових субрахунків до рахунку 26 «Готова продукція»: 261 «Основна продукція» (з деталізацією на: 2611 «Основна лісопродукція» та 2612 «Основна пилопродукція»); 262 «Супутня продукція» (з деталізацією на 2621 «Супутня лісопродукція» та 2622 «Супутня пилопродукція») та 263 «Побічна продукція» (з деталізацією на 2631 «Побічна лісопродукція» та 2632 «Побічна пилопродукція»). Впровадження детальної структури субрахунків забезпечить підвищення точності обліку, дозволяючи чітко фіксувати та систематизувати дані про різні види продукції. Це сприятиме оптимізації управління завдяки наданню керівництву підприємства детальної інформації для аналізу ефективності виробництва та прийняття обґрунтованих рішень. Крім того, адаптація бухгалтерської системи до специфіки діяльності лісових господарств забезпечить відповідність сучасним стандартам обліку та вимогам фінансової звітності.

6. Система внутрішньої звітності, яка сьогодні існує у діяльності підприємств лісового господарства не забезпечує достатньої деталізації та релевантності даних щодо заготівлі й обліку основної, супутньої та побічної продукції лісівництва, що створює труднощі для задоволення інформаційних потреб керівників і прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Запропоновані форми внутрішньої звітності, а саме: Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісозаготівлі та Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісопереробки, які дозволять деталізувати інформацію про продукцію та враховувати її види, що сприятиме систематизації даних відповідно до управлінських потреб. Впровадження нових звітних документів сприятиме підвищенню якості облікової інформації, забезпечуючи її релевантність та повноту для аналізу діяльності, що забезпечить оптимізацію управлінського процесу, задовольняючи інформаційні потреби осіб, які приймають рішення, через надання точних і деталізованих звітів. Крім того,

така система підтримує ефективність виробництва, створюючи базу для планування, контролю та аналізу виробничих процесів з урахуванням усіх видів продукції.

7. Проаналізовані розпорядчі документи підприємств лісового господарства є недостатньо деталізованими в частині методичних положень щодо обліку готової продукції лісівництва на рахунку 26, що створює труднощі у формуванні точних даних для внутрішньої та зовнішньої звітності та ускладнює процеси управління та аналізу економічної ефективності підприємств. Запропоновано розширити положення облікової політики лісогосподарських підприємств шляхом впровадження класифікації готової продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах для рахунку 26 «Готова продукція», що дозволить більш точно відображати дані щодо продукції у звітності. Додатково розроблено графік документообігу, який включено як додаток до розпорядчого документа про облікову політику, що сприятиме удосконаленню бухгалтерського обліку готової продукції. Реалізація цих заходів забезпечить підвищення точності й деталізації даних у звітності, сприятиме покращенню облікових процесів і ефективнішому управлінню ресурсами. Це також дозволить підприємствам відповідати сучасним вимогам фінансової звітності та задовольняти потреби зацікавлених сторін.

8. НП(С)БО 30 «Біологічні активи» не враховує особливостей діяльності лісового господарства, що призводить до неспівставлення облікових даних та обмежує можливості точного та повного відображення господарських операцій у цій сфері. Одночасно відсутність деталізованого переліку продукції лісівництва у двох аналітичних розрізах у додатку до стандарту створює труднощі для стандартизованого обліку та звітності. Запропоновано удосконалити принципи бухгалтерського обліку через їх модифікацію у частині врахування особливостей лісогосподарської діяльності у НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Додатково запропоновано доповнити додаток до стандарту визначенням переліку продукції лісівництва, структурованого у двох аналітичних розрізах, що враховує специфіку

основної, супутньої та побічної продукції. Ці зміни забезпечать отримання уніфікованих підходів НП(С)БО 30 «Біологічні активи та інших нормативних документів, що регулюють діяльність у лісовій галузі.

9. Сучасна система бухгалтерського обліку готової продукції лісівництва недостатньо інтегрує принципи сталого розвитку, що ускладнює облік екологічних, економічних та соціальних аспектів діяльності. Відсутність відповідної теоретико-методичної конструкції обмежує можливості лісогосподарських підприємств у реалізації концепції сталого розвитку. Вперше розроблено теоретико-методичну конструкцію облікового відображення готової продукції лісівництва, яка враховує вимоги концепції сталого розвитку, що дозволяє враховувати екологічні, соціальні та економічні чинники при обліку готової продукції на мікро-, мезо- та макрорівнях, забезпечуючи цілісне відображення діяльності підприємств. Реалізація запропонованого концептуального підходу дозволить підприємствам лісового господарства підвищити рівень відповідності облікових процедур принципам сталого розвитку, сприятиме кращому управлінню ресурсами та забезпечить інтеграцію екологічних і соціальних аспектів у звітність, а також сприятиме покращенню репутації підприємств серед партнерів і зацікавлених сторін, які підтримують принципи сталого розвитку.

