

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А.

Житомирський національний агроекологічний університет

Розкрито особливості діяльності лісгосподарських підприємств, які впливають на організацію та методику обліку лісових біологічних активів та лісопродукції, розглянуто їх класифікацію, обґрунтовано поняття лісопродукції та розглянуто види виробництв лісгосподарських підприємств. Досліджені проблемні питання, пов'язані з уточненням понятійного апарату, удосконаленням методики бухгалтерського обліку лісопродукції та внутрішнього контролю її використання з метою організації галузевої системи бухгалтерського обліку лісових біологічних активів та лісопродукції.

**Ключові слова:** лісові біологічні активи, первинний облік, лісопродукція, електронний облік, контроль, виробництво лісопродукції, оцінка, калькуляція, незавершене виробництво.

**Постановка проблеми.** Необхідною умовою ефективною діяльності підприємств лісового господарства є належна організація обліку лісових біологічних активів, так як вона дозволить забезпечити достовірний облік витрат на виробництво та виходу продукції лісового господарства з урахуванням галузевих особливостей лісового комплексу, вікового складу і міжвидового розподілу лісових біологічних активів, системи державного регулювання лісокористування.

Діюче П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1] визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та про додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію. Цей стандарт затверджено з метою організації нової концепції обліку ресурсів природного походження, що визначає винятковий вплив на перетворення біологічних законів. Лісові насадження, земля, зайнята лісами, мисливські ресурси – біологічні активи, які зовсім не згадуються у стандарті № 30. При цьому вони підпадають під визначення біологічних активів, оскільки задовольняють всі критерії належності до біологічних активів:

- здатні до біологічних перетворень, внаслідок яких вони продукують додаткові біологічні активи та/або лісгосподарську 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 [2].

Виходячи з цього, дія П(С)БО 30 має поширюватися також і на лісові біологічні активи, а їх облік проводиться з дотриманням усіх вимог, викладених у зазначеному стандарті.

В той же час, потребують подальших досліджень проблемні питання, пов'язані з уточненням понятійного апарату, удосконаленням методики бухгалтерського обліку лісопродукції, методики внутрішнього контролю облікового відображення використання лісопродукції та порядку розкриття інформації про неї на різних стадіях господарських процесів, враховуючи особливості діяльності лісгосподарських підприємств.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Вивченню питань обліку та контролю лісових біологічних активів та лісопродукції присвятили наукові праці такі вчені-економісти, як: Я.М. Бойко, П.В. Васильєв, Т.І. Вовчук, І.В. Воронін, О.В. Врублевська, Ф. Гунтер, В.Н. Герасимович, А.А. Голуб, Н.С. Дворяшина, С.І. Дорогунцов, П.Ф. Жолкевський, Ф.Т. Костюкевич, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, І.М. Синякевич, Ю.Ю. Туниця, І.В. Туркевич, М.В. Чернявський, А.Й. Швиденько та інші. Проте проблемними залишаються питання організації галузевої системи бухгалтерського обліку лісових біологічних активів та лісопродукції, які потребують ґрунтовних досліджень щодо розроблення методики обліку об'єктів, характерних для лісового господарства.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Економічні проблеми досліджуваної галузі до певної міри розкрито, однак мало уваги приділено структурі та обсягу інформації щодо формування собівартості продукції в сучасних умовах господарювання, а це потребує розробки методики обліку і контролю лісових біологічних ресурсів. Водночас, введення в дію нових законодавчих і нормативних документів, що регулюють відносини лісгосподарських підприємств, вимагають доповнення діючого П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо розкриття в ньому економічної сутності лісових біологічних активів та лісопродукції, розробки нових підходів до організації і методики обліку лісових біологічних активів та лісопродукції. З огляду на це, доцільно також розглянути питання щодо внесення змін у галузеві рекомендації Державного комітету лісового господарства України з бухгалтерського обліку лісопродукції на різних етапах її виробництва, вартісного оцінювання і обліку власне лісових насаджень.

