

ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА: ОСОБЛИВОСТІ ТА КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ

FINAL GOODS ACCOUNTING AT FOREST ENTERPRISES: FEATURES AND KEY ASPECTS OF THE ORGANIZATION

УДК 657.422.7:630

Михайленко А.М.

студент
Сумський національний аграрний
університет

Гаркуша С.А.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського
обліку

Сумський національний аграрний
університет

У статті розглянуто актуальні питання обліку готової продукції лісового господарства. Визначено мету організації бухгалтерського обліку готової продукції в лісовому господарстві, а саме: своєчасне, достовірне документальне оформлення операцій, пов'язаних із виробництвом, зберіганням, реалізацією готової продукції та узагальнення облікової інформації про цю компоненту оборотних активів у відповідних формах фінансової звітності, що, в загальній сукупності забезпечить керівників (інших зацікавлених осіб) достовірним інформаційним ресурсом для прийняття ефективних управлінських рішень.

Ключові слова: готова продукція, лісове господарство, облік, господарські операції, оцінка.

В статье рассмотрены актуальные вопросы учета готовой продукции лесного хозяйства. Определены цели организации бухгалтерского учета готовой продукции в лесном хозяйстве, а именно: своевременное, достоверное документальное оформление операций, связанных с производством, хранением, реализацией готовой

продукции и обобщение учетной информации о данной компоненте оборотных активов в соответствующих формах финансовой отчетности, что обеспечивает руководителей (других заинтересованных лиц) достоверным информационным ресурсом для принятия эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: готовая продукция, лесное хозяйство, учет, хозяйственные операции, оценка.

The article deals with the actual issues of accounting for finished products of forestry. The purpose of the organization of accounting of finished products in forestry is determined, namely: timely, reliable documentary registration of operations related to production, storage, sale of finished products and generalization of accounting information about this component of current assets in the appropriate forms of financial reporting, which, in the general population, will provide managers (other stakeholders) a reliable information resource for effective management decisions.

Key words: finished products, forestry, accounting, business operations, and estimation.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення лісове господарство відіграє важливу роль у розвитку району, регіону та держави, оскільки здійснює виробництво значної кількості готової продукції, необхідної суспільству. Відповідно, особливої актуальності набуває питання організації бухгалтерського обліку готової продукції, який має певні складнощі. Так, керівники підприємств лісового господарства повинні забезпечити, створити необхідні умови для належної організації облікового процесу, адже ефективне управління в лісовій галузі залежить від достовірного інформаційного забезпечення управлінського процесу, головною компонентою якого є дані бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток теоретичних, методичних, методологічних та прикладних аспектів організації бухгалтерського обліку готової продукції в лісовому господарстві зробили вітчизняні вчені, такі як Б.М. Богач, В.Ю. Гордополов, В.Д. Гоцуляк, Н.І. Даниш, І.В. Замула, Т.А. Ковбаса, Н.М. Кисиль, Д.В. Максименко, І.С. Несходовський, О.В. Шавурська та ін.

Слід зазначити, що питання організації бухгалтерського обліку потребує подальшого наукового дослідження, оскільки постійно відбуваються зміни в системі нормативно-правового регулювання, підвищується вимогливість до якості організації

облікового процесу, відбувається трансформація форм звітності.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення особливостей організації бухгалтерського обліку готової продукції в лісовому господарстві та розроблення пропозицій, спрямованих на оптимізацію облікового процесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облік готової продукції має певні особливості. Для чіткого окреслення контурів процесу організації обліку досліджуваної компоненти оборотних активів доцільно чітко обґрунтувати особливості інтерпретації категорії «готова продукція» з урахуванням специфіки галузі економіки (лісове господарство) та ідентифікації її складових компонентів.

Ю. Мороз, розглядаючи категорію «готова продукція», зазначає, що це – лісопродукція, яка закінчена виробництвом, відповідає вимогам стандартів і технічних умов, має документ, що засвідчує її якість, та призначена для збуту за межі підприємства. Виробничі запаси – це лісопродукція, що є сировиною, матеріалом, призначеними для виробничого споживання на підприємстві, але ще не використані й не піддані переробці та очікують вступу в процес виробництва [4].

