

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ДАНИЛЮК МИХАЙЛО ВОЛОДИМИРОВИЧ

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО
ГОСПОДАРСТВА / ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND ANALYSIS
IN FORESTRY ENTERPRISES**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОПЗм-22

М.В. Данилюк

Науковий керівник:

к.е.н. доцент Палюх М.С.

Магістерську роботу допущено до захисту:

“ ” _____ 20 ____ р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

Зміст

ВСТУП	3
Розділ I. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ	6
1.1. Лісове господарство України: проблеми становлення і національної стратегії сталого розвитку	6
1.2. Особливості лісового господарства як галузі економіки і специфіка виробничих відносин	13
1.3. Організаційно-технологічні особливості роботи виробничих підрозділів підприємств лісового господарства та їх вплив на побудову обліку витрат на калькулювання собівартості продукції	19
1.4. Поняття витрат, доходу та результатів діяльності, їх визнання, визначення і оцінка	24
Висновки до розділу 1.....	31
Розділ II. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА	33
2.1. Формування і облік витрат операційної діяльності на підприємствах лісового господарства, здійснюваних за рахунок бюджетних та власних коштів.....	33
2.2. Облік у допоміжних (підсобних) виробництвах, цехах	40
2.3. Ціноутворення в лісовому господарстві	43
2.4. Облік формування доходу від основної діяльності підприємства та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	54
2.5. Облікове забезпечення і порядок складання фінансової звітності	63
Висновки до розділу 2.....	69
Розділ III. АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І ДОХОДІВ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА	71
3.1. Аналіз і оцінка ефективності формування витрат підприємств лісового господарства	71
3.2. Аналіз фінансових результатів діяльності	79
3.3. Аналіз розподілу і використання прибутку	87
Висновки до розділу 3.....	92
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	94
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	100

ВСТУП

Актуальність теми. Лісове господарство – складна галузь народного господарства, яка справляє значний вплив на розвиток національної економіки України. Значення лісу велике і багатогранне, оскільки він є джерелом отримання деревини і різноманітних продуктів побічного використання, виконує регулюючу, захисну та оздоровчу функції.

Політичні та соціально – економічні зміни, а також технологічні зрушення у виробництві вимагають нових підходів до управління, а також потребують пошуку таких методів, які б відповідали ринковим відносинам. Ефективно керувати лісогосподарськими підприємствами в умовах різких змін кон'юнктури ринку набагато важче, ніж було при адміністративній системі господарювання. Економічні зміни, які відбуваються в Україні, вимагають принципово нових методів управління цими підприємствами.

Інтеграція України у світовий економічний ринок вимагає певного правового забезпечення процесу обліку на підприємстві. Відповідно до державної програми реформування вітчизняного обліку і статистики прийнято Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, розроблені і впроваджені національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які відповідають міжнародним стандартам. Крім того, було розроблено та впроваджено Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, затверджені наказом Державного комітету лісового господарства України, а також Інструкцію з обліку лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах лісового господарства України. На основі цих нормативних документів і ведеться облік на держлісгоспах.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити таку інформацію: точний облік рубок догляду та головного користування, наявність та вибуття лісопродукції на складах підприємства, облік лісозаготівель, лісопиляння і

деревообробки, облік витрат на виробництво лісопродукції, формування собівартості та вивчення впливу факторів, які прямо та опосередковано впливають на її величину з метою її економічно обґрунтованого і можливого зменшення, визначення результату від реалізації лісопродукції.

Мета і завдання магістерської роботи. Метою написання даної магістерської роботи є обґрунтування методологічних принципів та організаційних основ фінансового обліку, аналізу і контролю витрат і доходів від основної діяльності на підприємствах лісового господарства.

Для того, щоб досягти даної мети, ми сформуваємо ряд завдань:

- визначити основи побудови бухгалтерського обліку і контролю витрат та доходів на держлісгоспах;
- вивчити методику обліку витрат і доходів ;
- вивчити та проаналізувати показники господарської діяльності найбільших держлісгоспів Тернопільської області – а Тернопільського та Чортківського;
- проаналізувати доходи та витрати підприємств лісового господарства.

Одним з основних завдань покладених на дану магістерську роботу є розробка методичних підходів і складання практичних рекомендацій щодо вдосконалення існуючих методик синтетичного та аналітичного обліку та аналізу витрат та доходів підприємств лісового господарства України в умовах переходу до ринкових відносин.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є комплекс теоретичних і практичних питань бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат та доходів держлісгоспів.

У процесі написання магістерської роботи було використано законодавчі та інші нормативні акти, методичний та інструктивний матеріал, праці вчених та фахівців із теорії та практики, які присвячені обліку, аналізу та контролю витрат та доходів підприємства, а саме: Завгороднього В.П., Пушкаря М.С., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Сопка В.В. та ін.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження обрано Тернопільський та Чортківський держлісгоспи. На прикладі даних підприємств буде розглянута організація та методологія бухгалтерського обліку, аналізу і контролю витрат та доходів держлісгоспів, визначено основні проблеми, пов'язані з ними.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що розроблено методичні підходи та обґрунтовані теоретичні положення щодо вдосконалення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат та доходів держлісгоспів. Вони доведені до рівня практичних рекомендацій, які можуть використовувати суб'єкти господарювання.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна даної роботи полягає у формуванні єдиної концепції, теоретичного обґрунтування і вирішення проблем, пов'язаних з вдосконаленням обліку, аналізу і контролю витрат та доходів держлісгоспів.

Структура магістерської роботи. Дана магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаної літератури, додатків.

РОЗДІЛ I

ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ

1.1. Лісове господарство України: проблеми становлення і національної стратегії сталого розвитку

Ліс – це сукупність землі, рослинності, в якій домінують дерева та чагарники, тварини, мікроорганізми та інші природні компоненти, що в своєму розвитку біологічно взаємопов'язані, впливають один на одного і на навколишнє середовище.

Ліси України є її національним багатством і за своїм призначенням та місцезрештуванням виконують переважно екологічні (водоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, рекреаційні), естетичні, виховні та інші функції, мають обмежене експлуатаційне значення і підлягають державному обліку та охороні. Усі ліси в Україні є власністю держави.

Згідно Лісового кодексу України у постійне користування земельні ділянки лісового фонду надаються спеціалізованим лісгосподарським підприємствам, іншим підприємствам, установам, організаціям, у яких створено спеціалізовані підрозділи для ведення лісового господарства, а також для спеціального використання лісових ресурсів, потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт. Постійні лісокористувачі мають право:

- а) на ведення у встановленому порядку лісового господарства;
- б) на першочергове спеціальне використання у встановленому порядку лісових ресурсів, користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних,

спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт;

в) власності на заготовлену продукцію і доходи від її реалізації (крім доходів від реалізації продукції, одержаної від догляду за лісом та інших лісогосподарських заходів);

г) здійснювати у встановленому законодавством порядку будівництво доріг, лісових складів, пожежно-хімічних станцій, господарських приміщень та інших об'єктів, необхідних для ведення лісового господарства та використання лісових ресурсів.

Постійні лісокористувачі зобов'язані:

а) забезпечувати відтворення, охорону, захист і підвищення родючості ґрунтів, продуктивності лісових насаджень і посилення їх корисних властивостей, виконувати інші вимоги законодавства щодо ведення лісового господарства та використання лісових ресурсів;

б) дотримуватись науково обґрунтованих норм і порядку спеціального використання деревних та інших ресурсів лісу та користування земельними ділянками лісового фонду;

в) вести лісове господарство, здійснювати спеціальне використання лісових ресурсів та користуватися земельними ділянками лісового фонду способами, які б забезпечували збереження оздоровчих і захисних властивостей лісів, а також створювали сприятливі умови для їх охорони, захисту, використання та відтворення;

г) виконувати роботи, пов'язані з відведенням в натурі земельних ділянок лісового фонду для спеціального використання лісових ресурсів, потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт;

д) вести первинний облік лісів;

е) забезпечувати охорону рідкісних видів рослин і тварин, рідкісних рослинних угруповань відповідно до природоохоронного законодавства;

ж) своєчасно вносити плату за використання лісових ресурсів;

з) не порушувати законні права тимчасових лісокористувачів.

Організація лісового господарства має своїм завданням забезпечувати правову і технічну регламентацію його раціонального ведення і використання лісових ресурсів залежно від природних та економічних умов, цільового призначення, місце розташування, породного складу лісів, а також функцій, які вони виконують.

Державні органи та постійні лісокористувачі, які здійснюють планування, організацію, ведення лісового господарства і використання лісових ресурсів з урахуванням господарського призначення лісів і природно-кліматичних умов, зобов'язані забезпечувати:

- збереження лісів, охорону їх від пожеж, захист від шкідників і хвороб;
- посилення водоохоронних, захисних, кліматорегулюючих, санітарно – гігієнічних, оздоровчих та інших корисних властивостей лісів з метою охорони здоров'я людей і поліпшення навколишнього природного середовища;
- безперервне, невиснажливе і раціональне використання лісів для планомірного задоволення потреб виробництва і населення в деревині та іншій лісовій продукції;
- розширене відтворення, поліпшення породного складу і якості лісів, підвищення їх продуктивності;
- раціональне використання земельних ділянок лісового фонду;
- підвищення ефективності лісогосподарського виробництва на основі єдиної технічної політики, досягнень науки і техніки.

Організація лісового господарства передбачає:

- ведення державного обліку лісів;
- поділ лісів за групами та віднесення до категорій захищеності;
- виділення господарських частин (експлуатаційні, водоохоронні, захисні тощо), господарських секцій (високопродуктивні, середньопродуктивні, низькопродуктивні, плантаційні тощо);
- встановлення віку стиглості лісу, способів рубок і відтворення лісових

насаджень, норм використання лісових ресурсів;

- визначення системи заходів щодо охорони, захисту, раціонального використання та відтворення лісів;

- здійснення інших організаційно-технічних заходів згідно з основними вимогами щодо ведення лісового господарства і використання лісових ресурсів, визначеними законодавством України.

Лісове господарство – складна галузь народного господарства, яка справляє значний вплив на розвиток національної економіки України. Однак поки що у ній ще не вироблено чіткої концепції щодо розвитку недержавних підприємницьких структур. Чинне законодавство з питань приватизації не відповідає вимогам часу і не відображає реальної ситуації в галузі як на державному, так і регіональному рівнях, хоча здійснення роздержавлення та приватизації в лісогосподарській діяльності належить до особливо складних проблем у теоретичному і методологічному плані, потребує глибоких досліджень і ретельних розрахунків не тільки економічних, а й соціальних наслідків. Упродовж двох століть точаться дискусії щодо форм власності на ліси. Багато економістів і фахівців з лісового господарства в Україні дотримуються думки, що ліси повинні бути тільки державною власністю, оскільки до масового зведення їх у минулому спричинила саме приватна власність [94, с.75]. Але сучасне лісове господарство в Європі істотно відрізняється від того, яким воно було на початку ХХ століття: у багатьох країнах під впливом цілеспрямованої ефективною національної політики приватні ліси стали високопродуктивними. З метою підвищення ефективності лісового господарства окремі країни приватизували частину державних лісів (Нова Зеландія, Бразилія). І хоча цей захід ще не поліпшив лісокористування, економісти все ж таки сподіваються на позитивні зміни у майбутньому. В окремих країнах світу (Швеція, Фінляндія та ін.) спостерігаються зворотні процеси: щоб забезпечити ефективне використання лісу для суспільних потреб, уряди викупувають ліси з приватного сектора; такі операції здійснюються в

невеликих обсягах, бо вимагають значних коштів.

