

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-69>

УДК 630*67:657.422.8

ДОКУМЕНТУВАННЯ НАДХОДЖЕННЯ І РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

DOCUMENTATION OF THE ARRIVAL AND MOVEMENT OF FINISHED PRODUCTS IN FORESTRY ENTERPRISES: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Дриманова Людмила Миколаївна

аспірантка другого року навчання,
Вінницький національний аграрний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3854-1104>

Drymanova Liudmyla

Vinnitsia National Agrarian University

У статті досліджено прогалини у класифікації лісових ресурсів, що спричиняє недоліки їх відображення в обліку. Встановлено, що основна увага при складанні первинних облікових документів на підприємствах лісового господарства приділяється відображенню готової продукції деревного походження. Визначено, що важливе значення для вітчизняних лісогосподарських підприємств має лісова продукція недеревного походження, яка наразі не є об'єктом бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим обґрунтовано необхідність ведення бухгалтерського обліку недеревних лісових ресурсів, що сприятиме підвищенню прибутковості підприємств лісового господарства. Для відображення у бухгалтерському обліку лісової продукції недеревного походження розроблено первинний документ – Акт на збір та сортування недеревної продукції лісівництва.

Ключові слова: готова продукція, продукція лісового господарства, продукція деревного походження, продукція недеревного походження, первинний документ.

The article explores the shortcomings in the classification of forest resources, which leads to shortcomings in their reflection in accounting. In the author's previous works, it has been proved that forest resources are economic resources that underlie the creation of tangible and intangible benefits, so they should be the objects of accounting. The forms of technical documentation on forestry activities, which are external documents for accounting reflection of forestry products, as well as the main specialized forms of primary accounting of forestry products, which are internal documentation of enterprises, are analyzed. It has been established that the main attention in the preparation of primary accounting documents at forestry enterprises is given to the reflection of finished products of wood origin (stem wood and other potential products of wood origin (branches, tree greens, bark, etc.)). It has been determined that forest products of non-timber origin (fruits, berries, nuts, mushrooms, medicinal and technical raw materials in forest fruit plantations, plantation forest plantations and cultivated plantations), which are not an object of accounting, are of great importance for domestic forestry enterprises. In this regard, the necessity of accounting for non-timber forest resources is substantiated, which will help increase the profitability of forestry enterprises. To reflect in the accounting of forest products of non-timber origin, a primary document has been developed – the Act for the collection and sorting of non-timber forestry products, in which, in addition to the mandatory details, the type of non-timber forestry products, their total weight and cost, the distribution of volumes of marketable (suitable for sale) and non-commodity products are given. forestry, as well as the waste of these products. The proposed primary document will improve the accounting of non-wood forestry products and facilitate the process of recognition of such products at forestry enterprises, increase their profitability and profitability through the sale of all non-wood products, while the cost of their production is minimal.

Keywords: finished products, forestry products, products of wood origin, products of non-wood origin, primary document.

Постановка проблеми. Продукція лісового господарства має особливе значення для різних сфер людського суспільства, а саме

економічної, екологічної, соціальної сфери, адже ліси не тільки надають незамінну, високоякісну, цінну продукцію, а й вирішують ряд

екологічних завдань (покращання клімату, регулювання водних режимів рік, захисту полів від посух, суховіїв, запобігання водній і вітровій ерозії ґрунту, збереження здоров'я людини) [1, с. 27–28].