Н. Кисиль акцентує увагу, що готова продукція – матеріальний результат виробничої діяльності кожного підприємства. Продукція держліс-

госпів складається з готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Лісопродукція, яка пройшла всі стадії переробки у складі таких сортиментів, як ділова сировина, сировина для технологічних потреб, товарні стовбури, вважається товарною. Готовність продукції основного виробництва залежить від місця її знаходження та завершення процесу обробки.

Відповідно, готовою продукцією в лісовому господарстві доцільно вважати:

- лісоматеріали, тобто ділову деревину та дрова (відповідно до державних стандартів), які вивезені на кінцеві склади, у тому числі асортименти, отримані від розкряжування на складах, з яких матеріали можуть бути реалізовані, використані у переробку на тому ж підприємстві на інші види продукції, використані на інші господарські потреби;

- деревину власної заготівлі, яку реалізовано з лісу;

- інші види продукції лісоексплуатації [5, с. 146].

Т.А. Ковбаса до готової продукції лісового господарства пропонує відносити: деревину (хлисти, сортименти, хмиз, дрязки); пиломатеріали (дошки, бруси, планки, рейки, штапик тощо); столярні вироби та інші вироби з деревини; саджанці, гриби, живицю, сіно та іншу продукцію. Продукція лісозаготівель, яка знаходиться на первинних складах (на лісосіках та верхніх складах) та у вигляді не розкряжованих хлестів (на всіх франко), належить до незавершеного виробництва і не вважається готовою продукцією [6, с. 166].

З огляду на особливості інтерпретації досліджуваного терміну доцільно зазначити, що метою організації бухгалтерського обліку готової продукції в лісовому господарстві є своєчасне, правильне документальне оформлення операцій, пов'язаних із виробництвом, зберіганням, реалізацією готової продукції, та узагальнення облікової інформації про цю компоненту оборотних активів у відповідних формах фінансової звітності, що в загальній сукупності забезпечить керівників (інших зацікавлених осіб) достовірним інформаційним ресурсом для прийняття ефективних управлінських рішень.

Відповідно, до основних завдань організацію бухгалтерського обліку готової продукції доцільно віднести:

- 1) належну організацію своєчасного документального оформлення операцій, пов'язаних із виробництвом, зберіганням та реалізацією готової продукції;

- 2) забезпечення належної організації складського обліку готової продукції;

- 3) формування вірогідної інформації про фінансові результати загалом та в розрізі видів готової продукції;

- 4) обліково-аналітичне забезпечення контрольних процедур;

- 5) відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із виробництвом, рухом та реалізацією готової продукції;

- 6) забезпечення управлінського процесу своєчасною та достовірною інформацією про готову продукцію з чіткою ідентифікацією її видів;

- 7) забезпечення правильності та точності визначення оцінки готової продукції;

- 8) проведення інвентаризації готової продукції;

- 9) калькулювання собівартості готової продукції;

- 10) достовірне відображення інформації про готову продукцію в звітності господарства.

Доцільно зазначити, що питання організації бухгалтерського обліку готової продукції в лісовому господарстві має значну кількість дискусійних моментів, оскільки широкий спектр об'єктів, методи оцінки, особливості документального оформлення та відображення інформації у формах фінансової звітності створюють відповідні складнощі, що в загальній сукупності може порушити належний рівень упорядкування облікового процесу.

І.В. Замула та О.В. Шавурська зазначають, що нині відсутній науково-обґрунтований підхід до організації бухгалтерського обліку операцій з лісокористування. Ключовими проблемними моментами є:

- по-перше, діюча методика обліку операцій з лісокористуванням не дає змоги здійснити достовірну оцінку структури ресурсів підприємства, його ліквідності та платоспроможності;

- по-друге, в методиці обліку операцій з лісокористування відбувається ігнорування норм П(С) БО 30 «Біологічні активи»;

- по-третє, фінансова звітність не забезпечує інформацією користувачів про операції з лісокористування, оскільки у звітності такі операції відображаються згруповано в складі оборотних запасів, зокрема у статті «Незавершене виробництво» [2, с. 180–181].