ДОДАТКИ

Таблиця А.1 – Підходи до трактування сутності поняття «лісові ресурси»

№ з/п	Джерело	Сутність поняття
1	Лісовий кодекс України	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.
2	В.В. Бадзян	Визначення понять «лісові ресурси» і «ліс», які представлені у вітчизняному законодавстві, ґрунтуються не так з погляду комплексного розкриття їхніх функцій, як із погляду розкриття їхніх компонентів (складових). Автор переконаний, що уточнене визначення лісових ресурсів має поєднувати в собі виконання лісовими ресурсами (лісом) різноманітних функцій як щодо людини і її потреб, так і щодо навколишнього природного середовища загалом.
3	Б.Ф. Ширко, В.М. Гончар	Лісові ресурси одержують від рубок головного користування, рубок формування та оздоровлення лісів, а також від посадки швидкорослих дерев для одержання енергетичної біомаси.
4	Н.С. Дружинська та ін.	Штучно створені лісові ресурси – це економічні ресурси лісу, які утворилися в результаті людської діяльності шляхом насадження, посіву або інтенсивного лісівництва. Лісові ресурси, які виникли внаслідок природного поновлення лісу – це економічні ресурси лісу, які утворилися в результаті природних процесів, що виключають цілеспрямоване насадження, посів або інтенсивне лісівництво і передбачають лише регулююче втручання людини у процес відтворення.
5	С.В. Матчук	Лісові ресурси є частиною природних ресурсів, поряд із водними, земельними, мінеральними, енергетичними й біологічними ресурсами. Лісовими ресурсами, на думку автора, є всі природні компоненти лісу, які використовуються чи можуть бути використані в економічній, виробничо-господарській, оздоровчо-рекреаційній, культурно-освітній, спортивній та інших діяльностях людини для задоволення її потреб
6	І.В. Замула, М.М. Танасієва, О.В. Шавурська	Лісові ресурси визначають як продукти й корисні властивості лісу, що відтворюються у процесі ведення лісового господарства й використовуються для задоволення матеріальних і культурних потреб суспільства. Автори відносять до складу лісових ресурсів деревну, технічну, харчову, кормову, лікарську сировину, інші продукти, а також захисні й соціальні властивості лісу
7	Г.М. Шевченко, О.В. Базіль	Лісові ресурси трактують як сукупність матеріальних благ лісу, які можуть бути використані у господарській діяльності без нанесення значної шкоди навколишньому середовищу. Автори об'єднують сукупність лісових ресурсів у три групи, а саме: - сировинні ресурси деревного походження (деревина, деревна зелень, кора); - ресурси недеревного походження (гриби, ягоди, плоди, горіхи, лікарські ресурси, кормові й технічні ресурси недеревної рослинності тощо); - ресурси тваринного походження (корисна і шкідлива лісова фауна, яйця, мед тощо).
8	Р.Г. Дубас	До лісових ресурсів належать деревна, технічна, харчова, кормова, лікарська сировина, інші продукти, а також захисні й соціальні корисні властивості лісу

Джерело: систематизовано автором на основі праць вчених

Таблиця Б.1 – Показники, що поширюються за результатами статистичного спостереження щодо лісгосподарської діяльності

№ з/п	Найменування показника	Періодичність
1	Кількість виробленої лісової продукції	Річна
2	Кількість лісової продукції, реалізованої в межах України	Річна
3	Вартість лісової продукції, реалізованої в межах України	Річна
4	Середня ціна реалізації одиниці лісової продукції, реалізованої в межах України	Річна
5	Площа, на якій здійснювалась заготівля деревини (рубок)	Річна
6	Кількість заготовленої деревини	Річна
7	Кількість заготовленого круглого лісу	Річна
8	Кількість заготовленої недеревної лісової продукції	Річна
9	Площа, на якій загинули лісові насадження	Річна
10	Площа, на якій загинули лісові насадження хвойних порід	Річна
11	Площа, на якій проведено роботи з відтворення лісів	Річна
12	Площа, на якій проведено роботи з лісовідновлення	Річна
13	Площа, на якій проведено роботи з лісорозведення	Річна
14	Площа, на якій проведено роботи зі знеліснення	Річна
15	Площа, на якій проведено лісокультурні роботи	Річна
16	Площа раніше забудованих земель, на якій проведено роботи з лісорозведення	Річна
17	Площа земель сільськогосподарського призначення, на якій проведено роботи з лісорозведення	Річна
18	Площа заболочених земель, на якій проведено роботи з лісорозведення	Річна
19	Площа інших земель, на якій проведено роботи з лісорозведення	Річна
20	Площа, на якій проведено роботи зі знеліснення під забудовані землі	Річна
21	Площа, на якій проведено роботи зі знеліснення під землі сільськогосподарського призначення	Річна
22	Площа, на якій проведено роботи зі знеліснення під заболочені землі	Річна
23	Площа, на якій проведено роботи зі знеліснення під інші землі	Річна
24	Кількість заготовленої деревини в результаті проведеного знеліснення	Річна
25	Площа, на якій виявлено осередки шкідників та хвороб лісу	Річна
26	Площа насаджень, на якій проводилися лісозахисні заходи	Річна
27	Кількість лісових пожеж	Річна
28	Площа лісових земель, пройдена пожежами	Річна
29	Збитки, заподіяні лісовими пожежами	Річна