Форми власності на ліси утворюються під впливом численних економічних, екологічних та соціальних факторів. У сукупності факторів, що впливають на розвиток лісокористування, форми власності на ліси не завжди є домінуючими. Вирішальною, на думку Синякевича І., є національна лісова політика, спрямована на підтримку і раціональне використання лісів усіх форм власності [94, с.77]. Активна лісова політика, що базується на принципах сталого лісокористування (проголошених на Конференції ООН в 1992 р.), сприятиме підвищенню комплексної продуктивності лісів і більш повному використанню корисних функцій лісу.

На даному етапі в Україні лісогосподарська галузь утримується за рахунок державного бюджету, тобто вона знаходиться в державній формі власності. Це зумовлено також тим, що основна продукція – деревина – дозріває десятки, а в регіонах Карпат України – навіть 100-140 років при щоденній потребі в ній. Тому найнебезпечнішим є вузькогалузевий, споживацький, лісоексплуатаційний підхід до лісо- і природокористування.

Для того, щоб ліси всебічно і раціонально використовувались в інтересах держави та її народу, необхідно централізовано керувати лісовою політикою, виходячи з принципів, які поєднують найефективніші риси ринкового і планового механізмів управління. На думку науковців галузі і провідних спеціалістів, стратегія реформи повинна здійснюватись в чотирьох основних напрямках, а саме:

- вдосконалення лісового законодавства;
- створення нового господарського механізму, який базуватиметься на фундаменті ринкової економіки;
- перебудова структури управління і ведення лісового господарства;
- раціоналізація й інтенсифікація лісового господарства [56, с.5].

Безперечно, реформування галузі потребує часу і певної послідовності, щоб не завдати шкоди лісу. Відповідно до Програми розвитку лісового

господарства України спеціалістами була розроблена та затверджена Програма розвитку лісового господарства Тернопільської області на період до 2025 року. Розробка Програми є наслідком усвідомлення широкою громадськістю виключно важливої екологічної ролі лісів як стабілізуючого компоненту природного комплексу Тернопільської області і необхідності забезпечити в майбутньому стале комплексне використання усіх ресурсів і корисних властивостей лісових екосистем. Програма розроблена з використанням основних принципів і прогностичних показників Державної програми “Ліси України” на 2015-2025 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2015 року, а також з врахуванням сучасних тенденцій реформування народного господарства країни, в тому числі в системі лісових відносин.

Завданнями Програми є:

- визначення основних напрямків розвитку лісового господарства області;
- визначення основних прогностичних показників розвитку лісового господарства області на період до 2025 р;
- забезпечення сталого розвитку лісової галузі області.

Основні екологічні завдання, які стоять перед лісовим господарством області, наступні:

- збільшення лісистості території області до оптимального рівня;
- підвищення продуктивності, поліпшення якісного складу лісових насаджень;
- підвищення стійкості лісових екосистем до впливу негативних факторів навколишнього середовища;
- нарощування природоохоронного потенціалу лісів, збереження їх біологічного різноманіття;
- розширення застосування методів раціонального використання лісових ресурсів;
- розширення робіт із захисного лісорозведення і агролісомеліорації;

- сприяння розвитку лісогосподарської науки і ефективне впровадження її досягнення.

Лісистість території – це відношення вкритої лісом площі до загальної площі цієї території. Лісистість України станом на 1.01.2017 року становила 15,6 % [41, с.9]. Динаміка лісистості Тернопільської області за останнє півстоліття зросла приблизно на 3,1% за даними Програми розвитку лісового господарства Тернопільської області на період до 2015 року (див. табл. 1.1.1).

Таблиця 1.1.1

Динаміка лісистості Тернопільської області

Фактична лісистість, %					Оптимальна лісистість (розрахунки УкрНДІЛГА)
1956	1966	1978	1983	2015	
10,7	11,2	12,0	12,6	13,8	20,0

Збільшення лісистості області можливе за рахунок:

- підвищення частки вкритої лісом площі в межах земель лісового фонду;
- заліснення земель природоохоронного (меліоративного) фонду;
- створення захисних насаджень і смуг;
- заліснення малопродуктивних сільськогосподарських земель і тих, які підлягають виведенню з активного обробітку.

Програма висвітлює стратегічні напрямки розвитку лісового господарства області в умовах реформування економіки, з урахуванням яких наводяться узагальненні показники фінансово-господарської діяльності основних лісокористувачів області.

Не дивлячись на те, що частка продукції лісової галузі в валовому продукті області є незначною, лісове господарство в економіці області займає важливе місце. Лісогосподарські підприємства заготовляють від усіх видів рубок понад 200 тис. куб. м деревини. В лісах області проводиться заготівля березового соку, цінної лікарської сировини, дикоростучих плодів і ягід.

Соціально-економічне значення лісового господарства зумовлюється нині тим, що багато корисних властивостей лісу не піддається економічній оцінці.

На всіх видах робіт в системі лісового господарства області працює понад 2500 чоловік. Підприємствами лісового господарства щорічно сплачується понад 6 млн. грн. платежів і податків в державний і місцеві бюджети.

Отже, беручи до уваги все вище сказане нами, можна прийти до висновку, що лісове господарство повинне мати одне з пріоритетних напрямків розвитку національної економіки, враховуючи стратегічне значення даної галузі.

1.2. Особливості лісового господарства як галузі економіки і специфіка виробничих відносин

Значення лісу для народного господарства велике і багатогранне. Ліс є джерелом отримання деревини і різноманітних продуктів побічного використання, покращує клімат, регулює водний режим рік, захищає поля від посух, суховіїв, запобігає водну і вітрову ерозії ґрунту, зберігає здоров'я людини. Ліс, виконуючи багатосторонні функції, одночасно виступає як предмет праці, засіб праці і продукт праці.

Предметом, або об'єктом прикладання, праці ліс є в тих випадках, коли експлуатується для задоволення потреб народного господарства в деревині і в інших продуктах лісу, при проведенні заходів з охорони, захисту лісу, лісовідновленню і догляду за ним.

Засобом праці ліс виступає при використанні його для захисту полів, водоймищ, доріг и т.д.

Продуктом праці ліс стає після необхідних затрат на відновлення, збереження і покращення його якості. Іншими словами, ліс виступає в якості продукту праці в результаті лісогосподарського виробництва.

Відповідно, під продукцією лісового господарства необхідно розуміти результат праці по створенню, вирощуванню, охороні і захисту лісових насаджень, придатних для експлуатації і виконання певних функцій. Це – ліс на корені з його різноманітними функціями, вирощувана деревина різних порід, продукти побічного використання (гриби, ягоди, живиця, технічна і лікарська сировина і т.д.), продукти мисливського господарства.

Лісогосподарські і лісозаготівельні виробництва при деяких спільних цілях і задачах мають цілий ряд принципово відмінних особливостей, які впливають на конкретні форми прояву економічних законів.

До особливостей лісового господарства відносяться:

1. Тривалий строк виробництва. З моменту садіння лісу проходить декілька десятків років, перш ніж виростає стиглий ліс, придатний до використання. Це означає, що затрачена на вирощування лісу праця компенсується суспільству у вигляді корисного продукту через тривалий період. Крім цього, це зобов'язує вести господарство так, щоб в запасі завжди були площі стиглого і досягаючого лісу для забезпечення сталості користування лісом.

2. Короткий робочий період. Час виробництва розподіляється на: на робочий період, протягом якого людина впливає на предмети праці, і період природних процесів, які відбуваються без участі людської праці. В лісовому господарстві тривалість робочого періоду складає не більше 1%. Решта 99% часу виробництва відбуваються біологічні та фізико-хімічні процеси, які протікають без участі людини. Ціллю виробництва є задоволення потреб суспільства, внаслідок чого лісовирощування розвивається, хоча його особливості залишаються і потребують того, щоб з ними рахувались при організації господарства. Вони виключають безперервність виробничого процесу, роблять неможливим поточний процес виробництва, тобто не можна посадити ліс і тут же проводити на цій ділянці проріджуючі, прохідні рубки, а потім рубки головного користування. Все це породжує сезонність виробництва

і потребу у великій кількості оборотних фондів.

3. Лісове господарство потребує значних площ землі. При правильному веденні господарства необхідні великі площі тому, що при наявності маленьких парцел не можна вести господарську вирубку лісу, майже не можливо отримувати побічні доходи, важче організувати захист лісу і т.д.

Ця особливість лісового господарства здійснює вплив на структуру основних фондів лісгоспів, особливо гостро ставить проблему зв'язку і транспорту і створює специфічні умови при організації праці.

4. Різноманітний вид комплексної продукції лісгоспів. Ліс здатен задовольняти різні потреби суспільства, тому продукція лісгоспів має різноманітний характер. Деревина різних порід, плоди, насіння, гриби, ягоди, живиця, технічна і лікарська сировина, продукти мисливського господарства – речові носії продукції лісгосподарського виробництва. Крім цього, захисні властивості лісу збільшують врожай на прилеглих полях сільського господарства, підвищують суднохідність рік, забезпечують нормальну роботу гідроелектростанцій, залізничних і шосейних доріг, зупиняють рух пісків, розмивання ґрунту, сприяють використанню непродуктивних земель і покращують санітарно-гігієнічну роль лісу зелених зон міст і населених пунктів. Все це потребує особливих методів встановлення загальної продуктивності господарства, ефективності, рентабельності і собівартості продукції і окремих лісгосподарських заходів.

5. Обумовленість лісгосподарського виробництва географічним середовищем. Вирощування лісу зв'язано з біологічними процесами по накопичуванню органічної маси, які в значній мірі обумовлені родючістю ґрунту, кількістю тепла, світла, вологи і т.д., що в свою чергу зв'язано з географічним розташуванням лісних масивів.

Лісове господарство тісно пов'язане з іншими галузями народного господарства, а саме з лісозаготівельною промисловістю, сільським

господарством, транспортом, вугільною і газовою промисловістю.

Деревина – основна сировина в діяльності лісової промисловості. Чим успішніша і продуктивніша діяльність лісогосподарського виробництва, тим ширша і багатша сировинна база для лісозаготівельної промисловості. Наприклад, продуктивність праці робочих, зайнятих в лісозаготівельній промисловості, в значній мірі залежить від середнього об'єму дерева і запасу на 1 га деревини, яка поступає в рубку.

Розвиток лісозаготівельної промисловості забезпечує повніше і усестороннє використання лісу, розширюючи сферу діяльності для лісового господарства. Таким чином, лісове господарство зацікавлене в розвитку і успішній діяльності лісозаготівельної промисловості, і при вирішенні таких питань, як способи рубки, розміщення лісосік, тривалість лісозаготівельного періоду і т.д., воно повинно виходити не тільки з вузько лісогосподарських інтересів, але і враховувати умови, які забезпечують успішну роботу лісозаготівельної роботи.

Тільки розвинута, озброєна передовою технікою лісозаготівельна промисловість може забезпечити освоєння і раціональне використання сировинних лісових багатств країни. В цьому простежується тісний зв'язок з машинобудуванням. Задачі технічної реконструкції лісогосподарського виробництва можуть бути успішно розв'язані тільки на базі розвитку важкої, автомобільної, тракторної промисловості і виробництва лісогосподарських машин.