Б.М. Богач акцентує увагу, що нині важливим питанням є вдосконалення методики калькуляції собівартості лісопродукції, яка дасть змогу визначити собівартість одиниці продукції та підвищити рентабельність лісопродукції. Науковець рекомендує застосовувати два найефективніших і найменш трудомістких методи калькулювання продукції: метод прямого розрахунку та нормативний метод. На їхній основі доцільно обчислювати витрати на виробництво продукції за основними видами виробництва в лісовому господарстві. Процес розрахунку собівартості продукції спрощується, якщо дотримуватися такого порядку обліку витрат на виробництво та їхнього зарахування до собівартості певного виду продукції: прямі витрати безпосередньо зараховувати до собівартості лісопродукції за центрами їхнього виникнення на основі даних первинної документації; непрямі

витрати розподіляти пропорційно між структурними підрозділами підприємства і зараховувати до собівартості валової та товарної лісопродукції, а отримані результати узагальнювати на рахунку основного виробництва; фактичні витрати за звітний період розподіляти між випуском готової продукції і незавершеним виробництвом; складати калькуляційні листки собівартості одиниці окремих видів продукції; оприбутковувати готову продукцію та відображати відхилення фактичної собівартості готової продукції від її планової собівартості окремою позицією [1, с. 12].

Т.А. Ковбаса наголошує, що у лісовому господарстві операційний цикл включає господарські операції з відтворення та заготівлі лісових ресурсів. Крім того, витрати на проведення лісозаготівельних і відновлювальних робіт мають різну економічну природу. Витрати на лісозаготівельні роботи є поточними, оскільки тривалість робіт становить 1 рік, а відновлювальні роботи – капітальними (тривалість – півстоліття). У зв'язку з цим доцільно основним критерієм визнання витрат на формування лісових активів використовувати тривалість періоду підготовки до використання за призначенням. Отже, витрати на відтворення лісових ресурсів повинні бути відображені в складі витрат на формування довгострокових біологічних активів [6]. Нині оцінку лісопродукції в лісогосподарствах не здійснюють. Це можна пояснити тим фактом, що вартість лісових ресурсів не відображається у балансах лісогосподарських підприємств, що негативно впливає на їх раціональне використання, збереження, охорону та відтворення [7, с. 36].

Д.В. Максименко зазначає, що основною проблемою в бухгалтерському обліку лісу є адекватне і достовірне оцінювання насаджень для формування ввідного балансу. Облік лісових біологічних активів потрібно вести не в розрізі сплості насаджень (яка для різних цілей використання деревини є різною), а за класами віку. Це дасть змогу пов'язати бухгалтерський та управлінський облік через облік щорічних витрат на конкретну групу дерев певного віку, а також упорядкувати лісові насадження за принципом «безперервно продукуючого лісу» [3, с. 230].

Аналіз наукових позицій щодо організації обліку готової продукції на підприємствах лісового господарства підтверджує існування значної кількості проблемних питань. Відповідно, для уникнення неузгодженостей у процесі організації облікового процесу необхідно для суб'єктів господарювання, незалежно від організаційно-правової форми, концепцію організації бухгалтерського обліку формувати з урахуванням ключових положень нормативно-правових актів. На рис. 1 наведено в ієрархічній послідовності перелік нормативно-правових актів, які визначають ключові аспекти

організації облікового процесу готової продукції як складника оборотних активів.

Нормативно-правове регулювання обліку готової продукції наведено широким спектром документів, вимоги яких повинні бути дотримані в обов'язковому порядку в практичній сфері.

Методологія бухгалтерського обліку в лісовому господарстві має бути обов'язково обґрунтована в обліковій політиці, елементи якої чітко ідентифікують не тільки методологічний контур, але й технічний та організаційно-управлінський.

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [8].

Облікова політика на підприємстві (господарстві) повинна бути розроблена з урахуванням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», Методичних рекомендацій до облікової політики підприємства та ін.

Елементи облікової політики не повинні узагальнювати (цитувати) ключові пункти нормативно-правових документів, а мають відображати методику бухгалтерського обліку, алгоритмізацію облікового процесу, стратегію внутрішнього контролю. Тому цей внутрішній нормативний документ має акцентувати увагу на таких аспектах.

По-перше, в обліковій політиці лісового господарства потрібно чітко ідентифікувати осіб, які відповідальні за організацію облікового процесу готової продукції, визначити їхні права та обов'язки, конкретизувати особливості організації процесу здійснення облікових процедур.