Для організації використання продукції лісового господарства необхідно мати достатню інформацію про них, яка дозволила б приймати ґрунтовні рішення щодо раціональності лісокористування у межах як окремих підприємств, так і регіонів. Така інформація формується у лісотехнічній та бухгалтерській документації. Достовірна організація бухгалтерського обліку лісовим господарством ґрунтується на використанні безперервного запису всіх господарських операцій. Отже, додатковим джерелом доходу для підприємств лісової галузі є доходи від побічного лісокористування, що актуалізує подальший розвиток цього напряму господарської діяльності за умови сталого лісокористування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблематика обліку продукції лісівництва розкрита в наукових і практичних публікаціях таких вчених, як Дружинська Н. С., Замула І. В., Здирко Н. Г., Танасієва М. М., Сторожук Т. М., Шавурська О. В. та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У роботах зазначених науковців сформовано теоретико-методологічні та методичні засади побудови бухгалтерського обліку на підприємствах лісового і садово-паркового господарства, зокрема, деревної продукції. Разом із тим, майже не приділяється уваги вивченню прикладних аспектів обліку побічної (недеревної) продукції лісового господарства, що й визначає актуальність даного дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз проблем документування надходження і руху готової продукції у лісогосподарських підприємствах, а також надання рекомендацій щодо шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Лісові екосистеми є одним із найважливіших компонентів біорізноманіття світу, площа, вкрита лісами, є одним із показників Цілей сталого розвитку 15 «Екосистеми суші». За даними Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН (далі – ФАО), станом на 2020 рік ліси покривають 30,8% суші у світі, загальна площа лісів складає 4,06 млрд га або приблизно 0,52 га на особу, однак вони розподілені по земній кулі нерівномірно [2].

Згідно звіту Державного агентства лісових ресурсів України, станом на 2022 р. загальна площа лісового фонду країни становить 10,4 млн га, з них 9,6 млн га – вкриті лісовою рослинністю. Внаслідок різноманітності природних умов в Україні спостерігається відносно низький середній рівень лісистості території – 15,9% у структурі загальної площі території країни. Протягом останніх 50 років загальна площа лісового фонду України зросла на 21%, а запаси деревини – майже у три рази [3].

У 2020 році, незважаючи на відносно незначну частку лісистості, Україна займала 7 місце серед країн ЄС за площею заліснених земель після Швеції (27,98 млн га), Фінляндії (22,41 млн га), Іспанії (18,57 млн га), Франції (17,25 млн га), Норвегії (12,18 млн га) та Німеччини (11,42 млн га) (рис. 1).

Лісистість України є нерівномірною у різних природних зонах і не досягає оптимального рівня, за якого ліси найбільш ефективно впливають на клімат, водні ресурси, ґрунти, протидіють ерозійним процесам, а також забезпечують збільшення запасів деревини. Ліси в Україні сконцентровані переважно в Українських Карпатах – 42% та на Поліссі – 26,8%, менше у Лісостеповій зоні – 13%, Гірському Криму – 10,4% та Степу – 5,3% [6].

Протягом 1990–2020 рр. показник площі лісів у відсотковому відношенні до загальної площі суші, який є індикатором Цілей сталого розвитку 15 «Екосистеми суші», знизився з 32,5% до 30,8%. Це означає, що в абсолютному вираженні площа лісів скоротилася на 178 млн га, водночас середні темпи її абсолютного скорочення в період між 1990–2000 рр. та 2010–2020 рр. знизилися приблизно на 40% (з 7,8 млн га до 4,7 млн га на рік), що стало результатом зниження темпів скорочення площі лісів. в одних країнах та збільшення їх площі в інших.

Згідно Лісового кодексу України, класифікація лісових ресурсів відсутня, але визначено їх склад. Так, до складу лісових ресурсів (продукції лісівництва) віднесено деревні, технічні, лікувальні, харчові 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 регу-