Зв'язок лісового господарства із залізничним і водним транспортом також різносторонній. По-перше, залізничний транспорт – постійний споживач значної кількості деревини. По-друге, дорожні і транспортні організації широко використовують у своєму виробничому процесі захисні і водоохоронні властивості лісу. По-третє, продукти лісу, головним чином деревина, займають одне з перших місць у вантажах, які перевозяться водним і залізничним транспортом. По-четверте, вирішення ряду головних питань лісового

господарства залежить від степені розвитку залізничного і водного транспорту. Наприклад, розміри рубки лісу в окремих районах безпосередньо пов'язані з кількістю деревини, яка може бути вивезена з даного району. Тому лісове господарство зацікавлене в розвитку і успішній роботі транспорту так, як і транспорт зацікавлений в розвитку лісогосподарського виробництва.

З розвитком науки і техніки росте виробництво і споживання деревини, значно розширюються області її використання. Найбільш крупними споживачами деревини є: будівельна індустрія, вугільна і рудна промисловість, целюлозно-паперова і меблева промисловість.

Будівельна промисловість, не дивлячись на широке використання в будівництві залізобетону, цегли та інших матеріалів, є одним з найбільших споживачів деревини.

Вугільна і залізорудна промисловість використовують деревину в якості кріплення. У використанні лісу на ці потреби є значні зміни. У зв'язку із збільшенням питомої ваги вугілля відкритим способом, а також заміною дерев'яного кріплення бетонними та металевими стояками загальний розхід деревини на потреби гірничорудної промисловості зменшується приблизно на 15-20%. Багато деревини йде на потреби транспорту, суднобудівництва, гідротехнічних споруд і т.д.

Продукцією целюлозно-паперової промисловості є папір, картон, фібра, а також волокнисті матеріали, які використовуються як напівфабрикати для виробництва штучного волокна, ефірів, целюлози, пластмас, целофану, лаків, кіноплівки, вибухових речовин та ін. Потреби целюлозно-паперової промисловості в деревині щорічно збільшується.

Постійно збільшується попит на ділову деревину, пиломатеріали і фанеру у будівництві, на транспорті, у виробництві меблів і неповне задоволення цього попиту є головною причиною пошуків заміників лісоматеріалів.

Головна умова отримання максимальної кількості продукції без пропорційного збільшення об'єму лісозаготівель є комплексне використання

деревної сировини, включаючи відходи лісопромислового виробництва.

З кожним роком збільшується промислове використання деревних відходів, які утворюються при лісозаготівлях, при первинній і наступній переробці деревини. Один з найбільш доцільних та ефективних напрямків використання відходів – переробка їх на матеріал для целюлозно-паперової промисловості і для виготовлення деревних плит. Виробництво цих плит робить можливим використовувати відходи лісопиляння, деревообробки, відходи лісозаготівель і дров'яну деревину. Деревоволокнисті і деревостружкові плити можуть бути виготовлені з будь-яких деревних відходів.

Збільшення виходу продукції при механічній обробці хімічної переробки деревини, зменшення норм витрат деревини на виробничі потреби різних галузей і широке використання відходів деревини дозволяють економити щорічну величезну кількість кубометрів деревини.

Продукція із деревини використовується в основному для потреб промисловості. Продукція, яка отримується із деревної зелені має цінність для харчування і лікування тварин і людей (вітамінне борошно, хлорофіло - каротинова паста), так борошно використовують в якості вітамінної добавки до раціону тварин і птахів.

Велику користь в народному господарстві приносить ліс як джерело побічних використань. Великі безлісі площі, які входять в лісовий фонд, використовуються під пасовища і сінокоси. Під сінокоси, як правило, використовують ділянки в низовинах, де є гарний трав'яний покрив, де немає лісу і ростуть малоцінні деревні і чагарникові породи, а також галявини та інші непокриті лісом площі.

Велику роль в кормовій базі тваринництва відіграє гілковий корм. На корм худобі використовуються молоді гілки липи, осики, верби, тополі, клена, ясена, ліщини, горобини. Такі гілки з листям в подрібненому виді добре поїдаються худобою, тому з успіхом замінюють грубі корми (солому і сіно).

Велике народногосподарське значення має заготівля лісових плодів, ягід і

грибів. Ліси також багаті на лікарські рослини. Для виготовлення ліків фармацевтична промисловість використовує бруньки, кору, суцвіття листя, трави, плоди і насіння, кореневища багатьох лісових рослин.

Таким чином, лісове господарство має ряд особливостей, які характерні тільки для даної ланки народногосподарського комплексу. Воно забезпечує потреби суспільства у незамінній, високоякісній, цінній продукції. Але, як і всі інші галузі економіки, лісове господарство може успішно розвиватися і виконувати покладені на нього функції тільки в тісному зв'язку з іншими галузями народного господарства.

1.3. Організаційно-технологічні особливості роботи виробничих підрозділів підприємств лісового господарства та їх вплив на побудову обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Необхідно розрізняти управління лісом як власністю та управління лісогосподарською діяльністю або лісогосподарським виробництвом. Управління лісами в Україні засноване на праві державної власності на надра, води та ліси. Воно здійснюється державою.

Управління лісогосподарським виробництвом є функцією виробничої діяльності в лісі. Воно відноситься не до області права, а до області організації виробництва. Функцію управління виробництва має той орган, в користуванні якого знаходиться ліс. Державними повноваженнями по управлінню лісами в нашій країні наділений Державний комітет лісового господарства (Держкомлісгосп), що підпорядкований Міністерству екології, а також обласні управління лісового господарства, які через сітку лісгоспів і лісництв здійснюють управління лісами. Органи лісового господарства не можуть передавати свої повноваження по управлінню лісами ніякому іншому органу незалежно від того, в чиему користуванні знаходяться ліси. Обласне управління лісового господарства підпорядковується Державному комітету лісового господарства України та є його територіальним органом. Управління сприяє забезпеченню формування і реалізації державної політики в сфері лісових відносин на території області. Управління у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, актами Президента України і Кабінету Міністрів України, нормативно-правовими актами Держкомлісгоспу України, а також Положенням про обласне управління лісового господарства. Основними завданнями Управління є:

- участь у сприянні формування та реалізації державної політики в сфері регулювання лісових відносин та ведення лісового і мисливського господарства та полювання;

- здійснення державного управління та контролю, міжгалузевої координації і функціонального регулювання в галузі ведення лісового і мисливського господарства та полювання;

- участь в організації ведення державного лісового кадастру та державного кадастру мисливських тварин;

- участь у розробленні та організації виконання загальнодержавних і регіональних програм у сфері охорони, використання, відтворення лісів та тваринного світу та ін.

Обласним управлінням лісового господарства підпорядковані держлісгоспи. Вони створені з метою ведення лісового господарства, охорони, захисту, раціонального використання та відтворення лісів. Основними напрямками їх діяльності є:

- проведення заходів з відновлення лісів, підвищення їх продуктивності, створення насаджень із швидкоростучих і технічно цінних порід;

- організація лісонасінневої справи і лісових розсадників;

- збереження та посилення захисних властивостей лісів, лісонасаджень, що виконують захисні, водоохоронні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі та рекреаційні функції;

- охорона лісів і захисних лісонасаджень від пожеж, здійснення протипожежних заходів, захист лісів від хвороб та шкідників;

- облік лісових користувань;

- виробництво продукції та товарів народного споживання, проведення лісозаготівельних та лісопильно-деревообробних робіт;

- проведення матеріальної та грошової оцінки лісу на лісосіках, призначених до рубки; проведення рубок з додержанням діючих настанов і правил;

- складання виробничих, фінансових та інших планів в межах установлених контрольних цифр та лімітів, балансів прибутків та витрат, кошторисів; подання їх по підлеглих та здійснення заходів по їх виконанню;

- організація первинного обліку, складання зведених фінансових та статистичних звітів та ін.

Держлісгоспи є основними структурними підрозділами, де безпосередньо здійснюється ведення лісового господарства. Тут ведеться облік витрат і доходів по лісовому господарству, оскільки обласні управління - бюджетні установи і є проміжними ланками між Державним комітетом лісового господарства, який розробляє політику в даній галузі. Управління, в свою чергу, доводить її до безпосередніх виконавців - держлісгоспів, контролюючи також виконання основних напрямків та завдань цієї політики. До складу лісгоспу входять лісництва, які поділяються на обходи та ділянки. Деякі лісгоспи не мають лісництв, а тільки обходи. Структурні підрозділи лісгоспу впливають на організацію обліку господарських операцій.

Лісництва є первинною виробничо-господарською одиницею, яка виконує на своїй території лісогосподарські і лісокультурні заходи, збір лісового доходу (попневої плати), реалізацію ліквідної лісопродукції. Вони виконують такий комплекс робіт:

- рубки, пов'язані з веденням лісового господарства, інші рубки;
- лісокультурні роботи в державному лісовому фонді;
- створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісових смуг на землях державного лісового фонду та на землях інших лісокористувачів;
- охорона лісу від пожеж;
- боротьба зі шкідниками лісу;
- заготівля деревини від головного користування;
- добування живиці;
- заготівля продукції побічного користування в лісах;
- вивезення лісопродукції;
- переробка деревини;
- реалізація лісової продукції, продукції деревообробки та ін.

Лісництва не мають статусу окремої юридичної особи і є структурними

ланками держлісгоспу, але для забезпечення ведення бухгалтерського обліку в лісництві відповідно до статті 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. №996-XIV керівником держлісгоспу вводиться в штат бухгалтер лісництва, на якого покладається ведення бухгалтерського обліку в лісництві. В лісництві з великим об’ємом робіт може бути створена бухгалтерська служба відповідно до „Тимчасових нормативів чисельності працівників лісового господарства”, затверджених наказом Державного комітету лісового господарства України від 30.07.2002р. №96. Бухгалтерський облік тут ведеться під безпосереднім керівництвом головного бухгалтера держлісгоспу.

Для здійснення фінансово-господарської діяльності лісництво отримує із центрального складу держлісгоспу матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, запасні частини, паливно-мастильні матеріали та основні засоби. З його дозволу лісництво має право самостійно закуповувати товарно-матеріальні цінності за готівку та по безготівкових розрахунках. Лісництво списує витрачені матеріали на виробництво, сировину на виготовлену продукцію та інші операції.

Готівкові грошові кошти, що надходять у лісництво у вигляді виручки від реалізації лісопродукції (робіт, послуг) та інші надходження, здаються в касу держлісгоспу або на особистий рахунок в банку за місцезнаходженням лісництва, якщо держлісгоспом відкритий поточний рахунок у банку.

В лісництві нараховується заробітна плата працівникам за виконані роботи. На підставі даних бухгалтерського обліку лісництво подає держлісгоспу місячну бухгалтерську звітність.

Як і будь-яка галузь промисловості, лісове господарство виробляє велику кількість видів продукції, робіт, послуг. Визначення їх собівартості здійснюється на основі Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, затверджених наказом Державного комітету лісового господарства України від

16.11.2002р. №113 [62]. Згідно цих Методичних рекомендацій калькуляція собівартості – це визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду продукції (робіт, послуг). За допомогою калькулювання визначаються виробнича собівартість одиниці продукції (робіт, послуг), всього їх обсягу, собівартість виробництва по окремих структурних підрозділах підприємства, по різних виробничих процесах і в цілому по підприємству.

Показник „виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)” – один із основних економічних показників роботи підприємства, і це обумовлює необхідність однозначного визначення методики його розрахунку незалежно від того, де буде використовуватись показник виробничої собівартості в бухгалтерському, статистичному чи управлінському обліку. Планування собівартості в держлісгоспі покладено на працівників економічного відділу. Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва кожного виду та всієї продукції, що відповідає вимогам щодо її якості, обумовленої в технологічній документації.

Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної та валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньо - заводського планування, а також для формування цін.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Дані обліку витрат використовується для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів (лісництв) та держлісгоспу в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення

виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

У зв'язку з цим повинно бути забезпечене повне зіставлення планових та звітних даних щодо складу класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, методів розподілу витрат між об'єктами калькулювання (калькуляційними одиницями) та плановими (звітними) періодами.

Отже, беручи до уваги все вище сказане нами, можна прийти до висновку, що органи лісового господарства повинні забезпечувати правильне використання лісових ресурсів для задоволення потреб народного господарства в деревині, своєчасне відновлення лісів на вирубаних площах, охорону і захист лісу. Але, на нашу думку, саме держлісгоспи практично втілюють в життя політику стосовно лісового господарства України, розроблену вище стоячими органами. Ефективність їх функціонування є показником розвитку цієї галузі на тій чи іншій території та України в цілому.

1.4. Поняття витрат, доходу та результатів діяльності, їх визнання, визначення і оцінка

Діяльність будь-якого підприємства безпосередньо пов'язана з витратами та доходами. Щоб отримати певний дохід, воно безумовно повинно понести деякі витрати (економічно обґрунтовані). На підприємстві необхідно у кожному випадку прораховувати які витрати є раціональними та в майбутньому дадуть економічні вигоди у вигляді доходу. Стратегія суб'єкта господарювання має бути націлена на те, щоб за рахунок мінімальних витрат отримувати максимальний прибуток. Для цього на підприємстві повинні працювати високо кваліфіковані спеціалісти, які здатні реально аналізувати ситуацію на ринку продукції, товарів, послуг, відчувати будь-які найменші зміни на ньому, вміти прогнозувати стан, оцінювати наслідки тих чи інших змін, що відбуваються на ринку в результаті дії об'єктивних економічних

законів чи адміністративного впливу. Керівники, менеджери, бухгалтери повинні знати нормативну базу, яка регулює дані питання, тобто Закони України, Укази Президента стосовно певних видів діяльності, підзаконні нормативні акти, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються:

- НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”;
- П(С)БО 15 „Дохід”;
- П(С)БО 16 „Витрати”;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Окремі випадки визнання доходів та витрат регламентуються іншими П(С)БО.

Згідно П(С)БО 16 „Витрати” витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Об’єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов’язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшення зобов’язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Вони

визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були, здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (наприклад, у вигляді амортизації). У Звіті про фінансові результати витрати відображаються у момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена. Витрати слід обов'язково відображати у Звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, відповідно до П(С)БО 16, поділяються на виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Виробничі витрати - це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати.

Витрати виробництва, які реально виникають і які згруповані за відповідними ознаками для формування показників собівартості є об'єктами калькулювання, тобто обчислення в грошовому вираженні витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію (збут). Групування витрат за економічними елементами і характеризує їх відношення до створення продукту, але не відображає мети і призначення виробничих витрат, їх доцільність, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі

виробництва. Існує необхідність виділити серед витрат основні – безпосередньо спрямовані на виробництво продукту, витрати на обслуговування, управління, збут та реалізацію. Тому їх групують за призначенням і роллю у процесі виробництва, тобто за статтями собівартості. Деталізація групування витрат за статтями собівартості залежить від специфіки виробничого процесу та потреб управління. Відповідно до регламентів національного положення (стандарту) 16 „Витрати” підприємство самостійно обирає перелік калькуляційних статей. Так, відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України на основі П(С)БО 16 „Витрати” встановлено такий перелік статей калькулювання собівартості в галузі, на яку націлені наші дослідження:

- 1) Сировина і матеріали.
- 2) Купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
- 3) Паливо й енергія на технологічні цілі.
- 4) Зворотні відходи (вираховуються).
- 5) Основна заробітна плата.
- 6) Додаткова заробітна плата.
- 7) Відрахування на соціальні заходи.
- 8) Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
- 9) Загальновиробничі витрати.
- 10) Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти.
- 11) Інші виробничі витрати.
- 12) Попутна продукція (вираховується).
- 13) Виробнича собівартість.

При використанні наведеної вище номенклатури статей калькуляції в лісогосподарській діяльності підприємства не використовують статтю "Попутна продукція", а в промисловій діяльності не використовують статтю

"Витрати на лісогосподарські роботи, виконані за власні кошти". Детальніше статті калькулювання розглянемо в наступному розділі роботи.

Тепер з'ясуємо суть поняття „доходи”. Згідно НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). У Звіті про фінансові результати дохід відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Визнані доходи поточного періоду класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) інші операційні доходи;
- в) фінансові доходи;
- г) інші доходи;
- д) надзвичайні доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Інші операційні доходи – це суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

Фінансові доходи – це доходи, отримані від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі та дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій.

Інші доходи – це доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; доходи від не операційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

Надзвичайні доходи – це доходи, які виникли внаслідок надзвичайних подій.

Детально про суть доходу, його визнання та класифікацію, оцінку йдеться в П(С)БО 15 „Дохід”, але це положення (стандарт) не поширюється на доходи, пов’язані з виходом продукції лісового господарства, як зазначається в загальних положеннях цього стандарту.

Відповідно до П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність підприємства формується з дотриманням певних принципів, якими слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Найбільш важливими принципами, яких повинні дотримуватись підприємства, для обліку доходів і витрат є:

- нарахування;
- відповідності доходів і витрат.

Відповідно до принципу нарахування доходи та витрати відображаються в обліку та звітності тоді, коли вони виникають, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів. Фінансові звіти, складені з дотриманням цього принципу, надають користувачам інформацію не тільки про операції, що вже відбулися (тобто були отримані або виплачені грошові кошти), але й про зобов’язання виплатити грошові кошти у майбутньому або про грошові кошти, які очікується отримати у майбутньому.

Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів (див табл.1.4.1).

Таблиця 1.4.1

Принципи відповідності доходів і витрат

Принципи відповідності доходів і витрат	1. Витрати визнаються витратами періоду в той момент, коли відбувається визнання доходу, для якого вони були здійснені.	Наприклад, витрати, понесені підприємством на виготовлення продукції, визнаються витратами періоду в момент визнання виручки від реалізації цієї продукції.
	2. Якщо певні витрати були понесені, але їх неможливо пов'язати з доходом певного періоду, такі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені.	Адміністративні витрати, витрати на збут.
	3. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати систематично розподіляються між відповідними періодами.	Наприклад, витрати на придбання основних засобів визнаються на періодичній основі у вигляді амортизації.

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку. Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства. Прибуток як головний показник ефективності діяльності підприємства виступає і як критерій визначення рівня виплат дивідендів, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації.

Обсяг прибутку підприємство одержує від основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, формування резерву власного капіталу тощо.

Загальне визначення прибутку зводиться до збільшення капіталу в результаті ведення господарської діяльності. Однак у бухгалтерському обліку перевагу надають терміну „чистий прибуток”, що визначається як різниця між чистими доходами і валовими витратами. Прибуток є головним фінансовим показником господарської діяльності підприємства, його прибутковості й платоспроможності. Обсяг та структуру прибутку, його формування та використання можна визначити завдяки методам бухгалтерського обліку. Показник прибутку є об’єктом всебічного економічного аналізу, зокрема факторного, для чого використовують різні економіко-статистичні методи та економіко-математичне моделювання.

Отже, поняття витрат, доходу та фінансового результату є визначальними в діяльності підприємств, організацій, оскільки дозволяють визначити ефективність їх функціонування, здійснити економічний аналіз, виявити можливості збільшення продуктивності діяльності, покращити фінансові показники та досягти мети будь-якого суб’єкта господарювання – отримати найбільший дохід при найменших витратах (тобто максимально можливий позитивний результат). Це також є стратегічним завданням підприємств з точки зору макроекономіки, оскільки призводить до стабілізації економічної ситуації країни в цілому, збільшення продуктивності виробництва, зайнятості населення, покращення їх платоспроможності, соціального розвитку.

Висновки до розділу 1

Оскільки в лісовому господарстві України діє архаїчний механізм, який залишився у спадок від старої адміністративно-командної економіки, склалися об’єктивні передумови для його реформування. Але не можна робити поспішних кроків. Програма економічних реформ у лісовому господарстві має бути виваженою, добре підготовленою, мати наукове та правове забезпечення, оперувати досконалою системою інструментів лісової політики.

На думку Синякевича І, яку він викладає у своїй статті, необхідно перебудувати систему фінансування лісового господарства. Він вважає, що плата за спеціальне використання лісових ресурсів (попнева плата) має направлятись у валовий дохід лісових підприємств, а не відраховуватись у державний і місцевий бюджети. Підприємства лісового господарства України повинні отримувати дотації з державного бюджету на відтворення й охорону лісів за стабільними нормативами (диференційованими з урахуванням вікової структури лісів). Такі дотації слід надавати обов'язково тим підприємствам – постійним лісокористувачам, де частка стиглих і перестійних насаджень є меншою, ніж у нормальному лісі, – це компенсація за недоотриманий лісовий дохід у зв'язку з інтенсивним вирубуванням лісів у минулому (порушенням принципів і критеріїв сталого лісокористування). Ми з цією думкою повністю погоджуємося, оскільки вважаємо, що це стимулюватиме розвиток лісівництва України, дасть змогу забезпечувати потреби народного господарства у високоякісній сировині, поповнювати бюджет України як одна з провідних на даний час статей експорту нашої держави. Будемо надіятись, що зважена і далекоглядна політика нового уряду зробить можливим експортування не високоякісної деревної сировини, а продукції її переробки, що зумовить перетворення України з сировинного придатка Європи на постачальника конкурентноспроможної готової продукції.

РОЗДІЛ II

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

2.1. Формування і облік витрат операційної діяльності на підприємствах лісового господарства, здійснюваних за рахунок бюджетних та власних коштів

Згідно НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” операційною діяльністю є діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Тобто, для підприємств лісового господарства операційною діяльністю є діяльність, безпосередньо пов'язана з випуском продукції, виконанням робіт і послуг виробничого характеру. Характерна особливість виробничої діяльності лісових господарств заключається в тому, що в ній в комплексі здійснюються процеси по вирощуванню лісових ресурсів за рахунок лісозаготівель, переробки деревної та іншої сировини. До операційної діяльності лісового господарства відносяться лісозаготівельне виробництво (розробка лісосічного фонду з метою отримання різних сортиментів круглого лісу і технологічної сировини у вигляді дров і лісосічних відходів); деревообробне (лісопиляння, виробництво тари, будівельних деталей, чорнових заготовок і т.д.) виробництво.

Відповідно до ст.6 Лісового кодексу всі ліси України є власністю держави і передані у постійне користування держлісгоспам-лісовим господарствам, які за незначним винятком здійснюють свою діяльність на умовах самоокупності.

Лісове господарство - це господарюючий суб'єкт, який має права юридичної особи, здійснює виробничу і комерційну діяльність з метою одержання прибутку. Але оскільки воно знаходиться в державній формі власності, то в державному бюджеті є стаття, пов'язана з його фінансуванням. Сума коштів, що виділяється на держлісгоспи є незначною і використовується

на оплату праці та відповідні нарахування на неї окремих працівників лісгоспів, лісництв, цехів, посади яких згідно затвердженого штатного розпису знаходяться на бюджетному фінансуванні. Решта працівників отримують кошти за рахунок держлісгоспів. Інша ситуація є з обласними управліннями лісового господарства. До 2005 року це були обласні об'єднання лісового господарства і всі їх витрати покривали держлісгоспи, які були їм підпорядковані. Самі ж об'єднання виробничо-господарської діяльності не виконували, а виконували завдання, що і сучасні управління (див. питання 1.3). Тепер же Управління є повністю бюджетними установами, як вище стоячі органи (Державний комітет лісового господарства, Міністерство екології України), тобто фінансування всіх витрат відбувається за рахунок державного бюджету. Такі зміни, на нашу думку, мають неоднозначний характер. З одного боку, це дозволяє зменшити тягар лісгоспів, які фактично утримували об'єднання, у відомстві якого вони знаходились, а з другого боку, це збільшує навантаження на державний бюджет і відповідно і платників податків – основних його наповнювачів. Чи справді доцільно була така реорганізація? На це запитання є як позитивні, так і негативні думки, які мають право на існування. Тому, вважаємо, що майбутнє покаже раціональність таких змін, оскільки зараз пройшло ще дуже мало часу, щоб можна було дати однозначну відповідь.