По-друге, в обліковій політиці повинен бути обов'язково визначений перелік номенклатури готової продукції, оскільки специфіка лісового господарства суттєво трансформує загальноприйнятне розуміння про її складники.

По-третє, облікова політика має розкривати питання щодо оцінки готової продукції з урахуванням вимог П(С)БО 9 «Запаси» та методики калькулювання собівартості готової продукції, яка базується на нормах П(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендаціях із формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України.

По-четверте, технічний складник облікової політики повинен деталізувати процес організації первинного, аналітичного, синтетичного обліку готової продукції, відображати графік документообігу та характеризувати інформаційну систему, яка застосовується в господарстві.

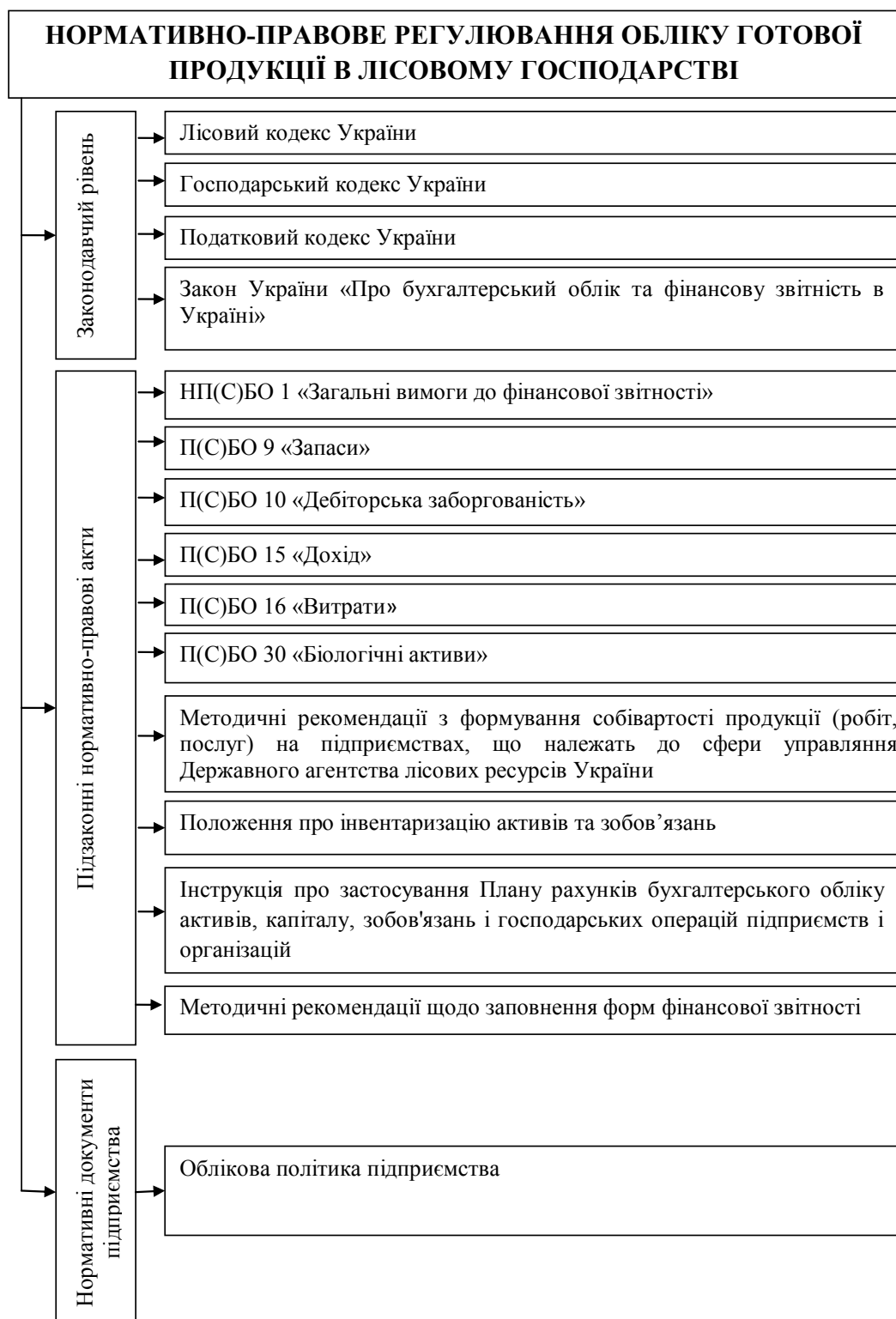


Рис. 1. Нормативно-правове регулювання обліку готової продукції в лісовому господарстві

У сучасних економічних реаліях у більшості суб'єктів господарювання бухгалтерський облік автоматизований.

