

Порядок реалізації заставного майна спеціалізованими органами через аукціон визначається Законом України "Про іпотеку" та відповідними нормами Закону України "Про виконавче впровадження" з урахуванням особливостей, передбачених Земельним кодексом.

**Висновок:** Україна поки що дуже далека від створення всіх необхідних передумов іпотеки, особливо правових та організаційних. З їх появою утворюватимуться іпотечні установи (земельні банки), функцію яких могли б виконувати на першому етапі універсальні комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи.

### Література

1. Волков С., Шемшученко Г. Перспективи розвитку ринку іпотечного кредитування в Україні// Вісник НБУ. – 2003. – С. 24-26.
2. Горлачук В.В., В'юн В.Г., Сохнич А.Я. Управління земельними ресурсами: Навч. пос./ За ред. В.Г. В'юна. – Миколаїв: Вид-во МФ На УКМА, 2002. – 316 с.
3. Закон України "Про іпотеку" від 5 червня 2003 р. – К. – 126 с.
4. Науково-практичний коментар Земельного кодексу України/ Кол. Авт.: Л.О. Бондар, В.Г. Гончаренко та ін./ За ред. В.В. Медведчука. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 656 с.

УДК 657:630\*9

*Аспір. Т.І. Вовчук<sup>1</sup> – Національний аграрний університет, м. Київ*

## ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЛІСОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Розкрито роль бухгалтерського обліку як чинника забезпечення достовірної інформації про стан лісових ресурсів, визначено основні проблеми обліку лісових насаджень, окреслено можливі підходи для їх вирішення.

*Post-graduate T.I. Vovchuk – National agrarian university, Kyiv*

### Basic problems of record-keeping of forest biological assets and ways of their decision

The role of record-keeping as a factor of providing of reliable state information forest resources is exposed, the basic problems of account of the forest planting are certain, possible approaches for their decision are outlined.

Вступ України до світового економічного співтовариства об'єктивно зумовив необхідність вирішення ряду питань, пов'язаних з адаптацією вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності до положень міжнародних стандартів (МСБО, МСФЗ). Організація та реалізація теоретичних засад обліку біологічних активів повинна здійснюватися відповідно до МСБО 41 "Сільське господарство" та розробленого на його основі національного П(С)БО 30 "Біологічні активи". До того ж дія цих стандартів поширюється на всі без винятку біологічні активи, що формуються у різних галузях економіки України.

Постановка проблеми. З 1 січня 2007 р. підприємства, діяльність яких пов'язана з управлінням (формуванням та використанням) біологічними активами, зобов'язані вести їх бухгалтерський облік та подавати фінансову звіт-

<sup>1</sup> Наук. керівник: проф. В.К. Савчук, д-р екон. наук

ність згідно з принципами, закладеними у П(С)БО 30 "Біологічні активи". 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 всім критеріям належності до біологічних активів:

- здатні до біологічних перетворень, внаслідок яких вони продукують додаткові біологічні активи та/або лісогосподарську продукцію;
- існує можливість отримання підприємством майбутніх економічних вигід, 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.

Саме тому дія положення № 30 має поширюватися на лісові біологічні активи, а їх облік проводитися з дотриманням усіх вимог, викладених у стандарті.

Загалом проблема полягає у тому, що сучасний облік лісових насаджень (кількісний і вартісний) повністю відокремлений від їх бухгалтерського обліку, від стратегічних цілей і проблемних питань розвитку загальної системи управління біологічними активами. Оскільки лісові насадження не обліковуються на балансі підприємства, то про об'єктивний і достовірний бухгалтерський облік мова йти не може. Водночас це призводить до зловживань та перекручування показників фінансової звітності, що створює умови для переходу лісового господарства "у тінь".

Метою дослідження є виявлення проблем у бухгалтерському обліку саме лісових насаджень та надання практичних рекомендацій з їх вирішення.

Аналіз наукових праць та досліджень провідних науковців та бухгалтерів-практиків показав, що питання обліку лісових біологічних активів повністю не вирішено. Навіть у галузевих рекомендаціях Державного комітету лісового господарства України з бухгалтерського обліку встановлені основні засади обліку лісопродукції на різних етапах її виготовлення, при цьому проблема вартісного оцінювання і обліку власне лісових насаджень не розкрито.

Для того, щоб організувати якісний бухгалтерський облік лісових насаджень необхідно, насамперед, окреслити проблемні і невирішені питання. До них належать:

- первісне оцінювання лісових насаджень з наступним формуванням вступного балансу;
- нарахування амортизації (зносу) на багаторічні лісові насадження;
- відображення витрат, пов'язаних із закладенням і доглядом за насадженнями за рахунок грошових коштів державного бюджету;
- відображення витрат, здійснених за рахунок власних коштів держлісгоспу;
- списання вартості лісових насаджень через оприбуткування лісопродукції.

