

- соціологія і психологія менеджменту;
- розробка і реалізація управлінського рішення;
- екологічна експертиза;
- аналіз у прийнятті рішень, в т.ч. ситуаційний екологічний;
- прогнозування у прийнятті рішень;
- екологічний аудит.

При цьому останній компонент підлягає якнайшвидшому впровадженню у систему регулювання і відтворення лісових ресурсів на еколого-економічних засадах згідно концепцією сталого розвитку.

Таким чином, лише термінове впровадження екологічних складових у систему менеджменту лісогосподарських підприємств дозволить одержати достатню еколого-економічну ефективність лісогосподарського комплексу України.

Література

1. Екологічний аудит: Посібник з екологічного менеджменту та екологічного аудиту/ Шевчук В.Я., Сатомкін Ю.М., Навроцький В.М., Лозанський В.Р., Серенко В.В., Неженцева О.В., Скорик К.Д., Скляр Д.Л., Пилипчук М.О., Давиденко С.І. – К.: Сикивоя – Т, 1997. – 221 с.

2. Мишенин Э.В. Эколого-экономические проблемы природопользования в лесном комплексе. – Сумы: ИПП "Мрия-1" ЛТД, 1998. – 272 с.

3. Фатхутдинов Р.А. Производственный менеджмент: Учебник для вузов. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 447.

УДК 630

Доц. Н.М. Кисіль, асист. О.М. Яворська – УкрДЛТУ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ У ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ

Наведено особливості обліку витрат операційної діяльності у підприємствах лісової галузі з врахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

N.M. Kysil', O.M. Yavors'ka – USUFWT

Special feature accounting to activity in the factory of the forest branch

Directed the special feature accounting of the expense operational to activity in the factory of branch to use the demand national position accounting.

Ефективне функціонування підприємств лісової галузі збільшує вимоги не тільки до контролю за використанням наявного ресурсного потенціалу, а й до прийняття правильних управлінських рішень. Інформаційною базою для формування управлінської стратегії служить облікове забезпечення діяльності підприємств. Створення ефективної системи бухгалтерського обліку та приведення її у відповідність до вимог часу і національних стандартів з врахуванням галузевих особливостей є одним із основних завдань сьогодення. Враховуючи специфіку лісового господарства, це стосується, насамперед, обліку витрат.

Поширення дії Положення (стандарту) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 "Витрати" відповідно до наказу Мінфіну України №131 від

14.06.2000 та нового Плану рахунків бухгалтерського обліку вимагали формування єдиних засад щодо ведення обліку з врахуванням галузевих особливостей [1].

Однією з особливостей обліку у лісовому господарстві є те, що результати виробничої діяльності його підприємств і калькулювання собівартості продукції всіх виробництв обліковуються у держлісгоспі, а інформація про витрати формується у підрозділах (лісництвах), де здійснюються виробничі роботи. Оскільки підставою для обліку є документ, тому правильне оформлення робіт, розподіл витрат за видами виробничої діяльності стають основними завданнями бухгалтерів та організаторів виробництва.

Первинний облік у лісництвах та інших виробничих підрозділах пов'язаний з обліком у держлісгоспах та здійснюється за єдиними типовими та спеціалізованими формами. Проте, недоліком є те, що існуючі внутрішні форми звітності містять інформацію про витрати (сировина і матеріали, заробітна плата інших прямих витрат, загальновиробничі витрати) у зведеному вигляді, оскільки лісозаготівельні підприємства не ведуть аналітичного обліку затрат за фазами виробничого процесу в розрізі лісництв.

Облік витрат поставлений у залежність від встановленої класифікації видів діяльності підприємства. Відповідно до чинного П(С)БО основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частку його доходу.

Основною діяльністю держлісгоспів є лісогосподарська, хоч найчастіше основну частку доходів вони отримують від промислової діяльності. Разом з тим, держлісгоспи займаються побічним користуванням лісу, виконують інші роботи. У сукупності всі ці види діяльності формують операційну діяльність.

Витрати операційної діяльності підприємств складаються з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Витрати на збут та адміністративні витрати не включаються до собівартості цієї продукції, тобто витрати, що виходять за межі виробничої цехової собівартості – не є собівартістю продукції. Для цілей фінансової звітності величину собівартості, що відносяться до кожної одиниці випуску, визначають лише за виробничою собівартістю.

Особливості обліку витрат із заготівлі лісопродукції від рубок головного користування вимагають обов'язкової організації оперативного обліку (за лісорубними квитками) фактичної заготівлі деревини у відведених лісосіках на верхніх і нижніх складах у кубічних метрах за кінцевою операцією. В актах приймання робіт фіксується номер лісосіки, з якої доставлена деревина. На наступних стадіях переміщення та обробки стволів останні знеособлюються. Тому освоєння лісосічного фонду на кожній конкретній ділянці характеризується загальною кубатурою заготовленої ліквідної маси.