**Формування цілей статті.** Вивчення особливостей обліку лісових біологічних активів та лісопродукції, а також розробка практичних рекомендацій з метою їх врахування в галузевому методичному забезпеченні.

**Виклад основного матеріалу.** Підприємства лісового господарства – це специфічні суб'єкти господарювання, які займаються посадкою, вирощуванням, доглядом за лісом, а також заготівлею та реалізацією лісової продукції. Процес ведення діяльності лісгосподарських підприємств має ряд особливостей, які впливають на організацію

та методику обліку лісових біологічних активів та лісопродукції, а саме:

– створення біологічних активів здійснюється під впливом не тільки знарядь та предметів праці, робочої сили, але й природних умов;

– виробництво у лісовому господарстві переплітається з природним процесом відтворення, так як підприємства займаються вирощуванням лісових біологічних активів;

– сезонність лісового господарства зумовлена впливом природно-кліматичних умов, що вимагає нерівномірного використання техніки, робочої сили протягом поточного року;

– в лісовому господарстві значна тривалість виробничого циклу, яка може досягати від кількох місяців до багатьох років (наприклад, багаторічні насадження);

– тривалість виробничого циклу у лісовому господарстві вимагає організації та методики обліку не лише за окремими біологічними активами та їх групами, але й окремими процесами і видами робіт.

Враховуючи вищезазначені особливості, можна стверджувати, що лісові насадження, а саме дерева, є власне, довгостроковими біологічними активами, безпосередньо зрізані біологічні дерева – це сільськогосподарська продукція, а лісоматеріали – це продукція, яка є результатом переробки деревини [3]. Також, у відповідності до Методичних рекомендацій [4], плоди, ягоди, гриби під час їх збирання (заготівлі) перестають бути елементами біологічних активів і визначаються як окремі активи.

Отже, у лісовому господарстві біологічний актив визначається основним засобом, якщо: він використовується в іншій діяльності, ніж лісова, або очікуваний термін його використання більше одного року (чи операційного циклу, якщо він більше одного року). У той же час, біологічний актив визначається запасом, якщо він не використовується в діяльності підприємств лісового господарства, утримується для продажу або на продаж його використання не визначений.

Біологічні активи в лісовому господарстві – питання недостатньо досліджене у науковій сфері, зокрема, щодо визначення їх суті та класифікації.

Так, найбільш детальну класифікацію лісових біологічних активів надає Т. А. Ковбаса [5] (табл. 1).

Лісові біологічні ресурси є джерелом утворення готової продукції лісового господарства. За дослідженнями Н. С. Котляревської [6], сьогодні у практичній діяльності підприємств лісового господарства дотримуються припущення, що в процесі діяльності лісгосподарське виробництво на етапі вирощування лісу взагалі не створює продукції. Продукцією є деревина, отримана в результаті рубок та розкряжування дерев на сортименти. Крім того, в чинних нормативних документах Державного агентства лісових ресурсів України відсутні чіткі визначення готової продукції та незавершеного виробництва. Так, в Інструкції по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України [7] під лісгосподарською продукцією розуміють продукцію лісового господарства, об'єкти та послуги. В Інструкції з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України [8] також відсутнє обґрунтоване визначення готової продукції лісового господарства. Так, при перерахуванні видів деревної сировини їх ототожнено з лісопродукцією, хоча у визначенні деревної сировини про лісопродукцію не згадується. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [9], яке поширюється і на підприємства лісового господарства, готовою продукцією вважається продукція, що виготовлена на підприємстві та призначена для продажу і відповідає технічним, якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Виходячи з вищевикладеного, узагальнюючим поняттям продукції лісового господарства доцільно вважати вилучені з лісу придатні для використання лісові ресурси, які призначені для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

У відповідності до Інструкції з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України [8] основними завданнями обліку лісопродукції є:

Таблиця 1

## Класифікація біологічних активів у лісовому господарстві [5]

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

- своєчасне, якісне та достовірне відображення руху лісопродукції;
- контроль за роботою матеріально-відповідальних осіб;
- одержання даних про залишки лісопродукції;
- контроль за зберіганням і використанням лісопродукції;
- облік та контроль за оплатою відвантаженої лісопродукції;
- вжиття заходів щодо попередження нестач, крадіжок і незаконного витрачання лісопродукції;
- проведення планових і раптових інвентаризацій лісопродукції на місцях зберігання для звірки фактичної наявності з даними обліку і своєчасного відображення в бухгалтерському обліку наслідків цих інвентаризацій.