Повернемося до підприємств (лісгоспів), які безпосередньо здійснюють облік витрат лісового господарства. Господарюючи на лісових просторах, вони виконують комплекс робіт з лісовідтворення, заготівлі і переробки деревини, зберігання і реалізації лісопродукції, а також прогнозування, нормування, обліку та аналізу виробничо-фінансової діяльності, в тому числі і витрат виробництва.

Витрати на виробництво - це витрати господарства, пов'язані з виробництвом лісопродукції та наданням послуг. Дані обліку про витрати на виробництво необхідні для визначення собівартості продукції (послуг).

До виробничої собівартості продукції (послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Згідно П(С)БО 16 „Витрати” перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (послуг) встановлюються підприємством (в даному випадку – лісгоспом) залежно від технологічного процесу лісозаготівлі, переробки деревини і одержання продукції.

Лісовим господарствам з порівняно невеликими лісорубочними ділянками (до 100 га) у теперішніх економічних умовах, найбільш властивою і ефективною є технологічна схема лісозаготівлі, представлена в додатку 3.

У плані рахунків для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначено рахунок 23 „Виробництво”. У лісових господарствах відкривати до цього рахунку доцільно такі субрахунки:

- 231 „Лісозаготівля”;
- 232 „Столярне виробництво”;
- 233 „Роботи з лісовідновлення”;
- 234 „Промислові виробництва”;
- 235 „Допоміжні виробництва” [63].

У складі цих субрахунків можуть відкриватись аналітичні рахунки (рахунки третього порядку). Наприклад, до субрахунку 231 „Лісозаготівля” відкривають аналітичні рахунки: 2311 „Лісорубочні роботи”, 2313 „Вивезення лісопродукції”, 2313 „Складські лісозаготівельні роботи”; до рахунку 233 „Лісовідновлення” – аналітичні рахунки за видами робіт, пов’язаних з лісовідведенням.

Відповідно до раніше наведеної схеми технологічного процесу

лісогосподарських робіт наказом про облікову політику господарства затверджується перелік статей витрат за видами виробництва. Примірний перелік статей витрат наведений в табл. 2.1.1.

Таблиця 2.1.1

Склад статей витрат у лісовому господарстві

Статті витрат	Лісозаготівля			Столярне виробництво	Роботи з лісовідновлення	Промислові виробництва	Допоміжні виробництва
	Лісорубочні роботи	Вивезення продукції	Складські лісозаготівлі				
1	2	3	4	5	6	7	8
1.Оплата праці	+	+	+	+	+	+	+
2.Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+	+	+
3.Матеріальні витрати	+	+	+	+	+	+	+
- паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+	+	+	+
електроенергія	+	+	+	+	+	+	+
- ремонтні матеріали і запчастини	+	+	+	+	+	+	+
- малоцінні предмети	+	+	+	+	+	+	+
- інші	+	+	+	+	+	+	+
4.Амортизаційні відрахування	+	+	+	+	+	+	+
5. Загально виробничі витрати	+	+	+	+	+	+	+

Відповідно до технологічного процесу лісозаготівля включає в себе лісорубочні роботи, вивезення лісопродукції і складські заготівельні роботи. Тому ці фази виробничого процесу є об'єктами обліку витрат, які групуються

за статтями, що наведена у таблиці 2.1.1.

Статті витрат окремої фази виробництва складають собівартість робіт даної фази. Кожна окрема фаза лісозаготівлі включає свої витрати на проведення робіт, пов'язаних з даною фазою лісозаготівлі. Наприклад, витрати на лісорубочні роботи включають в себе витрати на підготовку лісорубочних ділянок (відведення ділянок, спорудження тимчасових об'єктів для лісорубів, бензозаправних пунктів тощо), а також витрати з вирубки лісу (спилування дерев, підготовка деревини до трелювання).

Витрати на фазі вивезення лісопродукції складаються з витрат на трелювання деревини, навантаження її на транспортні засоби, доставку продукції на склад або до залізниці, на навантаження у вагони і оплату залізничного тарифу.

Якщо продукція реалізується замовникам на стадії вивезення, до витрат на вивезення включаються тільки витрати на лісорубочні роботи.

Складсько-заготівельні роботи об'єднують витрати на розвантаження і переробку деревини (розпилювання на пилорамі), а також витрати на відправку до залізниці, на навантаження у вагони і на оплату залізничного тарифу.

Витрати всіх трьох фаз (стадій) разом складають собівартість лісозаготівлі. Одиницею калькулювання на всіх стадіях виробництва є один кубічний метр для ділової деревини і один складометр для дров.

Столярне виробництво є окремим об'єктом обліку витрат. За наведеною таблицею 2.1.1. витрати на столярні роботи обліковуються за всіма вказаними статтями витрат. Виробничі витрати столярного цеху поділяються на прямі і загально виробничі. До прямих відносять вартість матеріалів (дошка, брус, планка, рейка, фарба, лак, нормалі тощо); витрати на оплату праці та інші прямі витрати. До загально виробничих витрат відносять вартість електроенергії, теплоенергії, амортизацію приміщення і обладнання, витрати на оплату праці цехового персоналу та інші витрати, які неможливо віднести на конкретний столярний виріб.

Одиницею калькулювання продукції столярного цеху є один квадратний метр столярних виробів.

У зв'язку з тим, що витрати на збереження лісового фонду та лісовідновлення повинні фінансуватися за рахунок бюджетних коштів, а також враховуючи виключно важливе значення цих заходів для економічної системи держави, роботи з лісозбереження та лісовідновлення є окремим об'єктом бухгалтерського обліку. До робіт з лісовідтворення належать:

- лісогосподарські роботи (лісосіки під рубки догляду, санітарні рубки і підсочна лісу);
- лісозахисні роботи (експедиційні роботи, наземні винищувальні міри боротьби, ґрунтові розполки, виробництво біологічних препаратів, інші роботи);
- гідролісомеліорація і лісоосушувальні роботи (осушення лісових площ, рубка трас, ремонт і утримання зрошувальних систем);
- лісокультурні роботи (посів лісу на ярах, балках, пісках та інших непридатних землях, посадка лісу, реконструкція насаджень, догляд за лісовими культурами, закладка маточних плантацій з доглядом і зрошенням, розкорчування площі, закладка лісонасінневих плантацій з доглядом, викопка і сортування посадкового матеріалу, придбання посадкового матеріалу та інші роботи);
- протипожежні заходи (влаштування нових протипожежних розривів, мінералізованих смуг та догляд за ними, ремонт і утримання доріг лісогосподарського і протипожежного призначення, утримання тимчасових пожежних сторожів, утримання транспорту, пожежників, гасіння лісових пожеж, утримання інспекторів міліції).

За наведеними статтями ведеться облік витрат і виходу продукції В Журналі-ордері 5-3 „Облік витрат на лісозбереження та лісовідновлення”. В кінці кожного місяця визначаються фактичні витрати за кожним видом робіт та незавершене виробництво, а за закінченими видами робіт оприбутковують

продукцію.

Певним етапом облікової роботи є розподіл витрат лісозаготівельного виробництва між готовою продукцією та незавершеним виробництвом. Стадійна структура лісорозробок передбачає різний рівень об'ємів виконаних робіт на кожній фазі, незавершене виробництво та постійну зміну залишків запасів деревини на тій чи іншій стадії.

Через це виникає необхідність у розподіленні витрат між окремими видами продукції і незавершеним виробництвом. Для цього визначають загальну суму виробничих витрат на лісозаготівлю в цілому за номенклатурою калькуляційних статей, наведених в таблиці 2.1.1. Виробничі витрати лісозаготівлі за калькуляційними статтями, як раніше визначено, - це сума витрат за фазами заготівлі: лісорубочні роботи, вивезення лісопродукції, складські лісозаготівельні роботи. Додаючи до поточних витрат звітного періоду вартість незавершеного виробництва на початок періоду, зафіксовану в обліку на калькуляційних статтях, одержують сумарну виробничу собівартість готової продукції, яка залишається у незавершеному виробництві. Продукція, яка вивезена, відвантажена і доставлена на кінцевий склад (двір лісогосподарства), або реалізована безпосередньо з лісу (верхнього складу), вважається готовою продукцією (сортименти, дрова, хмиз тощо). Продукція, яка на кінець періоду залишилася не зтрельованою, або зтрельованою, розкряжованою, але не вивезеною на центральний склад, вважається незавершеною у виробництві, а витрати, що припадають на неї, - це вартість незавершеного виробництва.

Щоб розподілити виробничі витрати між готовою продукцією і незавершеною, лісопродукцію переводять в умовні кубометри і пропорційно цим кубометрам розподіляють витрати.

Витрати, що припадають на готову продукцію, потім ще раз перерозподіляють між видами готової продукції: сортименти сосни, сортименти деревини твердих листяних порід, дрова тощо.

Для обліку витрат і виходу лісопродукції на кожній фазі виробництва (лісозаготівля, столярні роботи, роботи з лісовідтворення) господарство може використовувати попередільний метод. За цим методом визначають собівартість продукції кожної фази і в кінці місяця бухгалтерською проводкою дебет рахунку 26 „Готова продукція” кредит рахунку 23 „Виробництво” оприбутковують сортименти, дрова, лісопильну деревину, столярні вироби, саджанці та іншу продукцію за виробничою собівартістю.

Продукція, що надходить у подальшу переробку (сортименти на пилораму, дошки у столярний цех), відображається у бухгалтерському обліку проводкою дебет рахунку 23 „Виробництво” кредит рахунку 26 „Готова продукція” по собівартості.

Такий метод дає можливість керівництву господарства здійснювати дійовий контроль виходу продукції.

Витрати діяльності лісового господарства обліковують, як правило, за 9-м класом рахунків. Послідовність віднесення їх на фінансовий результат наведено в додатку Л.

Облік витрат лісогосподарства можуть вести в Журналі-ордері 5 „Витрати на виробництво продукції”.

2.2. Облік у допоміжних (підсобних) виробництвах, цехах

Кожне підприємство лісового господарства має різні види допоміжних виробництв, призначених для обслуговування, перш за все, основного виробництва, інших господарств, капітального будівництва і частково для виконання робіт на сторону. Наприклад, для виконання робіт по підвезенню та вивезенню деревини необхідні транспортні засоби; електростанції забезпечують електроенергією механізми, освітлюють виробничі приміщення; ремонтні майстерні забезпечують ремонт механізмів і лісотранспортних машин і т.д. Допоміжні виробництва не мають самостійного значення. Отже, у

лісовому господарстві до них належать:

- ремонтно-механічні майстерні;
- утримання та експлуатація автотранспортного парку, гужового транспорту;
- утримання лісовозних доріг та доріг лісогосподарського призначення;
- утримання і експлуатація спеціальних машин;
- виробництво теплової енергії;
- утримання електроенергетичного господарства;
- промислове водопостачання;
- утримання і експлуатація залізничного транспорту;
- утримання і експлуатація навантажувально-розвантажувальних та інших механізмів;
- утримання і експлуатація лісопильних і пилопильних верстатів;
- утримання деревообробних верстатів і механізмів.