Джерело: сформовано автором за даними Державної служби статистики України

Таблиця В.1 – Калькуляція собівартості на виготовлення деревної тріски з деревини дров'яної

№ п/п	Показники	Розрахунок	Сума за 1 люд.-год., грн.
1	Сировина і матеріали	Дрова паливні на 1 т тріски – 1,4 м ³ дров, 1150,0*1,4/1,2=1341,66	1341,66
1. Витрати на дробильний механізм			
1.1	Зарплата оператора дробилки	ФЗП з додатковою зарплатою 18,5 тис. грн., 18,5 тис. грн. : 166 год. = 111,45	111,45
1.2	Нарахування на зарплату, 22%	111,45*0,22=24,52	24,52
1.3	Паливо-мастильні матеріали (ПММ)	63,6 л. ДП / 1 мото-год. 63,6*52,20=3319,92	3319,92
1.4	Запчастини – 10% від вартості ПММ	3319,92*0,1=331,99	331,99
1.5	Амортизація дробильного механізму	У квартал 168922,00 грн. 168922/496 год. = 340,56 грн. / місяць	340,56
1.6	Разом по дробильному механізму на 1 т тріски	111,45+24,52+3319,92+331,99+340,56=4128,44	4128,44
1.7	Витрати на 1 т тріски	За 1 год – 17 т тріски 4128,44 : 17 т = 242,85	242,85
2. Витрати на навантаження та вивезення деревної тріски			
2.1	Зарплата тракториста на навантаження	Зарплата тракториста за 1 год. 13,30 тис. грн. / 166 = 80,12	80,12
2.2	Нарахування на зарплату, 22%	80,12*0,22=17,62	17,62
2.3	Витрати ПММ	10 л. на 1 год. – 10*52,20=522,00	522,00
2.4	Запчастини – 10% від вартості ПММ	522,00*0,1=52,20	52,20
2.5	Зарплата водія	Місячна зарплата – 14,00 тис. грн. 14,00 тис. грн. : 166 год. = 84,34	84,34
2.6	Нарахування на зарплату, 22%	84,34*0,22=18,55	18,55
2.7	Витрати ПММ	43,4 л ДП на 100 км 13 л ДП на 30 км 13*52,20=678,60	678,60
2.8	Запчастини – 10% від вартості ПММ	678,60*0,1=67,86	67,86
2.9	Амортизація автомобіля	У квартал 12423,00 грн 12423,00/496 год=25,05 грн. / місяць	25,05
2.10	Амортизація трактора	За квартал 22822,56/496 год. = 46,01	46,01
2.11	Разом по навантаженню та вивезенню деревної тріски	80,12+17,62+522,00+52,20+84,34+18,55+678,60+ 67,86+25,05+46,01=1592,35	1592,35
2.12	Витрати часу на навантаження та вивезення деревної тріски Загрузка автомобіля	2 год. 13 т деревної тріски За 1 год. 13 т / 2 =6,5 т	6,5 т
2.13	Витрати на 1 т тріски (навантаження і вивезення)	1592,35/6,5=244,98	244,98
2.14	Всього витрат	1341,66+242,85+244,98=1829,49	1829,49
2.15	Рентабельність 39,40%	1829,49*0,394=720,82	720,82
2.16	Ціна без ПДВ	1829,49+720,82=2550,31	2550,31
2.17	Ціна з ПДВ0	2550,31*1,2=3060,37	3060,37

Джерело: розраховано автором на основі даних ВОКСЛП «Віноблагрліс»

Таблиця Г.1 – Шляхи удосконалення інформаційного забезпечення управління лісовим господарством: огляд зарубіжних досліджень