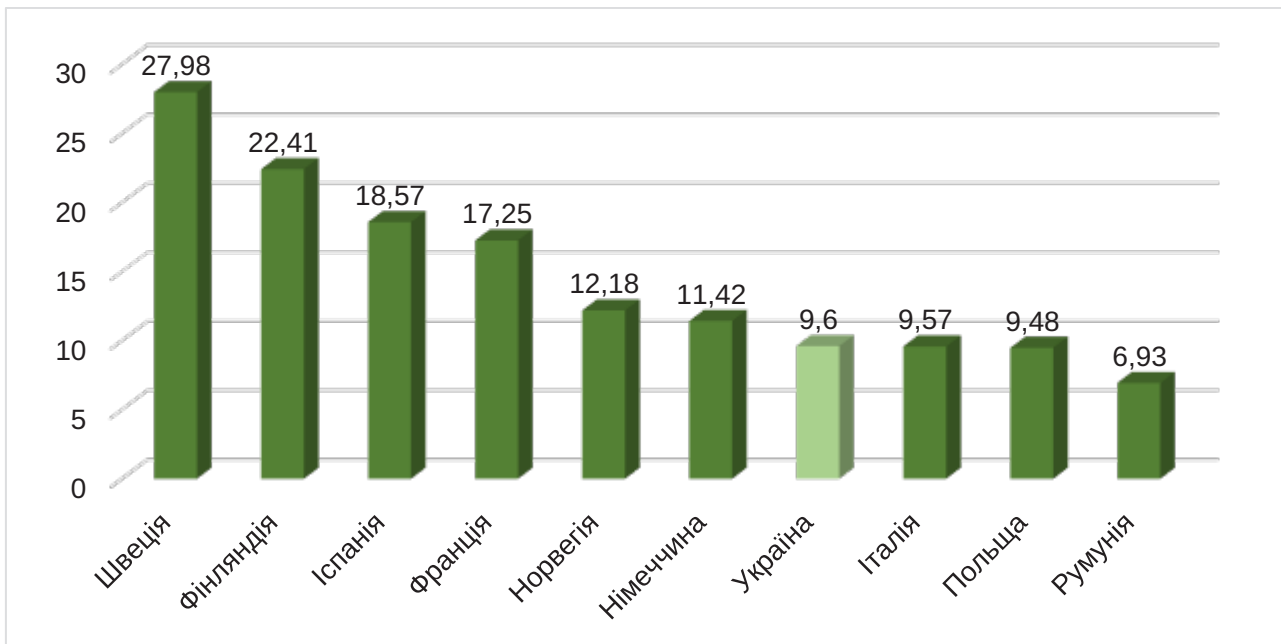


Рис. 1. Площа земель, вкритих лісом деяких країн ЄС та України, млн га, 2020 р.

Джерело: побудовано автором на основі даних Eurostat [4] та Державного агентства лісових ресурсів України [5]

люванню стоку води, оздоровленню населення та його естетичному вихованню тощо), що використовуються для задоволення суспільних потреб [7].

Лісові ресурси є економічними ресурсами, які покладаються в основу створення матеріальних та нематеріальних благ, тому вони повинні бути об'єктами бухгалтерського 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 вони не ідентифікуються як об'єкт бухгалтерського обліку, що призводить до втрати частини біологічного різноманіття країни [8, с. 34].

У своїй діяльності підприємства лісового господарства мають право застосовувати як типові, так і спеціалізовані форми первинних документів, затверджені відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись і з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм [9].

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).

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 лісогосподарськими 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.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [10], первинний документ – це документ (у паперовій або електронній формі), який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Жодна операція не може бути врахована у системі бухгалтерського обліку, якщо на неї немає належним чином складеного й оформленого документа.