Основними джерелами надходження деревної сировини в лісгосподарських підприємствах є такі: рубки головного користування, рубки, пов'язані з веденням лісового господарства, інші рубки.

*Лісоматеріали* – деревні матеріали, одержані поділом на частини повалених дерев та деревних колод (уздовж чи впоперек) для подальшого використання чи переробки.

Характеристика основних видів лісопродукції наведена в табл. 2.

*Пилопродукція* – продукція з деревини, одержана шляхом поздовжнього поділу колоди, а також поздовжнього і поперечного поділу утворених частин.

Характеристика основних видів пилопродукції наведена в табл. 3.

У книгах обліку лісопродукції ділову деревину обліковують за сортиментами, головними породами і групами порід; дрова за групами порід (табл. 4).

В свою чергу, виходячи з поняття, що продукція лісового господарства виникає в результаті використання лісових ресурсів і є похідним від них активом, Т. М. Сторожук і Н. С. Дружинська розглядають класифікацію готової лісопродукції за походженням: продукція деревного походження та продукція недеревного походження, а саме: їстівні гриби, насіння та квіти лікарських трав, плоди та інша зібрана продукція лісу недеревного походження [11].

На сьогоднішній день проблемою обліку недеревних лісових ресурсів є те, що офіційні дані про їх запаси не лише загалом по Україні, але за окремими регіонами та підприємствами від-

Таблиця 2

**Характеристика основних видів лісопродукції [8]**

Види продукції	Характеристика продукції
Деревна сировина	повалені дерева, деревні хлисти, круглі і колоті лісоматеріали, пенькова і подрібнена деревина, а також відходи лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки, призначені для перероблення чи використовувані як паливо
Ділова деревина (сортименти)	усі круглі і колоті лісоматеріали, крім дров для опалення (лісоматеріал цільового призначення)
Деревний хлист	стовбур поваленого дерева, очищений від гілок, верхів'яття і пенькової частини
Жердини	тонкомірний сортимент товщиною у верхньому відрізі від 3 до 5 см для хвойних і від 3 до 7 см для листяних порід деревини
Деревина дров'яна для технологічних потреб	дров'яна деревина, призначена для використання у вигляді технологічної сировини при виробництві деревних плит, пакувальної стружки, товарів культурно-побутового та господарського вжитку, продукції виробничо-технічного призначення, а також у гідролізному виробництві
Дрова	круглі або колоті сортименти, які за своїм розміром і якістю можуть бути використані лише як паливо
Хворост	молоді деревця і лісоматеріали діаметром менше 4 см довжиною до 6 м, що складаються з тонких стовбурів, зрізаного верхів'яття, гілок та сучків дерев, зрубаних на корені

Таблиця 3

**Характеристика основних видів пилопродукції [8]**

Види продукції	Характеристика продукції
Пиломатеріал	пилопродукція певних розмірів та якості, яка має щонайменше дві плоскопаралельні пласті
Обрізний пиломатеріал (заготовка)	пиломатеріал (заготовка) з крайками, обпиляними перпендикулярно до пластей та з обзелом, не більшим за допустимий відповідно до нормативно-технічної документації
Необрізний пиломатеріал (заготовка)	пиломатеріал (заготовка) з необпиляними або частково обпиляними крайками, з обзелом понад допустимий в обрізному пиломатеріалі
Брус	пиломатеріал товщиною та шириною 100 мм і більше
Дошка	пиломатеріал товщиною до 100 мм та шириною понад подвійну товщину
Обапіл	пилопродукція, яка має внутрішню пропиляну, а зовнішню не пропиляну або частково пропиляну пласт