Наприклад, конфігурація «Управління лісгосподарським підприємством для України» вміщує повний набір засобів для автоматизації бухгал-

терського і податкового обліку в лісових господарствах. У ній передбачено облік бюджетного фінансування і фінансування за рахунок власних коштів господарської діяльності підприємства. Значно розширений і повністю відповідає особливостям лісового господарства України облік

заготівлі лісопродукції та виробництва продукції переробки. Специфічні звіти дають можливість швидко отримувати необхідну інформацію в автоматичному режимі й економити час бухгалтерів. Конфігурація дає змогу налагоджувати інтерфейси роботи користувачів відповідно до переліку груп користувачів, управляти доступом користувачів до інформації, складати перелік відповідальних осіб, котрий використовується для підписів відповідних документів. У конфігурації використовується довідник затрат і довідник сортиментів лісопродукції за категоріями лісопродукції відповідно до стандартів ведення обліку в лісовому господарстві [3, с. 229].

Для відображення господарських операцій, пов'язаних із виробництвом, зберіганням та реалізацією готової продукції, застосовують такі документи: акт-наряд на виконання лісорубочних робіт, звіт про рух лісопродукції, журнали виконаних робіт, журнали реалізації, рапорти про рух лісопродукції, відомості відвантаження лісопродукції, товарно-транспортні накладні. Інформація, яка відображається в зазначених документах, узагальнюється в стандартних звітах (оборотно-сальдові відомості, картки рахунків, аналіз рахунків).

У фінансовій звітності готова продукція відображається у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» в розділі «Оборотні активи» у складі запасів (вписуваному рядку 1103) та формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» в розділі VIII «Запаси», рядок 900.

По-п'яте, обов'язковим складником облікової політики має бути робочий план рахунків.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства призначений рахунок 26 «Готова продукція». Витрати на виробництво готової продукції узагальнюються на рахунок 23 «Виробництво».

Враховуючи факт, що готова продукція в лісовому господарстві має особливу номенклатуру, у практичному аспекті доцільним є підвищення аналітики рахунку 23 «Виробництво».

У такому разі слушною є пропозиція Т.А. Ковбаси про доцільність відкриття до рахунку 23 «Виробництво» наступні субрахунки:

- 231 «Лісозаготівля»;
- 232 «Столярне виробництво»;
- 233 «Роботи з лісовідновлення»;
- 234 «Промислове виробництво»;
- 235 «Допоміжні виробництва».

У складі цих субрахунків можуть відкриватися й аналітичні рахунки. Зокрема: 2311 «Лісорубні роботи», 2312 «Вивезення лісопродукції», 2313 «Складські лісозаготівельні роботи», 2331 «Лісогосподарські роботи», 2332 «Лісозахисні роботи», 2333 «Гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи», 2334 «Лісокультурні роботи», 2335 «Протипожежні заходи» [6, с. 167].