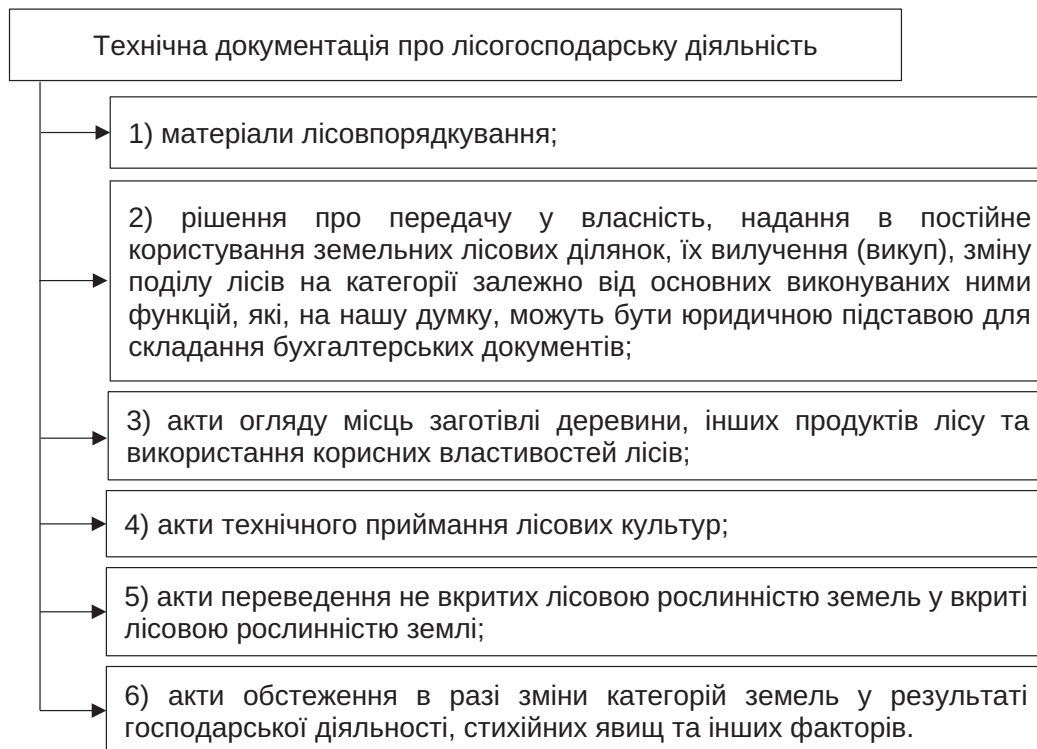


Рис. 2. Перелік технічної документації про лісогосподарську діяльність

Джерело: узагальнено автором

За допомогою документації контролюється правильність усіх здійснених операцій.

Інструкцією з ведення електронного обліку деревини, затвердженою Наказом Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України 27 вересня 2021 року № 621 [11] 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 проєктах організації розвитку лісового господарства.

Лісогосподарськими підприємствами в Україні застосовуються наступні спеціалізовані форми первинного обліку продукції лісівництва:

- 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 лісопродукції від заготівлі»;
- 5) ЛГ-5 «Щоденник приймання робіт по розкрязуванню деревних хлестів»;

- 6) ЛГ-6 «Рапорт про рух лісопродукції»;
- 7) ЛГ-7 «Акт приймання-передачі робіт по заготівлі деревини»;
- 8) ЛГ-8 «Акт приймання-передачі інших лісогосподарських робіт»;
- 9) ЛГ-9 «Реєстр товарно-транспортних накладних»;
- 10) ЛГ-10 «Журнал надходження лісопродукції»;
- 11) ЛГ-11 «Наряд на відпуск лісопродукції»;
- 12) ЛГ-12 «Щоденник надходження сировини в цех переробки»;
- 13) ЛГ-13 «Наряд-акт на переробку деревини»;
- 14) ЛГ-14 «Змінний рапорт»;
- 15) ЛГ-15 «Відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини»;
- 16) ЛГ-16 «Акт на зміну якості продукції»;
- 17) ЛГ-17 «Реєстр використаної на власні потреби лісопродукції»;
- 18) ЛГ-18 «Специфікація-накладна покладна на відправлення лісопродукції залізницею (водним шляхом)»;
- 19) ЛГ-19 «Журнал реалізації (відпуску) лісопродукції»;
- 20) СН «Специфікація-накладна на деревину відпущену»;

21) СПО «Специфікація покладного обліку»;

22) Інв-1 «Інвентаризаційний опис лісопродукції»;

23) Інв-2 «Відомість переліку наявності лісопродукції»;

24) Інв-3 «Порівняльна відомість результатів інвентаризації лісопродукції».

Наведені спеціалізовані форми первинного обліку продукції лісівництва концентруються навколо відображення інформації щодо господарських операцій, здійснених із ресурсами деревного походження. Зважаючи на вищенаведену класифікацію продукції лісівництва згідно Лісового кодексу України, до продукції лісівництва, окрім ресурсів деревного походження, відносять інші лісові ресурси – недеревні, які є невід’ємними компонентами.

Сторожук Т. М. та Дружинська Н. С. 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 [12, с. 261].

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. Отже, частина лісових ресурсів, до якої належать недеревні ресурси, сьогодні не підлягає достовірному обліку і не може бути достовірно оцінена. Із метою усунення цієї прогалини у обліку продукції лісівництва, пропонуємо додатково розробити форму первинного облікового документа

– Акт на збір та сортування недеревної продукції лісівництва (рис. 3).