Основною проблемою у бухгалтерському обліку лісу є адекватне і достовірне оцінювання насаджень для формування ввідного балансу. Колективом авторів у складі О.О. Канцурова, В.М. Жука, М.М. Коцупатрого, Л.К. Сука,

О.Д. Радченка, було запропоновано виділити як рахунки два синтетичних рахунки: рах. 16 "Довгострокові біологічні активи" та рах. 21 "Поточні біологічні активи", які призначені для узагальнення інформації відповідно про довгострокові та поточні біологічні активи [4]. Через відсутність у лісовому господарстві власне поточних біологічних активів, молодняки, маточні плантації, розсадники тощо пропонується оцінювати у складі капітальних інвестицій за первісною вартістю (за витратами виробництва або відновлювальною собівартістю), яка переноситься на вартість незавершеного виробництва, тим більше, що це не суперечить умовам стандарту № 30.

Щодо стиглих насаджень їх потрібно оцінювати за справедливою вартістю за мінусом витрат на місці продажу (п. 11 П(С)БО № 30). Визначивши вартість стиглих насаджень різних деревних порід на звітну дату, необхідно сформулювати ввідний баланс, в якому:

- інформація зі стиглих насаджень відображатиметься у розрізі субрахунків рахунку 16 (161, 162 – довгострокові активи, оцінені відповідно за справедливою та за первісною вартістю);
- витрати на закладення і догляд за незрілими лісовими насадженнями акумулюються на рахунку 152 – у розрізі лісоутвірних порід, розсадників чи маточних плантацій, які у кінці звітного періоду коригуються сумами витрат за рахунком 23. Така схема відображення витрат є правомірною до введення насаджень в експлуатацію в тому періоді, в якому можливим є визначення їх справедливої вартості.

Щодо амортизаційних сум, то їх недоцільно обчислювати для довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю, оскільки така оцінка уточнюється на кожну наступну звітну дату.

Для незрілих біологічних активів амортизація нараховується у періоді, наступному за періодом змикання крони дерев і визначається до того часу, коли вартість насадження можна справедливо оцінити і відповідно перенести на рахунок 161.

До складу витрат, пов'язаних зі створенням (закладенням) маточних плантацій, розсадників належать такі статті витрат:

- витрати на посадковий матеріал (вартість посадкового матеріалу власного виготовлення і придбаного з боку);
- витрати на паливно-мастильні матеріали, що виникають при доставленні матеріалів та обробленні посадкових площ;
- витрати на засоби захисту рослин та добрива (при необхідності);
- витрати на оплату праці та соціальні відрахування – основна і додаткова заробітна плата працівників, зайнятих безпосередньо у технологічному процесі відтворення лісових насаджень;
- витрати на оплату робіт і послуг, що надаються організаціями у зв'язку із виконанням окремих технологічних операцій, пов'язаних із закладенням і доглядом за лісовими насадженнями;
- витрати на ремонт лісових насаджень (охоплюючи вартість запасних частин, ремонтних та паливно-мастильних матеріалів, заробітна плата працівників, зайнятих ремонтом (обслуговуванням) машин, оплата послуг сторонніх організацій з ремонту та обслуговування технологічного обладнання, інші витрати на утримання основних засобів та лісових насаджень).

Ці витрати можуть покриватися за рахунок різних джерел фінансування: або за рахунок власних обігових коштів, чи за рахунок цільових надходжень коштів з державного бюджету.

За рахунок коштів державного бюджету фінансується здійснення заходів з ведення лісового і мисливського господарства та для створення захисних лісонасаджень. Постановою КМУ № 253 від 21 лютого 2007 р. було затверджено порядок використання у 2007 р. бюджетних коштів на зазначені вище заходи [1]. Відповідно до Додатку до Порядку, перелік робіт, на виконання яких можуть спрямовуватися бюджетні кошти включає:

1. Лісовпорядкування – упорядкування угідь, ведення лісового кадастру, обліку, моніторингу та інвентаризації лісів;
2. Проектно-вишукувальні, науково-дослідні роботи;
3. Заходи, пов'язані з веденням лісового господарства – проведення системи доглядового рубання у насадженнях, допоміжні лісогосподарські роботи;
4. Лісокультурні роботи (садіння та висівання лісу, реконструкція насаджень, сприяння природному поновленню лісу тощо);
5. Охорона лісів від пожеж, захист лісу від шкідників і хвороб;
6. Заходи із захисту і обліку мисливських ресурсів.