Для обліку витрат допоміжних виробництв в лісовому господарстві призначений синтетичний рахунок 235 „Допоміжні виробництва”, який відкривають до рахунку 23 „Виробництво”.

За дебетом відповідних аналітичних рахунків, що відкриваються у розвиток субрахунку „Допоміжні виробництва”, відображають як прямі витрати, так і розподілені витрати на організацію та управління. За кредитом записують вартість виконаних допоміжними виробництвами робіт, наданих послуг, виробів чи продукції для основного виробництва. При цьому треба мати на увазі, що за кредитом відображають також ту частину робіт і послуг допоміжних виробництв, котру реалізують для покупців і замовників.

Цехи допоміжного виробництва за характером виконуваних робіт і послуг поділяються на дві групи:

- ремонтно-механічні майстерні, сушильне господарство, інструментально-заготівельні майстерні, утримання і експлуатація автотранспортного парку, гужового транспорту, утримання лісовозних доріг та

доріг лісогосподарського призначення, утримання та експлуатація спеціальних машин, утримання і експлуатація залізничного транспорту, утримання і експлуатація навантажувально-розвантажувальних та інших механізмів на нижніх складах, утримання і експлуатація лісопильних і пилопильних, деревообробних верстатів і механізмів;

- виробництво теплової енергії, електростанції, котельні, водоканалізаційні, транспортні, спеціальні установки (станції), холодильні, компресорні, очисні споруди, промислове водопостачання.

До непромислового господарства належать: невідомчий транспорт, житлово-комунальне господарство та культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у виробництві товарної продукції.

Собівартість продукції і послуг допоміжного виробництва планується і враховується за скороченою номенклатурою статей калькуляції:

- матеріали (за вирахуванням відходів);
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- загально виробничі (цехові) витрати.

До наведеного вище переліку статей можуть вноситися зміни з урахуванням особливостей технологій й організації допоміжних виробництв та їх питомої ваги в собівартості продукції. Відповідно до цих статей за кожним із допоміжних виробництв ведуть облік витрат. Розподіл витрат при віднесенні їх на основне виробництво здійснюють, виходячи з обсягу виконання робіт чи наданих послуг: кількості ремонтів, тонно-кілометрів, коне-днів, кіловат-годин електроенергії, кубометрів води чи газу, калорій тепла тощо.

Дані первинних документів (нарядів на відрядну роботу, подорожніх листів вантажного автомобіля, облікових листів праці, відомостей дефектів,

актів на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів, рахунків-фактур на відпуск електроенергії, актів про виконані роботи підприємствами сервісу, розрахунків амортизації, карток-розрахунків страхових платежів та ін.) відображають за дебетом відповідних аналітичних рахунків.

За кредитом цих рахунків на підставі актів приймання-здачі відремонтованих (реконструйованих) об'єктів, нагромаджувальних відомостей обліку роботи вантажного автотранспорту, звітів про використання електроенергії, відомостей закриття рахунків проводять розподіл витрат допоміжних виробництв і її списання на основне виробництво (кожного місяця фактичні витрати допоміжних виробництв відносять на аналітичні рахунки основного виробництва чи інших споживачів).

Облік допоміжних виробництв ведуть в Додатку №2 до Журналу - ордера 5-1 „Відомість виконаних робіт допоміжними виробництвами”.

Отже, так як допоміжні виробництва є складовою частиною господарської діяльності лісогосподарських підприємств та забезпечують нормальне функціонування інших складових виробництва в цілому, то, на нашу думку, його обліку необхідно приділяти велику увагу, вчасно проводити в бухгалтерії, а контрольно-ревізійному апарату лісгоспу робити належну перевірку ведення обліку в ремонтно-механічних майстернях, сушильних господарствах, інструментально-заготівельних майстернях та інших суб'єктах допоміжного виробництва з метою недопущення помилок та зловживань з боку відповідальних осіб.

2.3. Ціноутворення в лісовому господарстві

Згідно з діючим порядком вільних цін на продукцію за Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України ціни визначаються

товаровиробником (продавцем) самостійно, виходячи з умов, що склалися на ринку. Їх рівень погоджується з споживачем і фіксується в Протоколі погодження вільних цін, який підписується продавцем і покупцем.

Разом з тим, при наявності багатьох споживачів з метою прискорення реалізації продукції листом Міністерства економіки України від 11.11.1992р. №30-23/93 передбачено, що продавець може підписати протокол погодження вільної ціни з основними споживачами, а з рештою споживачами погоджується той же рівень ціни за допомогою засобів зв'язку (домовленості по телефону, телеграм, телетайпограм, факсів тощо).

Вільні ціни визначаються, виходячи з кон'юнктури ринку, якості та споживчих властивостей продукції, на умовах конкретного франко. Вони формуються на підставі технічної документації і в них враховується виробнича собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут і прибуток без обмеження рівня рентабельності. У платіжних документах на суму вартості продукції, обрахованої в оптових цінах, нараховується податок на додану вартість за ставкою, передбаченою Законом України "Про податок на додану вартість".

Вільні ціни на відходи виробництва формуються, виходячи з попиту і пропозиції, але не вище цін на первинну сировину, з урахуванням витрат на їх переробку. При виробництві одноразової продукції вільні ціни диференціюються виробником з врахуванням споживчих властивостей, якості продукції, виходячи з ціни базового виду продукції.

Державним класифікатором України "Класифікація видів економічної діяльності ДК 009-96" передбачено, що до розділу 02 "Лісове господарство та пов'язані з ним послуги" відноситься лісопродукція всіх видів рубок (рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства і рубок головного користування) та заготівля її закінчується транспортуванням деревини і межах лісу. Виходячи з цього, при заготівлі і реалізації лісопродукції в держлісгоспах формуються на неї планово-розрахункові вільні ціни, залежно від трьох видів франко:

франко-верхній склад;

франко-нижній склад (франко-вагон станція відправлення);

франко-кордон (при реалізації лісопродукції на експорт).

Формуються вільні ціни на лісопродукцію на рівні попиту, що склався, з врахуванням діючих такс на деревину, витрат на заготівлю, трелювання, погрузку, розгрузку, перевезення на нижній склад чи до вагону або кордону, адміністративних витрат, витрат на збут та прибуток без обмеження рівня рентабельності.

Фактична собівартість лісопродукції калькулюється в розрахунку на знеособлений кубічний метр деревини, без диференціації по асортиментах, породах, сортах і розмірах. Обумовлено це тим, що всі вказані різновидності лісопродукції виготовляються в єдиному технологічному процесі і в готовому вигляді оцінюються по його завершенні. Крім того, відхилення в собівартості їх заготівель залежно від вказаних факторів незначні (за виключенням діаметра) якщо порівняти пиловник чи фансировину, тому для встановлення цін (цінових співвідношень) між конкретними сортами лісопродукції слід враховувати порівняльний аналіз їх якості і споживчих властивостей на умовах відповідного франко.

Оскільки по кожному сортименту одноразово оцінюється декілька різних характеристик (порода деревини, розмір і кількість сучків, наявність і розмір гнилі, розмір кривизни і інші) оцінка дається приближена, якісна, комплексна.

Комплексну якісну оцінку лісоматеріалів круглих використовують для встановлення співвідношення цін між сортами. У відповідності з оцінкою сортам присвоюється ціновий коефіцієнт. Якість одного сортименту приймається за базову і йому, як еталону, присвоюється коефіцієнт одиниця. Найбільш масовим, універсальним, з найбільшим числом градацій якості, розмірів, пород являється сосновий пиловник (або пиловник іншої породи, яка є важливою для даного регіону), тому за одиницю приймають пиловник 2 сорту діаметром 20-24 см. Решта сортам лісопродукції, у відповідності з їх

якісною оцінкою, встановлюють інші коефіцієнти, вищі чи нижчі відносно еталона - одиниці.

У випадках, коли певний сортимент деревини не користується попитом і не реалізується по розрахованих цінах, то держлісгосп самостійно понижує такий коефіцієнт, або сортимент дуже користується попитом - то підвищує коефіцієнт до відповідного розміру.

Формування економічно обґрунтованих вільних цін на лісопродукцію проводиться на підставі планово-розрахункової калькуляції собівартості еталона - пиловника соснового 2 сорту діаметром 20-24 см, яка складається з наступних статей витрат та інших витрат:

1. Сировина і матеріали (попнева плата).
2. Зворотні відходи (вираховуються).
3. Покупні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.
4. Паливо і енергія на технологічні цілі.
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальні заходи.
8. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
9. Загальновиробничі (цехові) витрати.
10. Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти.
11. Інші виробничі витрати.
12. Виробнича собівартість.

До загальної суми додають адміністративні витрати, витрати на збут. При визначенні оптової ціни також закладають певний відсоток рентабельності. Розглянемо окремі вимоги до статей калькуляції при формуванні цін на лісопродукцію. Так до статті калькуляції "Сировина і матеріали" включається вартість сировини і матеріалів, які входять до складу продукції, що

виготовляється, або які є необхідними компонентами при її виготовленні. В цю статтю включаються також витрати, пов'язані з використанням ресурсів природної сировини, включаючи плату за деревину лісових порід, що відпускається на пні, і на живицю. Тут враховується попнева плата, розрахована по діючих таксах на деревину лісових порід, що відпускається на пні залежно від лісотаксових поясів, розрядів такс, крупності деревини, породи з врахуванням долі заготівлі деревини від рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства, для яких застосовується знижка з такс в розмірі 3-х відсотків. Конкретна сума попневої плати розраховується в додатку до калькуляції № 1 "Розшифровка матеріальних витрат".

У статті калькуляції "Зворотні відходи" відображається вартість зворотних відходів, що вираховується із загальної суми матеріальних витрат, віднесених на собівартість продукції. Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, що утворились в процесі виробництва продукції, втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До статті калькуляції "Покупні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій" включається вартість куплених матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів. Витрати на покупні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати формуються виходячи з цін покупки, включаючи витрати на їх придбання.

До статті калькуляції "Паливо і енергія на технологічні цілі" відносяться всі види палива та енергії, що безпосередньо витрачаються у технологічному процесі виробництва продукції, як одержані від сторонніх організацій, так і вироблені самим підприємством. При незначній питомій вазі палива і енергії для використання на технологічні цілі вартість їх може відноситися на витрати по утриманню і експлуатації устаткування. Витрати палива і енергії на

опалення будинків і споруд, внутрішнє і зовнішнє освітлення і на різні господарські потреби відносяться на статтю "Загальновиробничі потреби" та "Адміністративні витрати". Витрати на паливо і енергію формуються, виходячи з цін їх придбання, включаючи витрати на транспортування, зберігання та їх доставку до підприємства.

До статті калькуляції "Основна заробітна плата" відносяться витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятою лісогосподарським підприємством системою оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції. Заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг) безпосередньо, включається до собівартості відповідних видів продукції.

До статті калькуляції "Додаткова заробітна плата" відносяться витрати на виплату виробничому персоналу лісогосподарського підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, матеріальну допомогу, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До статті калькуляції "Відрахування на соціальні заходи" відносяться відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування, відрахування на соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві та професійні захворювання.