Попнева плата у бухгалтерському обліку списується на витрати виробництва щомісячно, за мірою фактичної вирубки лісосічного фонду, про-

порційно середньорічній вартості одного кубічного метра ділової деревини і дров. При заготівлі і перевезенні деревини у хлистах попнева плата визначається і списується на собівартість лісозаготівлі за середньорічною вартістю знеособленого кубометра.

При виявлених розбіжностях у наявності лісосічного фонду проти лісорубних білетів більше 10 %, підприємство проводить перерахунок попневої плати. У тих випадках, коли вихід ділової деревини збільшений за рахунок дров'яної деревини – перерахунок не проводиться.

У кінці року може бути залишена несписаною вартість попневої плати за лісосічний фонд, за яким одержано дозвіл (відстрочку) на вирубування у наступному році.

Отже, при групуванні витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за статтями калькуляції лісгосподарські підприємства включають у статтю "Сировина і матеріали", окрім витрат, передбачених П(С)БО, також витрати, пов'язані з використанням ресурсів природної сировини, включаючи плату за деревину лісових порід, що відпускаються на пні для осмолу та деревостою (попнева плата), які використовуються для підсочки, відповідно до виділених лісосічних фондів, за встановленими таксами. Ці витрати розподіляються на лісозаготівлю, добування живиці та заготівлю осмолу.

Повне і достовірне визначення фактичних витрат повинно супроводжуватись аналізом облікових показників щодо складу, класифікації витрат, об'єктів та методів калькулювання.

Розглянемо існуючу класифікацію витрат на виробництво за такими ознаками:

Ознаки	Витрати
1. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
2. За видом продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. За єдністю складу (однорідністю) витрат	Однoelementні, комплексні
4. За видами витрат	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
5. За способами перенесення вартості на продукцію	Витрати прямі, непрямі
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Витрати змінні, постійні
7. За календарними періодами	Витрати поточні, довгострокові, одноразові
8. За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні та надзвичайні
9. За визначенням віднесення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, втрати періоду

Серед відомих методів обліку витрат і калькулювання собівартості, найчастіше пропонується нормативний, в основі якого лежать розрахунки на підставі нормативних витрат. Застосування цього методу передбачає дотримання певної послідовності бухгалтерських дій [3, ст.21-22]:

- на підставі діючих норм і кошторисів витрат складається попередня калькуляція за виробами;
- протягом визначеного періоду (місяця) нормативна собівартість коригується з врахуванням змін;
- зміни, які виникли протягом місяця, і виявлені відхилення від нормативної собівартості враховують окремо;
- визначаються причини відхилень;
- на підставі фактичних витрат визначається фактична собівартість продукції.

Значна трудомісткість виконання дій за вказаним методом дозволяє обмежитись складанням нормативних калькуляцій лише за прямими витратами, але дозволяє вивчити причини відхилень та вчасно прийняти управлінське рішення.

Існуючі позамовний та попартійний методи обліку витрат і калькулювання собівартості практично не використовуються. Позамовний метод враховує виробничі витрати за окремими замовленнями на виріб або роботу, тобто об'єктом обліку і калькулювання є виробниче замовлення. Використання поопераційного методу дозволяє отримати окрему калькуляцію витрат за кожною проведеною роботою, технологічною операцією.

Уваги заслуговують також попередільний та попроцесний методи, та найчастіше, на жаль, використовується простий, коли собівартість одиниці продукції визначається діленням накопичених за період витрат на кількість випущеної продукції.

При калькулюванні собівартості застосовується поняття, як калькуляційна одиниця, що є засобом вимірювання об'єкта калькулювання у визначених вимірниках. На підприємствах лісової галузі використовуються такі калькуляційні одиниці: щільний (без пустот між полінами) кубічний метр – за заготовленою лісопродукцією, пиломатеріалах, балансах, тарній дощечці, осмолу та ін.; тонна – за живицею, вітамінному борошні із деревної зелені, корі, деревному вугіллі та ін.; квадратний метр – за деревно-волокнистими плитами, паркетами та ін.; гектар (1000 кв. м.) – за лісовими культурами, насадженнями у ярах, балках, пісках, полезахисних лісових смугах, плантаціях, лісонасінневих ділянках, лісонасадженнях, пройдених доглядових рубань, санітарних рубань, створених лісоосушувальних системах, наземних винищувальних засобів боротьби, проведених у лісонасадженнях та ін; кілометр – по дорогах лісогосподарського і протипожежного призначення, по розрубаних і розчищених кварталних і граничних кварталних просіках, упоряджених нових проти пожежних розривах і ін; кілограм – по шишках, лісовому насінню та ін.; гривня (тис. грн.) – за обрахунком обсягу валової, товарної і реалізованої продукції, виробничих витрат і собівартості.

Виробничі витрати складаються із прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат та загальновиробничих витрат (розподілених).

Для відображення у бухгалтерському обліку витрат на виробництво держлісгоспи використовують рахунок 23 "Виробництво" за субрахунками:

- 231 – "Витрати лісового господарства за рахунок бюджетних коштів";
- 232 – "Витрати лісового господарства за рахунок власних коштів";
- 233 – "Витрати за вивозкою деревини на кінцеві склади";

- 234 – "Інше виробництво";
- 235 – "Допоміжне виробництво".