По-шосте, складовою частиною облікової політики має бути характеристика організації інвентаризаційного процесу готової продукції, а саме: план проведення інвентаризацій, склад інвентаризаційної комісії.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами дослідження встановлено, що бухгалтерський облік готової продукції в лісовому господарстві характеризується складністю, оскільки є значна кількість видів продукції, яку можна віднести до складу готової продукції. Виходячи з означеного, обліковий процес повинен бути організований на належному рівні з дотриманням вимог законодавства України. Система нормативно-правового регулювання досліджуваної компоненти оборотних активів, яка складається з сукупності документів законодавчого рівня, підзаконних нормативно-правових актів та нормативних документів господарства, врегульовує низку ключових аспектів щодо практичної організації бухгалтерського обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Богач Б.М. Тернопіль, 2008. 21 с.
2. Замула І. В. Бухгалтерський облік операцій з лісокористування / І.В. Замула, О.В. Шавурська // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / ред. кол.: В. П. Мікловда, В. І. Ярема, В.О. Приходько та ін. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2014. Вип. 2 (43). С. 179–184.
3. Максименко Д.В. Методика обліку лісового господарства України / Д.В. Максименко, Н.І. Даниш // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Мукачево: Карпатська вежа, 2017. № 22 (17). С. 227–237.
4. Мороз Ю. Облік лісопродукції в бухгалтерії лісогосподарського підприємства. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughalteraselkokhozyastvenou-otrasli-69-uchet-lesoprodukcii-v-bughalterii-lesoxozyajstvennogo-predpriyatiya>.
5. Кисіль Н.М. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах / Н.М. Кисіль, Н. І. Колінько // Збірник науково технічних праць Українського державного лісотехнічного університету. 2012. Вип.14. С. 145–150.
6. Ковбаса Т.А. Облікове забезпечення заготівельної діяльності підприємств лісового господарства / Т.А. Ковбаса // Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 12 (2). С. 164–168.
7. Озеран В. Методика та організація обліку витрат на підприємствах лісового господарства / В. Озеран, М. Чік // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 4. С. 31–41.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

REFERENCES:

1. Bohach B. M. (2008) Orhanizatsiia vyrobnychoho obliku y analizu sobivartosti produktsii pidpriemstv lisovoho hospodarstva. Ternopil, 2008. pp. 21. (in Ukrainian)
2. Zamula I. V., Miklovda V. P., Shavurska O. V. (2014) Bukhhalterskyi oblik operatsii z lisokorystuvannia [Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu]. Uzhhorod: Hoverla, 2 (43): pp. 179–184. (in Ukrainian)
3. Maksymenko D. V., Danysh N. I. (2017) Metodyka obliku lisovoho hospodarstva Ukrainy [Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu]. Mukachevo: Karpatska vezha, 22 (17): pp. 227–237. (in Ukrainian)
4. Moroz Yu. Oblik lisoproduktsii v bukhhalterii lisohospodarskoho pidpriemstva. Mode of access: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokhozyastvenoy-otrasli-69-uchet-lesoproduktsii-v-bukhhalterii-lesoxozyajstvennogo-predpriyatiya>. (in Ukrainian)
5. Kysil N.M., Kysil N.M., Kolinko N. I. (2012) Metodolohichni aspekty obliku hotovoi produktsii na pidpriemstvakh [Zbirnyk naukovy tekhnichnykh prats Ukrainskoho derzhavnoho lisotekhnichnoho universytetu]. 14: pp. 145–150. (in Ukrainian)
6. Kovbasa T.A. (2016) Oblikove zabezpechennia zahotivelnoi diialnosti pidpriemstv lisovoho hospodarstva [Prychornomorski ekonomichni studii]. 12 (2): pp. 164–168. (in Ukrainian)
7. Ozeran V., Chik M. (2012) Metodyka ta orhanizatsiia obliku vytrat na pidpriemstvakh lisovoho hospodarstva [Bukhhalterskyi oblik i audit]. 4: pp. 31–41. (in Ukrainian)
8. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999. 996-XIV. Mode of access: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (in Ukrainian)

Mykhailenko A.M.

Student

Sumy National Agrarian University

Harkusha S.A.

Candidate of Economic Sciences,

Senior Lecturer at the Department of Accounting

Sumy National Agrarian University

FINAL GOODS ACCOUNTING AT FOREST ENTERPRISES: FEATURES AND KEY ASPECTS OF THE ORGANIZATION

The purpose of writing a scientific article is to summarize the features of the organization of final goods accounting in forestry and to develop proposals to optimize the accounting process.

Final goods accounting in forestry has a considerable number of discussion points, since a wide range of objects, methods of evaluation, peculiarities of documentary design and display of information in the forms of financial reporting create the corresponding complexity that, in aggregate, may violate the proper level of the organization of the accounting process. The methodology of accounting in forestry should be necessarily grounded in accounting policy which elements clearly identify not only methodological outline, but also technical and organizational management.

For making properly accounting organization, you must comply with the requirements of Ukrainian legislation. The system of legal regulation of the investigated component of current assets, which consists of a set of documents of the legislative level, subordinate legal acts and regulatory documents of the economy, regulates a number of key aspects regarding the practical organization of accounting.