До статті калькуляції "Витрати на утримання і експлуатацію устаткування" належать:

- витрати на повне відновлення основних виробничих фондів та капітальний ремонт у вигляді амортизаційних відрахувань від вартості виробничого та підйомно - транспортного устаткування, трелювальних

тракторів, лебідок, агрегатних лісозаготівельних машин, навантажувально-розвантажувальних механізмів, механізованих ліній на нижніх складах, сучко різних та інших установок лісопильного, деревообробного й інших виробництв, цехового транспорту та інструментів із складу основних виробничих фондів на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт фондів, що належать підприємству, а також тих, що перебувають у користуванні підприємства за умови оренди (лізингу), обчислені за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію активної їх частини;

- витрати на проведення поточного ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування устаткування, у тому числі взятого у тимчасове користування за угоди оперативної оренди (лізингу), за винятком його реконструкції і модернізації;

- витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів;

- знос малоцінних і швидкозношуваних інструментів та пристроїв нецільового призначення;

- витрати на утримання та будівництво лісовозних доріг (відносяться на собівартість лісозаготівель);

- інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування.

До статті калькуляції "Загальновиробничі (цехові) витрати" включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями, тощо; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну

оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технологій й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень (цехів, ділянок).

До статті калькуляції "Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти" відносяться на лісовпорядкування та проектно-вишукувальні роботи, лісокультурні роботи в державному лісовому фонді, на роботи по охороні лісу від пожеж, боротьбі зі шкідниками та хворобами лісу, по створенню захисних лісових насаджень та полезахисних лісових смуг, роботи по збереженню мисливської фауни, якщо держлісгосп не має доходу (виручки) від мисливських послуг, виконані за власні кошти. Витрати по даній статті калькуляції враховують тільки держлісгоспи, в яких проводяться рубки головного користування. Держлісгоспи, які проводять заготівлю деревини тільки під час рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства (в основному Південні регіони), витрати по лісогосподарських роботах, виконаних за власні кошти, на собівартість лісозаготівель не відносять і по статті 10 калькуляції в них буде прочерк.

До статті калькуляції "Інші виробничі витрати" відносяться витрати, пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, надання послуг, які не враховані у вище перерахованих статтях калькуляції. По ній при формуванні цін на лісопродукцію на умовах її реалізації франко-верхній склад витрат не буде, тому що погрузка лісопродукції у транспорт на верхньому складі проводиться за рахунок споживачів. При формуванні цін на лісопродукцію на умовах франко-нижній склад у цій статті враховуються витрати по навантаженню лісопродукції в лісі, витрати на перевезення лісопродукції з верхнього складу на нижній та розвантаження її на нижньому складі й інші витрати на нижньому складі.

Передача лісопродукції у власні цехи для подальшої переробки

проводиться по виробничій собівартості нижнього складу залежно від сортименту, породи, сорту, діаметру та інших параметрів.

У статті калькуляції "Виробнича собівартість" показується підсумок витрат по всіх статтях калькуляції за мінусом витрат по статті "Зворотні відходи".

Згідно П(С)БО 16 „Витрати” до адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, а саме:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагорода за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телефакса тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Адміністративні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, прямих витрат

тощо).

До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- оплата праці та комісійні винагороди торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетингу);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції;
- витрати на транспортування, перевалку і страхування продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції, починаючи з навантаження її в автомобільний чи у залізничний транспорт, вартість перевезення продукції до кордону (при реалізації продукції на експорт);
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Витрати на збут прямо відносяться до відповідних видів продукції. У разі неможливості такого віднесення вони можуть розподілятися між окремими видами продукції виходячи з виробничої собівартості продукції.

Розраховані на підставі оптової ціни еталону і рекомендованих коефіцієнтів якості, породи, сорту, діаметру, сортименту планово-розрахункові ціни є основою для вивчення кон'юнктури ринку, тобто попиту і пропозиції на лісопродукцію, а підставою для застосування вільних цін при реалізації лісопродукції є ціни, погоджені з основними споживачами і зафіксовані в протоколах погодження вільних цін, які завірені підписами і печатками виготовлювача і споживача.

Отже, при визначенні ціни реалізації продукції, що включає виробничу собівартість, визначені адміністративні витрати, витрати на збут і прибуток, а також податок на додану вартість, який нараховується на суму реалізованої продукції в оптових цінах можна скористатись такою формулою:

$$Ц = ВС + А + В_3 + П + ПДВ,$$

де, Ц - ціна;

ВС - виробнича собівартість продукції (робіт, послуг);

А - адміністративні витрати;

В₃- витрати на збут;

П- сума прибутку;

ПДВ – сума податку на додану вартість.

Але при встановленні остаточної ціни необхідно дотримуватись вимог антимонопольного законодавства. У випадку їх порушення Міністерство економіки України разом з Антимонопольним комітетом України вправі вільні ціни регулювати шляхом встановлення фіксованих цін, граничних рівнів цін, граничних нормативів рентабельності, або шляхом запровадження обов'язкового декларування зміни цін.

При застосуванні підприємствами регульованих цін на власну продукцію і тарифів на послуги порушеннями дисципліни цін вважається:

- нарахування непередбачених законодавством націнок до цін і тарифів, що регулюються;
- застосування вільних цін і тарифів на продукцію (роботи, послуги) за умови запровадження для них режиму державного регулювання;
- застосування цін (тарифів) на продукцію (роботи, послуги) з рентабельністю, рівень якої перевищує встановлений відповідно до законодавства граничний;
- застосування цін (тарифів) з порушенням запровадженого порядку обов'язкового декларування їх зміни;
- завищення або заниження розміру передбачених законодавством податків та обов'язкових зборів, що включаються до структури ціни, що регулюється;
- включення до структури регулювання цін (тарифів) не передбачених законодавством витрат або втрат понад установлені розміри;

- включення до вартості продукції і послуг, ціни на які регулюються, фактично не виконаних або виконаних не в повному обсязі послуг (робіт);
- застосування цін і тарифів з порушенням інших запроваджених методів регулювання.

Статтею 13 Закону України "Про ціни і ціноутворення" передбачено, що державний контроль за цінами здійснюється при встановленні і застосуванні державних фінансових і регульованих цін і тарифів. При цьому в сфері дії вільних цін контролюється правомірність їх застосування та додержання вимог антимонопольного законодавства.

При перевірці дотримання державної дисципліни цін застосовувати економічні санкції на підприємствах маємо право лише при виявленні фактів порушення чинного порядку встановлення і регулювання цін і тарифів. При цьому сума виручки, отриманої в результаті порушення державної дисципліни цін при застосуванні регульованих цін, підлягає вилученню в доход бюджету із застосуванням штрафу у двократному розмірі необґрунтовано одержаної суми виручки.

Згідно із статтями 165 і 188 Кодексу України про адміністративні порушення та статтею 14 Закону України "Про ціни і ціноутворення" особи, винні в порушенні порядку встановлення та застосування цін і тарифів, притягується до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Порушення порядку формування, встановлення та застосування цін тягне за собою накладання штрафу на службових осіб від п'яти до десяти мінімальних розмірів заробітної плати.

Отже, на відміну від планового ціноутворення, що було в період соціалізму, ціни на лісопродукцію в умовах ринкової економіки встановлюються під дією закону вартості, а також об'єктивних складових ринку (попиту і пропозиції), що дає змогу задовольнити потреби обох учасників ринку - продавців (держлісгоспів) та споживачів лісопродукції.

2.4. Облік формування доходу від основної діяльності підприємства та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Дохід є надходженням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). У бухгалтерському обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від :

- реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);

- надання послуг, виконання робіт;

- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Основним видом доходу, який отримує держлісгосп від своєї основної діяльності – це дохід від реалізації лісопродукції. Відвантаження лісопродукції здійснюють безпосередньо лісництва, цехи і кінцеві склади, але саме держлісгосп здійснює облік формування доходу.

Узагальнення даних про доходи від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг), а також суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу здійснюється на рахунку 70 „Доходи від реалізації”.

За кредитом рахунку 70 „Доходи від реалізації” відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна до сплати сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством).

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкту за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

У бухгалтерському обліку процес реалізації відображається наступним чином:

- при методі нарахування – у момент відвантаження готової продукції, товарів, наданих послуг: Дт 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”, Кт 70 „Доходи від реалізації”;

- у момент отримання грошових коштів: Дт 30 „Готівка”, Кт 70 „Доходи від реалізації”.

Розглянемо детальніше процес реалізації продукції, в результаті якого виникає дохід лісового господарства. Реалізують лісопродукцію, продукцію лісопиляння і деревообробки лісництва, цехи і кінцеві склади на підставі Наряду на відпуск лісопродукції (ф.№ЛГ-20), виписаного лісгоспом, в якому вказується місце реалізації, строк вивезення, порода, сортимент, сорт, кількість продукції, порядок розрахунків (оплата готівкою в касу лісництва (цеху) або за безготівковими розрахунками, шляхом перерахування коштів на розрахунковий рахунок підприємства.

Лісництво, цех, кінцевий склад на підставі наряду на відпуск лісопродукції виписує рахунок на оплату. Після оплати продукції в касу лісництва, цеху готівкою або надходження коштів на розрахунковий рахунок підприємства, при наявності транспорту і довіреності у покупця (юридична особа), лісництво, цех, кінцевий склад, виписує Товарно-транспортну накладну (типова ф.№1-ТН) на отримання продукції на кожну автомашину, трактор або інший транспорт.

В товарно-транспортній накладній вказується місце відвантаження (обхід, дільниця, склад або матеріально-відповідальна особа), порода, сортимент, група

діаметрів, кількість, ціна, сума в розділі „Відомості про вантаж”, якщо неможливо перелічити відправлену продукцію за видами продукції, сортами та іншими показниками, то на зворотній стороні товарно-транспортної накладної складається специфікація, в якій вказується назва продукції, сорт та інші показники, ціна і сума, а в розділі „Відомості про вантаж” вказуються назва продукції, загальна кількість і сума.

Товарно-транспортна накладна виписується у чотирьох примірниках:

перший примірник (з підписами про отриману продукцію) залишається у вантажовідправника (лісництво, цех, кінцевий склад) і є підставою для списання продукції;

другий, третій і четвертий примірники, завірені підписами і печаткою (штампами) вантажовідправника, передають водію (при умові, що держлісгосп вивозить продукцію споживачу найманим транспортом); другий примірник водій здає вантажоодержувачу, він є підставою для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей; третій і четвертий примірники водій передає перевізнику. Другий примірник є підставою для розрахунків за виконання транспортних послуг, перевізник надсилає замовнику автотранспорту для оплати за перевезення, третій примірник додається до подорожнього листа і є підставою для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водієві.

Якщо перевізником є саме лісгосподарське підприємство, то третій і четвертий примірники залишаються в бухгалтерії лісництва (цеху).

Якщо споживач вивозить продукцію своїм транспортом, йому видають два примірники товарно-транспортної накладної – другий і четвертий, а перший і третій з підписами про отримання продукції залишаються в лісництві, цеху або іншому підрозділі.

При реалізації дров паливних населенню є особливості, а саме:

- товарно-транспортна накладна дійсна на перевезення лісопродукції в день виписки. Такий порядок реалізації лісопродукції викликає скарги

населення, особливо при реалізації дров, так як лісництво знаходиться на відстані 10-15 км від обходу, де є в наявності дрова, а громадяни (особливо пенсіонери, інваліди) часто не в змозі знайти транспорт, щоб приїхати в лісництво виписати дрова та їхати в обхід 15 км, який знаходиться біля села, де живе особа, що випикує дрова.