У пропонованому документі, окрім обов’язкових реквізитів для первинних та зведених

бухгалтерських документів (назви документа (форми) і його коду; дати і місця складання; назви підприємства, від імені якого складено документ; змісту та обсягів господарської операції, одиниць виміру господарської операції (у натуральному і грошовому виразах); посади осіб, відповідальних за здійснення операції і правильність її оформлення; особистого підпису або інших даних, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції), будуть наводитися вид недеревної продукції лісівництва (вказано, чи це ягоди, гриби, горіхи, березовий сік, мед, різноманіття трав і плодів, які використовують у медицині і косметології тощо), їх загальна вага та вартість, розподіл обсягів товарної (придатної до реалізації) та нетоварної продукції лісівництва, а також відходів цієї продукції.

Розробка первинного документу – Акту на збір та сортування недеревної продукції лісівництва – дозволить удосконалити бухгалтерський облік недеревної продукції лісівництва та полегшити процес визнання такої продукції на підприємствах лісового господарства, підвищити їх прибутковість та рентабельність за рахунок реалізації всієї недеревної продукції при тому, що собівартість її виробництва мінімальна.

Крім того, у розрізі структурних підрозділів, матеріально-відповідальних осіб або по підприємству в цілому на підставі проведених первинних документів про надходження/відвантаження недеревної продукції лісу пропонуємо формувати окремий Звіт про рух недеревної лісопродукції, який буде підставою для обліку недеревної продукції лісового господарства у грошовому виразі у бухгалтерській службі підприємства лісового господарства.

Висновки. Отже, суттєвою проблемою у документальному відображенні обліку продукції лісівництва на лісогосподарських підприємствах України є те, що згідно вітчизняного законодавчого забезпечення, до продукції лісового господарства, окрім продукції деревного походження, також відносять недеревну продукцію лісівництва, зокрема, ягоди, гриби, горіхи, березовий сік, мед, різноманіття трав і плодів, які використовують у медицині і косметології тощо. Первинних облікових документів для відображення здійснених господарських операцій саме з недеревною продукцією лісового господарства наразі розроблених немає. Для вдосконалення бухгалтерського обліку ягід, грибів, меду та іншої недеревної про-

Назва підприємства

ЗАТВЕРДЖУЮ

«___» _____

20___р.

Керівник підприємства

підпис

Акт на збір та сортування недеревної продукції лісівництва

№ _____ від «___» _____ 20___р.

Склад № _____

Назва продукції, яка сортується

Одиниці виміру: кг / грн

Найменування недеревної продукції	Загальна вага / вартість зібраної продукції		У тому числі						
			Продукція для реалізації (стандартна, товарна)		Продукція зіпсована (нетоварна)		Відходи (гнила продукція тощо)		
	кг	грн	кг	грн	кг	грн	кг	грн	

Відповідальний за передачу продукції

підпис

ПІБ

Завідуючий складом № _____

підпис

ПІБ

Бухгалтер

підпис

ПІБ

Рис. 3. Акт на збір та сортування недеревної продукції лісівництва

Джерело: розроблено автором

дукції лісу розроблено первинний обліковий документ – Акт на збір та сортування продукції лісівництва, який дозволить вести облік зібраної недеревної продукції, фіксувати її обсяги та здійснювати сортування на товарну, нетоварну продукцію та відходи.

Запропонований первинний документ слугуватиме основою для реалізації недеревної продукції лісового господарства, собівартість вирощування якої мінімальна, що дозволить суттєво підвищити рентабельність та прибутковість підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

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
2. Food and Agriculture Organization of the United Nations. URL: <https://www.fao.org/home/en/> (дата звернення: 11.02.2023).
3. Публічний звіт Голови Державного агентства лісових ресурсів України за 2022 рік. URL: https://forest.gov.ua/storage/app/sites/8/public_zvit/publicnii-zvit-za-2022.pdf (дата звернення: 20.02.2023).
4. Eurostat. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/for_area/default/table?lang=en (дата звернення: 11.02.2023).
5. Офіційний сайт Державного агентства лісових ресурсів України. URL: <https://forest.gov.ua/> (дата звернення: 18.02.2023).
6. Проект ФАО: Дорожня карта лісового господарства України. URL: <https://www.openforest.org.ua/228808/> (дата звернення: 18.02.2023).
7. Лісовий кодекс України: Закон України від 21.01.1994 р. № 3852-XII (Редакція від 23.03.2023, підстава – 2952-IX). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12#Text> (дата звернення: 05.02.2022).