Аналітичний облік ведеться в розрізі статей витрат за такими об'єктами, видами продукції, робіт і послуг: лісосіки, відведені під всі види рубань; молодняки, пройдені доглядом; насадження, пройдені рубаннями, пов'язаними з веденням лісового господарства; дороги лісогосподарського призначення, виконані господарським методом; біотехнічні заходи; послуги державі із захисту лісу від шкідників і хвороб; гідролісомеліаративні і лісоосушувальні роботи; лісовирощування; лісові культури; захисні насадження; природне поновлення; полезахисні лісові смуги; маточні плантації і лісонасінневі дільниці (закладка та утримання); заходи з охорони лісу від пожеж; послуги з виявлення пожеж; гасіння лісових пожеж; послуги Державної лісової охорони; послуги з охорони і відтворенню диких тварин; інша продукція і послуги, що надаються.

Необхідність формування обліку прямих та непрямих витрат за видами продукції дозволяє відображати основні витрати за поділом:

- прямі за видами продукції основного та допоміжного виробництва;
- непрямі;
- брак у виробництві

Специфіка групування витрат, пов'язаних з виробництвом продукції за статтями калькуляції, дає змогу підприємствам лісової галузі включити статтю "витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти" Пов'язано це з тим, що лісогосподарські роботи (відновлення лісів на вирубах, пустирях, чагарях; створення протиерозійних лісових насаджень на пісках і інших землях, непридатних для ведення сільського господарства; осушення заболочених масивів; доглядові рубання за лісом і санітарні рубання; охорона лісів від пожеж; захист від шкідників і хвороб та ін.). Фінансуються як за рахунок коштів державного бюджету (в основному), так і з виручки від реалізації продукції лісового господарства.

До витрат операційної діяльності, окрім витрат основної діяльності, включаються інші операційні витрати. За діючими П(С)БО, до інших операційних витрат відносять втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства), втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки, інші витрати операційної діяльності, які не є витратами звітного періоду і не включаються до виробничої собівартості продукції.

Інші операційні витрати, витрати на збут та адміністративні витрати є витратами того періоду, в якому вони виникли.

Правильно організований облік витрат, вибір прогресивних методів калькулювання дозволить підприємствам лісової галузі не тільки знизити собівартість продукції, а й сформувати дані для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"/ Затверджено Наказом Міністерства України від 31.12.99, № 318

2. Звіт про фінансові результати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3/ Затверджено Наказом Міністерства України від 14.06.00. № 131

3. Римма Грачова. Доходи, витрати та фінансові результати: бухгалтерський облік/ Спеціальний додаток до тижневика Дебет і кредит. – 129 с.

УДК 634.0.61

Доц. С.І. Лебедевич, канд. екон. наук – УкрДЛТУ

СТАНОВЛЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Наведено основи і досвід становлення екологічного аудиту в Україні, зокрема в Українсько-Канадській програмі комплексного проекту "Екологічний аудит і "зелені" технології".

S. Lebedevych – USUFWT

The beginning of ecology auditing in Ukraine

There are the principles and the experience of ecology auditing in Ukraine in particular in Ukrainian-Canadian project "Ecology auditing and "green" technologies".

Глобальна екологічна катастрофа висунула на передній план проблему сталого розвитку світового співтовариства. Особливо актуально це для України, вся територія якої є зоною екологічного лиха.

Зараз йде реформування економіки нашої країни, трансформація її в напрямку до екологічної безпеки на засадах сталого розвитку. Настав час наблизити систему екологічного менеджменту до первинної виробничо-господарської ланки – до підприємства. Треба провести екологічну інвентаризацію кожного підприємства, у першу чергу тих, що приватизуються. У міжнародній практиці така екологічна інвентаризація, оцінка одержали назву "екологічний аудит", який став невід'ємною підсистемою екоменеджменту на макро- і мікрорівнях господарювання.

Екологічний аудит в ринкових умовах має свої особливості. Перш за все, така діяльність здійснюється на межі інших напрямків: екологічних, природоохоронних, інвестиційних, господарських. Крім того, екоаудит спрямований на збалансування загальнодержавної екологічної політики з політикою господарюючого суб'єкта, що забезпечує як конкурентоспроможність його продукції, так і захист навколишнього природного середовища, тобто погодження макро- і мікрорівнів екобезпеки життєдіяльності.

В Україні екологічний аудит є лише у стадії становлення, це при тому, що в розвинутих країнах його освоїли в останній чверті ХХ століття. У міжнародній практиці екоаудит вже має свою законодавчу, нормативно-методичну і навчальну бази, організаційну інфраструктуру і кваліфікованих екоаудиторів. У нашій країні тільки починають розуміти, що екологічний аудит є необхідною передінвестиційною стадією оцінки ризиків, обов'язковою процедурою при оцінці вартості підприємств, що приватизуються, при маркетингових дослідженнях конкурентоспроможності продукції, найбільш дієвим