№ з/п	Дослідники / рік публікації	Запропоновані шляхи удосконалення інформаційної складової управління лісовим господарством
1	Р.М. Кардосо та ін. (2024) [19]	Дослідження представляє результати порівняльної оцінки даних інвентаризації та фактично заготовлених обсягів продукції лісового господарства. Виявлено значну розбіжність між обсягами, інвентаризованими та заготовленими в різних регіонах, призначених для сталого управління лісами, у яких лише 22% оцінених груп були еквівалентними. У зв'язку з цим дослідники пропонують використовувати сучасні та точні методи кількісного визначення деревини в управлінні лісами Амазонки, адже існуючі методи обліку є неточними для забезпечення сталого розвитку лісового господарства.
2	Дж. Луміс та ін. (2024) [20]	Технології все більше використовуються для розширення можливостей моніторингу громадського управління лісами (Community Forest Management) і потенційного підвищення його ефективності. В дослідженні представлено огляд 22 технологій моніторингу за лісами, які формують масив даних для прийняття управлінських рішень. Дослідниками розроблено багатокритеріальну структуру прийняття рішень, щоб допомогти практикам у виборі відповідних наборів технологій.
3	А.Г. Брузон та ін. (2023) [23]	Дослідники розробили прикладну модель на основі Системи екологічного економічного та екосистемного обліку (System of Environmental Economic Accounting-Ecosystem Accounting), схваленої Статистичною комісією ООН у 2021 році. Модель дозволяє картографувати облікові записи стану лісових екосистем за допомогою автоматизованих обчислень. Цей інноваційний підхід до моніторингу рахунків стану лісів має важливе потенційне застосування в процесах прийняття політики та рішень. Це може сприяти ефективному охороні природи на основі фактичних даних, управлінню екосистемними послугами та визначенню територій відновлення.
4	Г. Крснік та ін. (2023) [26]	Для управління лісовими землями дослідники пропонують використовувати останню версію системи підтримки прийняття рішень екосистемним управлінням (Ecosystem Management Decision Support), просторово орієнтованої системи підтримки прийняття рішень, яка забезпечує точні результати для багатокритеріального управління.
5	Л. Нікінмаа та ін. (2023) [39]	Дослідники пропонують ієрархічну структуру принципів, критеріїв та показників для оцінки стійкості соціально-екологічної системи, зосереджуючись на механізмах стійкості. Ця ієрархічна структура врівноважує компроміси між механізмами, різними частинами соціально-екологічної системи, екосистемними послугами та просторовими, а також часовими масштабами. Структура є гнучкою і може бути застосована до різних контекстів управління лісами як частина процесу участі зацікавлених сторін. Таким чином, це важливий крок до впровадження соціально-екологічної стійкості в системах управління лісами.
6	І. Арто та ін. (2022) [22]	Дослідниками презентовано нову структуру обліку для покращення суспільного розуміння «лісового сліду» тієї чи іншої країни і глобальних ланцюгів постачання лісової продукції в різних масштабах. З одного боку, дослідники розробили систему обліку MRIO, щоб відстежувати потоки ресурсів лісової продукції в усьому світі та пов'язувати вирубані лісові угіддя з видобутком, перетворенням і кінцевим використанням лісової продукції, беручи до уваги міжнародну торгівлю. З іншого боку, вони показали, як поєднання методів вводу-виводу з базою даних MRIO-forest може бути використано для кількісної оцінки глобальних вимог до лісових земель, які пов'язані з кінцевим використанням продукції деревини в кожній країні, включно з землею, яка використовується для товарів, що продаються на міжнародному ринку (тобто так званий «лісовий слід»).

Продовження таблиці Г.1

7	П. Кампос та ін. (2021) [18]	У дослідженні запропоновано експериментальну систему агролісного обліку (Agroforestry Accounting System), яка розширює доходи від лісу та екологічних активів оцінені шляхом застосування змодельованих обмінних цінностей, зафіксованих/розкритих споживачами для неринкових суспільних товарів і послуг. Така система обліку додає до стандартного економічного рахунку лісового господарства (Standard Economic Account for Forestry) такі види діяльності, як випас худоби, збереження лісів, мисливство, худоба, сільськогосподарські культури, приватні зручності для тваринників, пожежна служба, вільний доступ до відпочинку, гриби, вуглець, збереження ландшафту, дике біорізноманіття, що знаходиться під загрозою, і стік води. Результати дослідження свідчать, що загальний дохід виміряний системою агролісного обліку у 38 разів перевищує чисту додану вартість, виміряну на основі стандартного економічного рахунку лісового господарства.
8	Х. Кейт та ін. (2019) [21]	Дослідження, на прикладі управління лісами, розкриває важливість застосування системи обліку – інформаційної системи, що включає екологічні та економічні дані, зв'язки між діяльністю землекористування, її супутні вигоди, внески в економіку та переваги для добробуту людей. Дослідники пропонують здійснювати кількісну оцінку екосистемних послуг зберігання (захист запасів) і секвестрації (збільшення потоків) у природному лісовому регіоні шляхом застосування потенційної ринкової ціни, що розширює політичні варіанти заходів щодо пом'якшення наслідків зміни клімату.
9	Д. Наріта та ін. (2018) [25]	В дослідженні представлено модель національного економічного обліку цінності лісів в Ефіопії з використанням соціально-економічної основи, яка розглядає зміни в лісовому фонді як форму накопичення капіталу або амортизації. Джерелом даних для такого обліку дослідники обрали останній всеосяжний набір даних про ліси Ефіопії на національному рівні – Проект інвентаризації деревної біомаси та стратегічного планування (Woody Biomass Inventory and Strategic Planning Project, 2004). Результати свідчать, що зростає інтерес до обліку різноманітних економічних вигод, отриманих від лісів у національному масштабі, щоб доповнити стандартні економічні показники, такі як ВВП. Однак, звичайні системи економічного обліку не в змозі оцінити економічну та екологічну стійкість країни.
10	Р. Хассан, П. Нгвеня (2006) [24]	Економічне значення лісового господарства та його внесок у накопичення багатства дуже недооцінюється, а отже, поточні показники сталого зростання серйозно спотворені. У дослідженні розроблено та використано систему обліку лісових ресурсів для виправлення показників багатства та показників економічної ефективності, отриманих із системи національних рахунків. Дослідження ілюструє важливість екологічного обліку для раціонального використання природних і екологічних ресурсів для економічного розвитку.