Таблиця 4

**Класифікація лісопродукції [10]**

Класифікація продукції за ознаками		
за породами дерев	за сортиментом	за видами дров
хвойні породи	пиловочник хвойних твердолистяних і м'яколистяних порід	твердолистяні
твердолистяні породи	кряжі залежно від порід і заказів	соснові та вільхові
м'яколистяні породи	технологічна сировина	м'яколистяні

сутні. 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 натуральний облік в 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 [12, с. 14]. Є.І. Сенько, О.І. Фурдичко [13, с. 66] доводять, що у лісовому фонді України це можливо здійснити, оскільки всі ліси добре впорядковані, вся лісова площа розбита на відносно невеликі квартали і всі посадові особи державної лісової охорони добре знають свої обходи. Кількісні та якісні показники щодо лісових ресурсів недеревного походження можна визначити досить умовно через складність і трудомісткість процесу [12, с. 8] та, у багатьох випадках, відсутність можливості своєчасного здійснення. Проте інформація про наявні лісові ресурси недеревного походження може бути корисною для організації їх раціонального освоєння, що є додатковим джерелом підвищення доходності та прибутковості підприємств лісового господарства [11]. Таким чином, частина лісових ресурсів, до якої належать недеревні ресурси, не підлягає достовірному обліку і не може бути достовірно оцінена, тому не відповідає умовам визнання активів.

Облік деревинної лісопродукції розглядається як окремих об'єкт бухгалтерського обліку і в місцях її зберігання залежить від технологічного процесу заготівлі лісу, його переробки і одержання товарної продукції матеріально-відповідальною особою складу (завідуючим, майстром, приймачем).

Лісопродукція, яка пройшла всі стадії переробки у складі таких асортиментів, як ділова деревина, деревина для технологічних потреб, товарні стовбури, вважається товарною. Випуск товарної продукції за об'ємом та асортиментом – важливий показник роботи держлісгоспів. Готовність продукції основного виробництва залежить від місця її знаходження та завершення процесу обробки (розкряжування хлестів на кінцевих складах та поділу сортиментів).

Заготовлена деревина знаходиться на різних складах (франко). В обліку лісопродукції розрізняють склади у лісі (франко-ліс), верхні склади (франко-верхній склад) – проміжні і кінцеві склади (франко-нижній склад). Верхні склади розташовані біля магістральних шляхів лісовозних доріг для забезпечення безперебійної роботи лісовозного транспорту.

До кінцевих складів належать: склади біля залізничних доріг широкої колії Міністерства транспорту; склади у пунктах переробки деревини; склади споживачів, куди деревина вивозиться транспортом постачальника; склади біля річок для сплаву деревини.

Так, готовою продукцією лісоексплуатації вважають:

– лісоматеріали, тобто ділова деревина та дрова, відповідно до ДОСТів, які вивезені на кінцеві

склади, у тому числі сортименти, отримані від розкряжування хлестів на цих складах, з яких лісоматеріали можуть бути реалізовані, використані у переробку на тому ж підприємстві на інші види продукції, використані на власні господарські потреби;

– деревина власної заготівлі, яку реалізовано з лісу;

– інші види продукції лісоексплуатації.

На сьогодні прийнята Концепція єдиної державної системи електронного обліку деревини, яка передбачає поштучне маркування деревини на лісосіках і складах пластиковими бирками, які містять штрих-код, на якому реєструється походження, якісні та кількісні показники деревини з використанням електронних засобів подальшого обліку та системного контролю легальності заготівлі [14].

Відповідно до Концепції [14] було затверджено Тимчасову інструкцію електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України, яка визначає порядок обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки із застосуванням електронних засобів маркування та обліку деревини на підприємствах Держлісагентства України, де запроваджується Єдина державна система електронного обліку деревини. Дана Інструкція розроблена відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Державних стандартів України, інших нормативно-правових актів по регулюванню ведення лісового господарства та має за мету забезпечення єдиних методологічних засад ведення обліку лісопродукції [15].