8. 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.

9. Агропорадник «Первинні документи в агросекторі». URL: <https://uteka.ua/ua/publication/grosbuhagro2021-38-pervynni-dokumenty-v-ahrosektori-170-agrosovetchik-pervichnye-dokumenty-v-agrosektore> (дата звернення: 15.02.2022).

10. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (Редакція від 10.08.2022, підстава – 2435-IX). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 23.02.2023).

11. Інструкція з ведення електронного обліку деревини: Наказ Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України від 27 вересня 2021 року № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1343-21#Text> (дата звернення: 23.02.2023).

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

REFERENCES:

1. Zdyrko, N. H., & Drymanova, L. M. (2022). Klyasyfikatsiia ta otsinka produktsii lisivnytstva dlia potreb bukhgalterskoho obliku [Classification and assessment of forestry products for accounting purposes]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience*, 11–12, 26–31. DOI: 10.32702/2306-6814.2022.11—12.26 [in Ukrainian].

2. Food and Agriculture Organization of the United Nations. Available at: <https://www.fao.org/home/en/>

3. Publichnyi zvit Holovy Derzhavnoho ahentstva lisovykh resursiv Ukrainy za 2022 [Public report of the Head of the State Forest Resources Agency of Ukraine for 2022]. Available at: https://forest.gov.ua/storage/app/sites/8/public_zvit/publichnyi-zvit-za-2022.pdf.

4. Eurostat. Available at: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/for_area/default/table?lang=en.

5. Ofitsiynyi sait Derzhavnoho ahentstva lisovykh resursiv Ukrainy [Official website of the State Agency of Forest Resources of Ukraine]. Available at: <https://forest.gov.ua>.

6. Proekt FAO: Dorozhnia karta lisovoho hospodarstva Ukrainy [FAO Project: Forestry Road Map of Ukraine]. Available at: <https://www.openforest.org.ua/228808>.

7. Lisovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy № 3852-XII [Forest Code of Ukraine: Law of Ukraine № 3852-XII]. (January 21, 1994). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12#Text>.

8. Zamula, I.V., Tanasiieva, M.M., & Shavurska, O.V. (2021). *Bukhhalterskyi oblik, analiz i audyt lisovykh resursiv i vytrat na yikh vidtvorennia ta vykorystannia* [Accounting, analysis and audit of forest resources and costs for their reproduction and use]. Zhytomyr : DU “Zhytomyrska politekhnik”. [in Ukrainian]

9. Ahroporadnyk «Pervynni dokumenty v ahrosektori» [Agricultural adviser “Primary documents in the agricultural sector”]. Available at: <https://uteka.ua/ua/publication/grosbuhagro2021-38-pervynni-dokumenty-v-ahrosektori-170-agrosovetchik-pervichnye-dokumenty-v-agrosektore>.

10. Pro bukhgalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy № 996-XIV [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine № 996-XIV]. (July 16, 1999). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

11. Instruktisiia z vedennia elektronnoho obliku derevyny: Nakaz Ministerstva zakhystu dovkillia ta pryrodnykh resursiv Ukrainy № 621 [Instructions for keeping electronic records of wood: Order of the Ministry of Environmental Protection and Natural Resources of Ukraine № 621]. (September 27, 2021). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1343-21#Text>.

12. Storozhuk, T. M., & Druzhynska, N. S. (2015). Nederevni lisovi resursy [Non-timber forest resources]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Serii: Ekonomika i menedzhment – Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. Series: Economics and management*, 10, 260–263. Available at: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/10-2015/58.pdf>.