Джерело: узагальнено автором на основі опрацьованих праць науковців

**Таблиця Д.1 – Доповнення до Наказу про облікову політику в частині
продукції лісівництва**

II. Формування облікової політики

Запаси

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється відповідно до п. 16 НП(С)БО 9 «Запаси».

У разі псування готової продукції та товарів для уцінки їхньої вартості використовувати «Положення про порядок уцінки і реалізації продукції (запасів), що залежались».

У місцях зберігання (на складах, в коморах) запаси обліковуються в натуральних одиницях.

Готова лісо- і пилопродукція підприємства поділяється на:

- основну продукцію – деревина, яка є головною метою виробничого процесу.

- супутню продукцію продукція, яка утворюється одночасно з основною.

- побічну продукцію продукція, отримана в процесі використання вторинної сировини або побічних ресурсів лісівництва, які можуть бути реалізовані.

Визначення вартості готової продукції лісівництва

2.1. Основна продукція оцінюється за фактичною собівартістю, що включає прями та накладні витрати, пов'язані із заготівлею та переробкою деревини.

2.2. Супутня продукція оцінюється за методом пропорційного розподілу загальних витрат, виходячи із ринкової вартості продукції або її технологічної значущості.

2.3. Побічна продукція обліковується за вартістю можливого використання або реалізації, якщо її собівартість суттєво не впливає на загальний фінансовий результат.

Облік готової продукції лісівництва

Продукція лісо- і пилопродукції відображається у складі запасів на субрахунках рахунка 26 «Готова продукція»:

Основна продукція – субрахунок 261;

Супутня продукція – субрахунок 262;

Побічна продукція – субрахунок 263.

Документування операцій з готовою продукцією лісівництва

Первинний облік лісо- і пилопродукції ведеться на підставі Акту приймання-передачі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції, а також облікових реєстрів, а саме Реєстру надходження та вибуття готової продукції лісівництва на складі та Відомості заготівлі основної, супутньої та побічної лісо- та пилопродукції з метою забезпечення правильності обліку і контролю за рухом готової продукції лісівництваю

Для супутньої та побічної продукції обов'язково фіксуються обсяги її утворення, напрямки використання чи реалізації.

Реалізація продукції

Реалізація основної, супутньої та побічної продукції лісівництва відображається в бухгалтерському обліку відповідно до правил визнання доходів, з урахуванням ринкової ціни продукції.

Джерело: власна розробка автора.