Введення електронного обліку – це своєчасне та достовірне відображення руху лісопродукції, доступність даних про її залишки; контроль за зберіганням і використанням, облік оплати, прозорість роботи матеріально відповідальних осіб, мобільність виявлення незаконного вивозу лісо-деревини. Впровадження електронного обліку деревини дає змогу оптимізувати виробничу діяльність лісогосподарських підприємств, підвищити якість обліку лісопродукції, скоротити час оформлення документації, сприяє ефективній боротьбі з незаконними рубками та приведенню вітчизняного ринку лісопродукції у відповідність до вимог Євросоюзу. Застосування системи електронного обліку деревини дозволить у максимально короткі терміни встановлювати всю інформацію про деревину, допоможе керівникам підприємств оперативно в реальному часі бачити залишки лісопродукції на кожній лісосіці в розрізі порід та сортиментів, приймати управлінські рішення щодо напрямків реалізації, вивезення продукції та ін.

Основними завданнями електронного обліку лісопродукції як на державному рівні, так і у малому підприємстві є:

– своєчасне, якісне та достовірне відображення руху лісопродукції;

– одержання даних про залишки лісопродукції;

– контроль за зберіганням і використанням лісопродукції;

- облік та контроль за оплатою відвантаженої лісопродукції;
- контроль за роботою матеріально-відповідальних осіб;
- вжиття заходів щодо запобігання нестачам, крадіжкам і незаконному витрачання лісопродукції [15].

Однією з важливих умов організації електронного обліку лісопродукції є своєчасне, якісне і достовірне складання первинної документації по заготівлі, зберіганню, реалізації і використанню на власні потреби лісопродукції на всіх стадіях виробництва і місцях зберігання. Особливістю такого обліку є те, що первинні документи складаються за допомогою кишенькового персонального комп'ютера (КПК) та роздруковуються на мобільному принтері, а інформація з них передається засобами телекомунікацій до бухгалтерії підприємства, виробничого відділу, інших структурних підрозділів.

Керівником підприємства затверджується графік електронного документообігу (терміни складання та надання облікових та звітних документів) та перелік осіб, які мають право давати дозвіл на здійснення господарських операцій, складати та підписувати первинні облікові документи по них. Перелік цих осіб ведеться в електронній базі даних підприємства та звантажується у вигляді користувачів із своїми пароллями до кишенькових персональних комп'ютерів відповідної ділянки. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві здійснюється головним бухгалтером.

З огляду на те, що продукція в лісовому господарстві є результатом природних процесів, які покладені в основу технологічних, то доцільно з метою обліку виробничого процесу розділяти його на етапи створення лісових культур, а саме: вирощування лісового садивного матеріалу, створення молодняків, переведення їх у середньовікові деревостани, пристигаючі, стиглі та перестійні. Поділ процесу виробництва на такі переділи надасть можливість визначитись з термінологією щодо готової продукції за кожним переділом, проводити аналіз ефективності проведення лісокультурних заходів та співставляти понесені витрати з результатами діяльності [6].

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво лісопродукції підприємства поділяється на: основне, допоміжне і невиробниче господарство. До основного виробництва належить: штучне лісовідновлення; лісорозведення на землях, не придатних для використання у сільському господарстві (яри, балки, піски тощо); полезахисне лісорозведення (за договорами); створення лісонасінцевої бази (лісонасінних плантацій, ділянок); лісгосподарські заходи з формування високопродуктивних насаджень; будівництво доріг лісгосподарського призначення; гідролісомеліорація і лісоосушувальні роботи; збір лісових продуктів (жолудів, каштанів, моху тощо), соків (березового, кленового тощо), живиці, природних смол, матеріалів для плетіння та декоративного використання (верби, очерету, бамбуку тощо), насіння дерев, чагарників для лісонасаджень; лісгосподарські заходи, включаючи послуги з охорони і відтворення диких тварин; природне лісовідновлення; охорона лісів від по-

шкоджень, самовільних порубок тощо; заходи для боротьби зі шкідниками і хворобами лісу; заходи з охорони лісу від пожеж; лісозаготівлі на лісоосіках головного користування та під час рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства; інші виробництва (деревообробна, лісохімія, виробництво консервів, сільське господарство). Проте, основними джерелами надходження лісопродукції є: рубки головного користування, рубки, пов'язані з веденням лісового господарства, інші рубки.