Витрати бюджетних коштів відображаються на рахунку 23 (субрахунок 231). Відповідно до п. 16-17 П(С)БО № 15 "Дохід" цільове фінансування визнається доходом при умові підтвердження їх використання за призначенням, у тому періоді, в якому такі витрати були реалізовані [3]. Таким чином державні кошти, отримані для проведення лісовідновних робіт, визнаються валовим доходом для підприємства, а витрати, здійснені за їх рахунок, належать до складу валових у тому періоді, в якому вони були. Таким чином у квартальній податковій звітності суми грошових коштів відображаються одночасно у частині доходів і витрат платника податків і зрештою не впливають на формування фінансового стану підприємства. Крім цього вони не збільшують балансову вартість групи біологічних активів, тому не обтяжуються амортизаційними відрахуваннями.

Щодо витрат, які сталися за рахунок власних обігових коштів, то вони збільшують вартість тих активів, на поліпшення (закладення, догляд, доповнення) яких вони були витрачені і відповідно первісна вартість таких активів підлягає амортизації з періоду зімкнення крони дерев. При цьому сплачені суми ПДВ включаються до податкового кредиту.

Лісопродукція, що знаходиться на лісосіках і проміжних складах обліковується як незавершене виробництво на рахунку 23. Щомісячно вона оцінюється за одним із методів:

- за методом визначення справедливої вартості;
- за методом відновлювальної вартості;
- за фактичною собівартістю.

Після коригування вартості лісопродукції витратами на її вивезення до кінцевих складів, відображається на рахунку 26 "Готова продукція". Одночасно з цим відбувається списання вартості лісових насаджень з рахунку 16 на рахунок 97 (субрахунок 976 – списання необігових активів).

Доходи/витрати від первісного визнання біологічних активів становлять різницю між вартістю активів і витратами на здійснення їх біологічних перетворень і включаються до складу інших операційних доходів/витрат.

Щодо фінансового результату від основної діяльності, то його склад і методика відображення на звітну дату визначається п. 19-22 П(С)БО № 30 [5].

**Висновки.** Для ефективного використання лісових ресурсів у ринкових умовах господарювання необхідно розробити таку систему кількісно-вартісного оцінювання та обліку лісових насаджень, застосування якої дасть можливість характеризувати не тільки повноту та інтенсивність лісокористування, але й враховувати деструктивні еколого-економічні зміни, які відбуваються у лісовому біогеоценозі. Основу системи складатимуть натуральні і вартісні показники, які практично застосовуються в бухгалтерському обліку, статистичній звітності і обліку лісового фонду. Це дасть змогу не тільки забезпечити самоокупність галузі, але і перевести лісове господарство з витратної частини бюджету у дохідну.

### Література

1. **Постанова** Кабінету Міністрів України № 253 від 21 лютого 2007 р. "Про порядок використання у 2007 р. коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів з ведення лісового і мисливського господарства та для створення захисних лісових насаджень і полезахисних лісових смуг"// Урядовий кур'єр. Орієнтир. – 2007, № 10. – С. 3-5.

2. **Податкова** система. Хрестоматія. – Зб. систематизованого законодавства. – К.: Вид-во "Бліц-інформ". – 2006, вип. 1. – 242 с.

3. **Бухгалтерський** учет. Хрестоматія – Сб. систематизованого законодавства. – К.: Изд-во "Блиц-информ". – 2007, вып. 1. – 226 с.

4. **Облік** сільськогосподарської діяльності: Навч. пос./ За ред. Жука В.М. – К.: Вид-во ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. – 368 с.

5. П(С)БО 30 "Біологічні активи"// [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

6. **Облік** капітальних інвестицій в багаторічні насадження сільгосппідприємств// [www.glavbuh.com.ua/4-/1-/2004/24.doc](http://www.glavbuh.com.ua/4-/1-/2004/24.doc).

УДК 658.14

*Магістрант В.Д. Джунковський; проф. М.М. Павлишенко,  
канд. екон. наук – Львівська КА*

## ФОРМУВАННЯ ОПТИМАЛЬНОЇ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ

Оптимальної структури капіталу має прагнути кожен підприємець. При формуванні капіталу потрібно дотримуватись певних принципів та переваг того чи іншого виду капіталу. Структура капіталу визначає багато аспектів не тільки фінансової, але також і операційної та інвестиційної його діяльності, здійснює активний вплив на кінцеві результати його діяльності.

*Undergraduate V.D. Dzhunkovskyy; prof. M.M. Pavlyshenko – L'viv commercial  
academy*

### Formation of optimum structure of the capital

Optimum structure to the capital, which purpose owes each businessman aspires. At formation of the capital it is necessary to adhere to principles of formation and advantages of this or that kind to the capital. The structure to the capital defines (determines) many aspects not only financial, but also too of operational and his (its) investment activity, carries out active influence on final results of his activity.