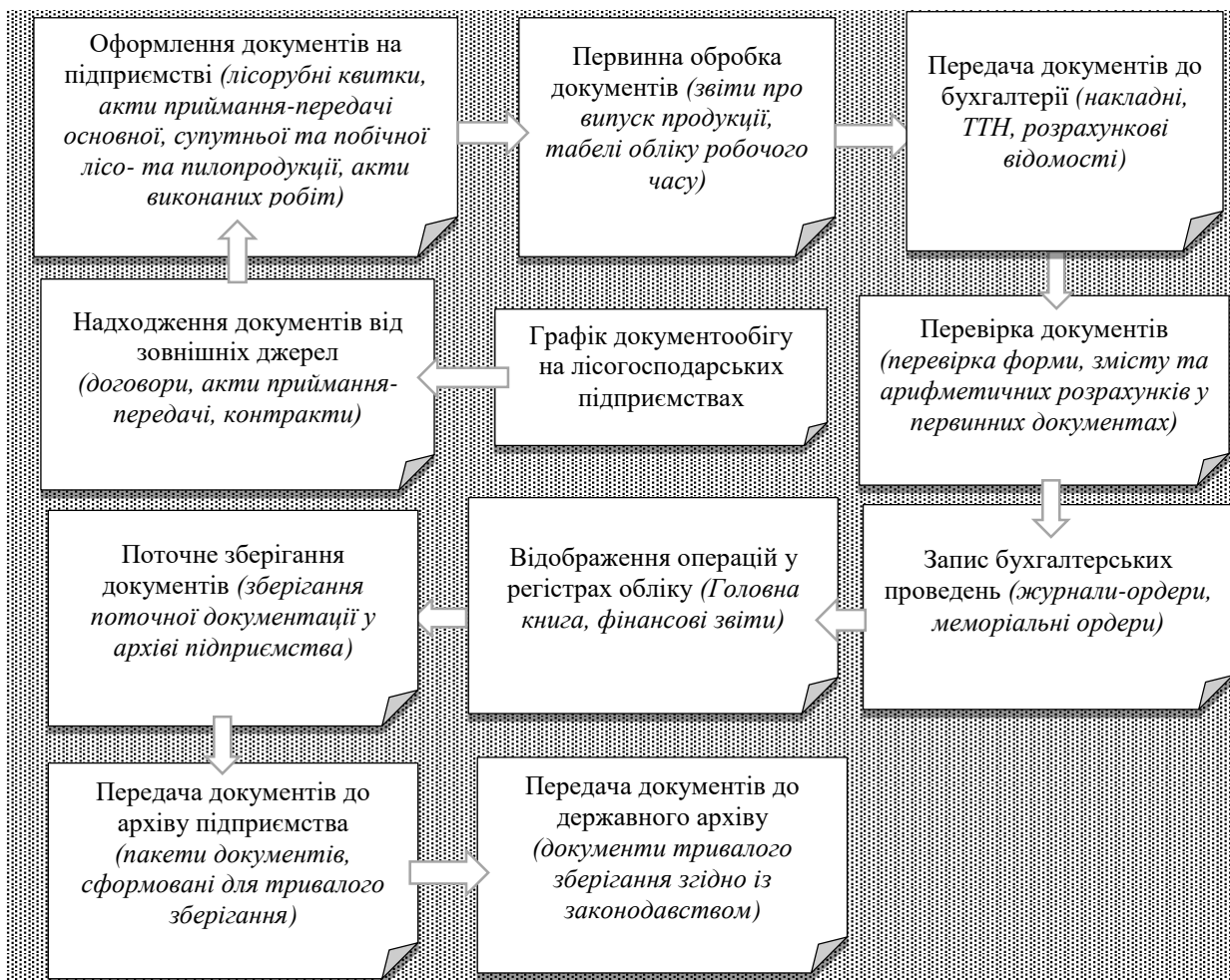


Рисунок Д.1 – Схема організації документообігу на лісгосподарських підприємствах

Джерело: власна розробка автора.

СПИСОК НАУКОВИХ ПРАЦЬ
за спеціальністю 071 Облік і оподаткування
Дриманової Людмили Миколаївни

№ п/п	Назва	Назва видання та його вихідні відомості, що дозволяють ідентифікувати та відрізнити це видання від усіх інших	Кількість друкованих сторінок/ др. арк.	Прізвища співавторів
1	2	3	4	5
Статті у наукових фахових виданнях України категорії «Б», включених до міжнародної наукометричної бази (Index Copernicus)				
1	Класифікація та оцінка продукції лісівництва для потреб бухгалтерського обліку	<i>Інвестиції: практика та досвід.</i> 2022. № 11-12. DOI: 10.32702/2306-6814.2022.11-12.26 URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/23/24	С. 26-31 0,68 (0,5)	Здирко Н.Г.
2	Особливості лісових ресурсів як категорії бухгалтерського обліку	<i>Ефективна економіка.</i> 2022. № 6. DOI: 10.32702/2307-2105.2022.6.9 URL: https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/95/97	0,67 (0,55)	Здирко Н.Г.
3	Документування надходження і руху готової продукції влісогосподарських підприємствах: проблеми та шляхи вирішення.	<i>Економіка та суспільство.</i> 2023. № 49. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-49-69 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2343/2264	0,63	-
4	Особливості бухгалтерського обліку недеревної продукції лісового господарства в Україні	<i>Агросвіт.</i> 2023. № 11. DOI: 10.32702/2306-6792.2023.11.52 URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/view/1625/1637	С. 52-58 0,69	-
5	Електронний облік деревної продукції лісового господарства в Україні: проблеми та шляхи удосконалення	<i>Облік і фінанси.</i> 2023. № 4 (102). DOI: 10.33146/2307-9878-2023-4(102)-26-38 URL: https://afj.org.ua/ua/article/1022/	С. 27-38 0,9 (0,5)	Остапчук С., Бараненко Ю

1	2	3	4	5
6	Особливості облікового відображення готової продукції як складової лісових ресурсів	<i>Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.</i> 2024. № 2 (68). DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-6 URL: http://efm.vsau.org/storage/articles/September2024/Tom5y9bebxS5PKxch9wy.pdf	С. 93-112 1,46	-
Інші видання (тези доповідей)				
7	Окремі аспекти бухгалтерського обліку продукції лісівництва	<i>Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу:</i> збірник матеріалів I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія, 1 лютого 2022 р. Кам'янець-Подільський: НРЗВО. 2022. URL: https://drive.google.com/drive/folders/1da-EIi7D0wdq6Z64wxscu_x6EWuB6uhAg	С. 25-27 0,24	-
8	Лісові ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку	<i>Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження):</i> збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції, 22 лютого 2022 р. Київ: НУБіП України. 2022. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/zbirnik_tez_dopovidey_22.02.22_r_0.pdf	С. 46-48 0,21	-
9	Сутність природоохоронних витрат та особливості їх обліку у лісовому господарстві	<i>Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти:</i> збірник матеріалів Міжнародної науково-	С. 312-315 0,15	-