Виробничий процес повинен включати увесь період тривалого вирощування лісу, а не лише короткочасний період заготівлі лісопродукції. При цьому, саме лісові ділянки, вкриті лісовою рослинністю, відповідають стадії незавершеного виробництва, і повинні підлягати інвентаризації з метою відображення в обліку. В свою чергу, продукція лісозаготівель, яка знаходиться на первинних складах (на лісоосіках та верхніх складах) та у вигляді не розкряжованих хлестів (на всіх франко), також належить до незавершеного виробництва і не вважається готовою продукцією.

Відповідно до Інструкції по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України [7] до незавершеного виробництва лісового господарства належить продукція, що не пройшла всіх стадій, передбачених технологічним процесом. Визначення залишків незавершеного виробництва здійснюється шляхом проведення інвентаризації зрубаних, але не оприбуткованих на нижній склад сортиментів. Оцінка незавершеного виробництва проводиться на основі нормативних калькуляцій або технологічних карт за встановленими статтями витрат. Тому елементи облікової політики повинні бути визначені об'єкти та одиниці калькулювання, статті калькуляції, метод обліку витрат стосовно окремих об'єктів, періодичність оцінки незавершеного виробництва тощо.

В свою чергу, важливим питанням на підприємствах лісового господарства постає оцінка лісопродукції та порядок формування її фактичної собівартості. Оцінка продукції лісового господарства залежить від джерел їх надходження, стадії використання, ринкових умов господарювання підприємства та може проводитись (згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1]):

- за справедливою вартістю, зменшеною на місці продажу (згідно з цінами активного ринку);
- договірними цінами (лише за обтяжливими контрактами);
- останньою ринковою ціною операції з такими активами;
- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик.

Щодо лісопродукції, яка не використовується в діяльності підприємств лісового господарства, доцільно застосовувати оцінку за первісною вартістю згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [9].

**Висновки з даного дослідження та перспективи подальшого розвитку в цьому напрямку.** В результаті дослідження обґрунтовано доцільність внесення змін до діючого нормативно-правового законодавства щодо визначення термінології лісових біологічних активів та продукції лісового господарства, їх класифікації, а також

порядку визнання та їх оцінки. Це вимагає розробки нових підходів до організації і методології обліку лісових біологічних активів та лісопродукції. Зокрема, згідно проведеного дослідження сформовано поняття продукції лісового господарства як вилучених з лісу та придатних для використання лісових ресурсів, які призначені для продажу, переробки або внутрішньогосподарського використання.

Облік деревинної лісопродукції розглядається як окремий об'єкт бухгалтерського обліку і залежить від технологічного процесу заготівлі лісу та його переробки. Тому, доцільно поділ процесу виробництва здійснювати за такими переділами: вирощування лісового садивного матеріалу, ство-

рення молодняків, переведення їх у середньовікові деревостани, пристигаючі, стиглі та перестійні, що дозволить визначитись з термінологією щодо готової продукції за кожним переділом, проводити аналіз ефективності проведених лісокультурних заходів та співставляти понесені витрати з результатами діяльності.

Важливим питанням в галузі постає також оцінка лісопродукції та процес ціноутворення на підприємствах лісового господарства. Тому, в подальших дослідженнях доцільно розглянути порядок формування цінової політики лісогосподарських підприємств з врахуванням попиту на лісогосподарську продукцію на внутрішньому та зовнішньому ринках.

## Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
2. Вовчук Т. І. Основні проблеми бухгалтерського обліку лісових біологічних активів та шляхи їх вирішення / Т. І. Вовчук // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2007. – Вип. 17. – С. 145-149.
3. Озеран В. Облік біологічних активів у лісовому господарстві / В. Озеран, М. Чік // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 281-284.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. – Режим доступу: // <https://dtk.com.ua/show/2cid04673.html>
5. Ковбаса Т. А. Особливості визнання біологічних активів лісового господарства / Т. А. Ковбаса // Східна Європа: Економіка, бізнес та управління. – 2016. – Вип. 5(05). – С. 322-325.
6. Котляревська Н. С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства / Н. С. Котляревська // Lviv Polytechnic National University Institutional Repository. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua>
7. Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України: Затверджено наказом Міністерства лісового господарства України від 17 липня 1996 року № 72 (у редакції від 17.07.1996) [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0459-96>
8. Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України: Наказ Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 р. № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://galsillis.org.ua/material/2015/forkodeks\\_nakazvid1912003.pdf](http://galsillis.org.ua/material/2015/forkodeks_nakazvid1912003.pdf)
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
10. Гордополов В. Ю. Особливості обліку лісових біологічних активів та лісопродукції / В. Ю. Гордополов, В. Д. Гоцуляк, І. С. Несходовський // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2015. – № 4. – С. 76-87.
11. Сторожук Т. М. Не деревні лісові ресурси / Т. М. Сторожук, Н. С. Дружинська // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 10. – С. 260-263 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu\\_eim\\_2015\\_10\\_59](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_10_59)
12. Телишевский Д. А. Заготовка недревесной продукции леса / Телишевский Д. А. – М.: Лесная промышленность, 1973. – 63 с.
13. Сенько Є. І. Економіка комплексного використання і відтворення харчових ресурсів лісу / Є. І. Сенько, О. І. Фурдичко. – Львів: Місіонер, 1996. – 296 с.
14. Про схвалення Концепції створення єдиної державної системи електронного обліку деревини: Розпорядження Кабінету Міністрів України, Концепція від 16.09.2009 № 1090-р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1090-2009-%D1%80>
15. Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://lespravo.org.ua/art/333-Timchasova\\_instrukciya\\_z\\_elektronnogo\\_obliku\\_erevini\\_2012\\_rik/](http://lespravo.org.ua/art/333-Timchasova_instrukciya_z_elektronnogo_obliku_erevini_2012_rik/).

**Сулименко Л.А., Киян А.В., Витер С.А.**

Житомирський національний агроекологічний університет

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОГО ХОЗЯЙСТВА**

### **Аннотация**

Раскрыты особенности деятельности лесохозяйственных предприятий, влияющих на организацию и методику учета лесных биологических активов и лесопroduкции, рассмотрены их классификацию, обосновано понятие лесопroduкции и рассмотрены виды производств лесохозяйственных предприятий. Исследованы проблемные вопросы, связанные с уточнением понятийного аппарата, совершенствованием методики бухгалтерского учета лесопroduкции и внутреннего контроля ее использования в целях организации отраслевой системы бухгалтерского учета лесных биологических активов и лесопroduкции.

**Ключевые слова:** лесные биологические активы, первичный учет, лесопroduкция, электронный учет, контроль, производство лесопroduкции, оценка, калькуляция, незавершенное производство.

**Sulimenko L.A., Kiyan A.V., Viter S.A.**

Zhytomyr National Agroecological University

## **FEATURES OF ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS AND PRODUCTS IN FOREST ENTERPRISES**

### **Summary**

The peculiarities of activity of forest enterprises that influence the organization and methodology of forest biological assets and forest products are disclosed, their classification is considered, the concept of forest products has been substantiated and types of forest enterprises' enterprises are considered. The problem issues related to the clarification of the conceptual apparatus, the improvement of the methodology of accounting for forest products and the internal control of its use for the purpose of organizing a sectoral accounting system for forest biological assets and forest products have been investigated.

**Keywords:** forest biological assets, primary accounting, forest products, electronic accounting, control, production of forest products, estimation, calculation, incomplete production.