1	2	3	4	5
		<p>практичної конференції, 18 листопада 2022 р. Одеса: ОДАУ. 2022. URL: https://osau.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/Zbirnyk-20222-4524.pdf</p>		
10	<p>Особливості обліку готової продукції на підприємствах лісового господарства України</p>	<p><i>Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу:</i> збірник матеріалів II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія, 1 лютого 2023 р. Кам'янець-Подільський: НРЗВО. 2023. URL: https://fex.net/uk/s/mkfnbx1</p>	<p>С. 485- 487 0,17</p>	-
11	<p>Удосконалення документального облікового відображення продукції лісівництва в Україні</p>	<p><i>Природно-ресурсний комплекс Західного Полісся в контексті сталого розвитку присвячена пам'яті та 100-річчю з Дня народження професора Степана Антоновича Генсірука:</i> збірник тез Всеукраїнської науково- практичної конференції, 16-17 травня 2023 р. Березне: НСІ НУВГП. 2023. URL: https://nsi.nuwm.edu.ua/index.php?preview=1&option=com_dropfiles&format=&task=frontfile.download&catid=256&id=469&Itemid=1000000000000</p>	<p>С. 78-80 0,20</p>	-
12	<p>Особливості облікового відображення недеревної продукції лісівництва</p>	<p><i>Лісові екосистеми: сучасні проблеми і перспективи досліджень-2023:</i> матеріали II Всеукраїнської науково- практичної конференції, 31 травня 2023 р. Житомир: Поліський національний університет, 2023.</p>	<p>С. 21-22 0,15</p>	-

1	2	3	4	5
13	Особливості визнання та оцінки лісових ресурсів у бухгалтерському обліку	<i>Водні і наземні екосистеми та збереження їх біорізноманіття – 2023: збірник наукових праць V Всеукраїнської науково-практичної конференції. 6-7 червня 2023 р. Житомир: Поліський національний університет, 2023.</i>	<u>C. 19-22</u> 0,16	-

Всього за темою дисертаційної роботи «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції лісівництва» опубліковано 13 наукових праць загальним обсягом 6,31 умовн. друк. арк. (власний доробок автора 5,61 умовн. друк. арк.), у тому числі 4,33 умовн. друк. арк. у наукових фахових виданнях України категорії «Б», включених до міжнародної наукометричної бази (Index Copernicus) та 1,28 умовн. друк. арк. у інших виданнях.

Аспірантка

Людмила ДРИМАНОВА

Вчений секретар

Тетяна КОРПАНЮК



«06» листопада 2024 р.

АПРОБАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ НА НАУКОВО-ПРАКТИЧНИХ КОНФЕРЕНЦІЯХ
за спеціальністю 071 Облік і оподаткування
Дриманової Людмили Миколаївни

№ п/п	Тема доповіді	Назва конференції, місце проведення, дата
Апробація результатів дисертації на науково-практичних конференціях		
1	Окремі аспекти бухгалтерського обліку продукції лісівництва	I Міжнародна науково-практична інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу». Кам'янець-Подільський. 1 лютого 2022 р.
2	Лісові ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку	Всеукраїнська науково-практична онлайн-конференція «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева» (до 90-річчя від дня народження). Київ. 22 лютого 2022 р.
3	Сутність природоохоронних витрат та особливості їх обліку у лісовому господарстві	Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти». Одеса. 18 листопада 2022 р.
4	Природоохоронні витрати в лісовому господарстві як об'єкт бухгалтерського обліку	Всеукраїнська науково-практична конференція «Зміна вектора розвитку фінансових, облікових та контрольно-аналітичних інструментів в забезпеченні реалізації Національної економічної стратегії». Вінниця. 6-7 жовтня 2022 р.
5	Особливості обліку готової продукції на підприємствах лісового господарства України	II Міжнародно науково-практична Інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу». Кам'янець-Подільський. 1 лютого 2023 р.
6	Галузь лісівництва у відновленні національної економіки: проблеми облікового відображення	Всеукраїнська науково-практична конференція «Фінансові, облікові та контрольно-аналітичні інструменти в забезпеченні післявоєнного відновлення та розвитку економіки України». Вінниця. 28-29 вересня 2023 р.
7	Особливості облікового відображення готової продукції як складової лісових ресурсів	Всеукраїнська науково-практична конференція «Виклики і перспективи розвитку обліку, фінансів, аудиту та оподаткування в умовах глобалізаційних процесів». Вінниця. 24-25 жовтня 2024 р.

Аспірантка

Людмила ДРИМАНОВА

Вчений секретар

Тетяна КОРПАНЮК

«06» листопада 2024 р.





**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Сонячна, 3, м. Вінниця, 21008, тел. (0432) 46-00-03,
email: office@vsau.org, rector@vsau.org, код ЄДРПОУ 00497236

13 грудня 2023 р. № 01.1-59-1399
на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукових досліджень
дисертаційної роботи Дриманової Людмили Миколаївни
на тему «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції
лісівництва»

Повідомляємо, що наукові розробки Дриманової Людмили Миколаївни за вказаною темою дисертації мають практичну цінність, що зумовило їх впровадження у навчально-методичний процес та наукову роботу кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки.

Положення дисертаційної роботи використовується при викладанні навчальної дисципліни «Фінансовий облік».

Довідка видана Дримановій Л.М. для представлення у спеціалізовану вчену раду за місцем захисту її дисертації на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Розглянуто та затверджено на засіданні науково-методичної комісії Вінницького національного аграрного університету від 28 листопада 2023 року протокол № 4.

Ректор



Віктор МАЗУР

№ 01587



УКРАЇНА
ВІННИЦЬКА ОБЛАСНА ВІЙСЬКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

21036, м. Вінниця, Хмельницьке шосе.7, тел.(0432) 66-14-06

<http://www.vin.gov.ua> E-mail: dep_apr@vin.gov.ua

29.12.2013 № 04.1-14/2239
 на № _____ від _____

Спеціалізованій вченій Раді

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи
Дриманової Людмили Миколаївни
на тему: «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції
лісівництва»

Сьогодні глобальною проблемою у світі є винищення лісів та зниження їх природного відтворення, що гостро постає і в Україні, особливо в умовах війни. Ефективне управління в лісовій галузі залежить від достовірного інформаційного забезпечення управлінського процесу, головною компонентою якого є дані бухгалтерського обліку. Однією з умов збереження та раціонального використання лісових ресурсів є формування системи обліково-аналітичного забезпечення лісових ресурсів на рівні лісових господарств. Це зумовлює необхідність удосконалення системи облікового відображення лісових ресурсів у звітності. Відповідно, особливої актуальності набуває питання організації бухгалтерського обліку готової продукції.

Результати дисертаційної роботи Дриманової Людмили Миколаївни рекомендовані для використання у роботі лісогосподарських підприємств. Зокрема, на увагу заслуговують пропозиції в частині відображення інформації щодо виробництва та реалізації готової продукції лісового господарства у формах фінансової та статистичної звітностей, що забезпечать користувачів необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень. Науково-практичні рекомендації Дриманової Л.М. є актуальними і обґрунтованими, їх доцільно рекомендувати до впровадження.

Директор Департаменту
 агропромислового розвитку
 обласної військової адміністрації



Олег СІДОРОВ



УКРАЇНА
ВІННИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ВІННИЦЬКЕ ОБЛАСНЕ КОМУНАЛЬНЕ СПЕЦІАЛІЗОВАНЕ
ЛІСОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО «ВІНОБЛАГРОЛІС»
21022, м. Вінниця, вул. С. Зулінського, 9, тел./факс: 53-93-89
основний поточний рахунок № UA 66 3223130000026005000002839,
в АТ "Укресімбанк" м. Київ, код 31128012, МФО 322313

№ 645 від 29.12, 2023 р.

ДОВІДКА

- про впровадження результатів наукового дослідження аспірантки Дриманової Людмили Миколаївни зі спеціальності 071 Облік і оподаткування

Належна організація бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах у сучасних умовах господарювання має вагомe значення для подальшого удосконалення управління виробничою діяльністю. Лісова галузь має певні особливості господарювання порівняно з іншими галузями економіки, зокрема, характеризується складною і різноплановою діяльністю, унікальною за видами і значенням продукцією. Особливістю діяльності лісогосподарських підприємств є одержання результатів у матеріальній та нематеріальній формі, що продовжує бути проблемним для визначення їх одиниці обліку з метою обліку, оцінки, планування, прогнозування та оподаткування. Це зумовлює необхідність розробки теорії та методики бухгалтерського обліку виробництва готової продукції лісового господарства.

За результатами наукового дослідження, виконаного аспіранткою Дримановою Людмилою Миколаївною, прийняті до впровадження Вінницьким обласним спеціалізованим лісогосподарським підприємством «Віноблагроліс» організаційно-методичні розробки, спрямовані на удосконалення методичних підходів до облікового відображення процесу виробництва готової продукції лісового господарства.

Генеральний директор

Анатолій ІВАНЕЦЬ

ДЕРЖЛІСАГЕНТСТВО
ДЕРЖАВНЕ СПЕЦІАЛІЗОВАНЕ ГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО
«ЛІСИ УКРАЇНИ»
(ДП «ЛІСИ УКРАЇНИ»)
ФІЛІЯ «ВІННИЦЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»
вул. Пирогова 26, м. Вінниця, 21018, тел. (0432) 55-99-66
e-mail: vinlisgosp@ukr.net , ЄДРПОУ 45066742

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Дана довідка засвідчує, що матеріали дисертаційного дослідження Людмили Дриманової на тему: «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції лісівництва» впроваджено у діяльність філії «Вінницьке лісове господарство» ДП Ліси України.

Зокрема, Людмила Дриманова успішно здійснює наукові дослідження, які спрямовані на вдосконалення методики бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції підприємств лісового господарства.

У роботі доведено, що для здійснення контролю за готовою продукцією як на складах, так і в бухгалтерії лісогосподарських підприємств необхідно ввести в аналітичний облік субрахунки відповідно до класифікації за процесами, а також за господарською цінністю та економічними вигодами від використання. З цією метою дисертанткою розроблено й запропоновано методику формування й відображення в бухгалтерському обліку готової продукції підприємств лісового господарства з введенням субрахунків до рахунку 26 «Готова продукція», а саме 261 «Основна продукція» та 262 «Супутня продукція» з додатковим розмежуванням на лісопродукцію та пилопродукцію.



Олександр СТАНІСЛАВОВ