Після оплати вартості дров споживачем (фізичною особою) в касу лісництва і отримання корінця прибуткового касового ордеру лісництво випикує наряд на відпуск дров паливних ліснику обходу, в який направляється споживач, і вказує строк вивезення.

Відпуск дров паливних лісник (майстер) оформляє Товарно-транспортною накладною. Корінець прибуткового касового ордеру про оплату повертається споживачу, а наряд на відпуск дров подається в лісництво одночасно із товарно-транспортними накладними.

Після відпуску продукції матеріально-відповідальна особа (лісник, майстер або ін.) один примірник товарно-транспортної накладної здає в бухгалтерію лісництва, цеху, нижнього складу, а другий примірник додає до рапорту про рух лісопродукції.

Бухгалтерія після отримання одного примірника товарно-транспортної накладної від матеріально-відповідальних осіб складає в двох примірниках Журнал реалізації (відпуску) лісопродукції (ф.№ЛГ-23). Один примірник Товарно-транспортної накладної додається до журналу реалізації.

Журнал реалізації (вивезення) лісопродукції складається по кожному місцю зберігання продукції (франко-ліс, франко-проміжний склад та інші місця зберігання), по кожному виду оплати (за готівку, по безготівковому розрахунку, по бартеру та ін.)

На підставі журналу реалізації (вивезення) лісопродукції, реалізована продукція списується в звіті про рух лісопродукції, по книжці обліку лісопродукції і по звіту матеріально-відповідальної особи. В реалізацію включається продукція фактично вивезена, а не попередньо оплачена.

Облік надходження оплати за готівку в лісництві, цеху ведеться щодо кожного споживача як кредиторська заборгованість, а після отримання продукції заборгованість списується в оплату реалізованої продукції.

Надходження оплати за безготівковими розрахунками, облік кредиторської заборгованості ведуться в бухгалтерії підприємства.

При відвантаженні продукції залізницею складається Специфікація-накладна на відправлення лісопродукції залізницею/водним шляхом (ф.№ЛГ-22). Вона складається окремо на кожний вагон з обов'язковим заповненням всіх даних форм від заголовку до підпису відправника продукції. Специфікація-накладна складається в п'яти примірниках, з яких перший, третій і четвертий разом з квитанцією залізничної накладної здаються підприємству, другий додається до залізничної накладної, а п'ятий лишається в справах лісництва, кінцевого складу (цеху).

При відправленні лісопродукції на експорт відповідальні працівники кінцевого складу (цеху) складають такі документи:

а) при відправленні залізничним транспортом:

рахунок-фактура на оплату продукції;

залізнична накладна;

специфікація на відправлену продукцію;

до відвантажувальних документів додається фітосанітарний сертифікат, який видається карантинною інспекцією;

після огляду продукції працівниками митної служби, заповнюється вантажно-митна декларація;

б) на відправку продукції на експорт автомобільним транспортом складаються документи, аналогічні відправці залізницею, крім залізничної накладної.

При реалізації продукції на експорт, слід дотримуватись вимог, які зазначені в контрактах з іноземними покупцями, а також звертати особливу увагу на чітке заповнення вищезгаданих документів.

При відправленні продукції на експорт складаються документи згідно з

контрактом і переліком документів, затверджених митною службою.

Журнали реалізації (вивезення) лісопродукції складаються на відвантажену продукцію залізницею і окремо на відвантажену продукцію на експорт.

Крім доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства лісового господарства можуть отримувати і інший операційний дохід, тобто всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- дохід від реалізації іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- пені, штрафи, неустойки, визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про їх стягнення;
- доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення позовної давності;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), використовується рахунок 71 „Інший операційний дохід”.

За кредитом рахунку 71 „Інший операційний дохід” відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами

доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, акти інвентаризації, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

В зв'язку з специфікою господарської діяльності підприємства не отримують доходів від фінансової діяльності, доходів від інвестиційної діяльності, доходів від надзвичайної діяльності, тому їхній облік і не ведеться на даних підприємствах.

В ринкових умовах економіки важливими показниками ефективності виробництва є прибуток і рентабельність. Але й собівартість є важливим узагальненим економічним показником, який характеризує виробничо-господарську діяльність підприємства, пов'язаним з розміром прибутку і рентабельності. У собівартості як синтетичному показнику відображаються всі аспекти діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку. Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові та фінансові ресурси у процесі виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток і рівень рентабельності продукції.

Собівартість відображає затрати підприємства, пов'язані з виготовленням і реалізацією продукції. Показниками її є: собівартість окремих видів продукції по статтям затрат; собівартість всієї товарної продукції; затрати на одну гривню товарної продукції; структура собівартості.

На рівень собівартості продукції здійснюють вплив всі сторони виробничої діяльності підприємства. Організація і технологія виробництва, використання транспорту та механізмів, організації праці та заробітної плати, продуктивність праці, розхід сировини, пального та інших матеріалів, склад лісонасаджень по породах, середній об'єм хлиста, використання лісосічного фонду, тип лісовозного транспорту, середня відстань вивезення, об'єм

виробництва та інше.

В лісгоспах собівартість визначається по окремих видах продукції (основні сортименти лісозаготовок, пиломатеріали і т.д.) і по всій товарній продукції в цілому.

Обчислення собівартості продукції ґрунтується на правильності бухгалтерського обліку витрат виробництва. Собівартість є об'єктом планування, обліку та аналізу. Для визначення собівартості продукції всі затрати в плануванні та обліку поділяють на калькуляційні статті, які дають можливість визначити склад затрат пов'язаних з виготовленням продукції.

Питома вага кожної статті собівартості різних видів продукції буде різною. Наприклад, в собівартості основної продукції лісозаготовок основними статтями затрат є заробітна плата та послуги допоміжно – обслуговуючих виробництв, а в собівартості інших видів продукції лісоексплуатації – вартість сировини і напівфабрикатів.

Структура собівартості по калькуляційних статтях показує складові собівартості: вартість сировини, заробітна плата робітників, попнева плата і т.д., а це визначає порядок аналізу витрат виробництва для виявлення можливих перевитрат, невикористаних резервів і всіх факторів, що впливають на рівень собівартості.

Розрізняють планову і фактичну собівартість продукції. Планова собівартість являє собою планові затрати на виробництво за плановими розрахунками і нормативами. Фактична собівартість визначається на основі даних бухгалтерського обліку.

Зниження собівартості продукції досягається шляхом підвищення продуктивності праці, удосконалення організації виробництва, примінення прогресивної технології, втілення нової техніки, зменшення матеріальних витрат, максимального використання відходів, спрощення структури управління, усунення невиробничих витрат, проведення інших організаційно-технічних заходів. Зменшення собівартості продукції сприяє підвищенню

рентабельності і покращенню фінансового стану підприємства. Планування, облік і аналіз собівартості повинні бути направлені на виявлення факторів, які сприяють зниженню собівартості, що є одним з важливіших джерел накопичень в народному господарстві.

Собівартість реалізованих продукції (робіт, послуг) визначається відповідно до П(С)БО 16 „Витрати”.

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 ”Собівартість реалізації”.

При реалізації готової продукції списується її собівартість (фактична) з кредиту рахунка № 26 „Готова продукція” в дебет рахунка № 90 „Собівартість реалізації” (субрахунок № 901 „Собівартість реалізованої готової продукції”).

Фактична собівартість реалізованої в лісі і на проміжних складах лісопродукції списується з кредиту субрахунка № 232 (по собівартості щільного кубометра) в дебет рахунка 90 „Собівартість реалізації” (субрахунок 901).

Отже, відображення собівартості реалізації в бухгалтерському обліку відбувається як показано в таблиці 2.4.1.

Таблиця 2.4.1

Облік собівартості реалізації

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Списано собівартість реалізованої продукції	901 „Собівартість реалізованої готової продукції”	26 „Готова продукція”
2	Списано суму нерозподілених постійних загальнопромислових витрат	90 „Собівартість реалізації”	91 „Загально-промислові витрати”
3	Віднесено собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) на фінансові результати	791 „Результат операційної діяльності”	90 „Собівартість реалізації”

Списання лісопродукції, що знаходиться на всіх стадіях виробництва, на власні потреби проводиться по фактичній собівартості щільного кубометра з кредиту рахунків 232, 26 в дебет рахунка 20 „Виробничі запаси” (субрахунок 201), а звітти на рахунки витрат (23, 15, 39, 91, 92, 93, 94).

Облік готової продукції, собівартості її реалізації, доходів від основної діяльності та інші витрати операційної діяльності підприємства лісового господарства ведуть в Журналі-ордері 6, рекомендованим Державним комітетом лісового господарств.

Отже, у загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва (господарювання) як усього підприємства, так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують. Від величини собівартості прямо залежить величина доходу, який отримує підприємство від реалізації готової продукції, тому якщо підприємство хоче ефективно працювати, необхідно шукати резерви зменшення витрат на виготовлення відповідного виду продукту.

2.5. Облікове забезпечення і порядок складання фінансової звітності

Бухгалтерський облік, як відомо, – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень. Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період.

Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник та головний бухгалтер

підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника та головного бухгалтера. Відповідно до чинного законодавства та установчих документів вони несуть відповідальність за організацію та здійснення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності. Державне регламентування звітності викликане необхідністю узагальнення показників звітності підприємств, різних видів економічної діяльності з метою розрахунку макроекономічних показників Держкомстату України. З огляду на це державні органи встановлюють єдині правила та форми складання і показники звітності. За порушення цих правил та вимог на керівників та інших посадових осіб підприємства можуть бути накладені адміністративні стягнення.

Економічні рішення, які приймають користувачі фінансових звітів вимагають оцінки здатності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також часу та впевненості в їх генеруванні. Власне цим і визначається, наприклад, спроможність підприємства здійснювати виплату заробітної плати або розраховуватися з постачальниками, своєчасно повертати позики, сплачувати дивіденди.

Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх заповнення встановлює Міністерство фінансів України. Методологія і форми складання фінансової звітності регулюються в Україні затвердженими Міністерством фінансів національними Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності“. Призначення форм фінансової звітності розглянуто в таблиці 2.5.1

Форми фінансових звітів є взаємозв'язаними, взаємодоповнюючими, оскільки вони відображають різні аспекти одних і тих же операцій або інших подій.

Підприємство складає квартальну та річну фінансову звітність, яку подає користувачам відповідно до чинного законодавства. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31

грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітнього року.

Таблиця 2.5.1

Призначення форм фінансової звітності

Форми фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства, прогнозування майбутніх потреб у позиках, оцінка та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз прибутковості діяльності підприємства, структури доходів та витрат
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітнього періоду	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
Примітки до звіту	Обрана облікова політика, інформація, не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО, додатковий аналіз статей звітності	Оцінка та прогноз облікової політики ризику або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства тощо

Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року.

Найбільшим за обсягом й інформативністю є річний звіт у складі: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту

про власний капітал та приміток до звіту. Підготовка до складання річного фінансового звіту має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення. Під час проведення цієї роботи перевіряють правильність облікових запасів, звіряють дані синтетичного і аналітичного обліку і роблять виправні записи для усунення виявлених помилок.

Якісна відмінність між квартальним і річним фінансовими звітами полягає в тому, що перші складають в основному за даними поточного обліку, а показники річної звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність.

Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року №996-ХІУ та у Порядку подання фінансової звітності, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року №419.

Складанню і поданню фінансової звітності передую великий обсяг роботи. Весь цикл бухгалтерського обліку від здійснення операції до складання фінансової звітності може бути поділений на такі етапи:

- 1) відображення всіх операцій у первинних документах;
- 2) аналіз операції, її визнання та оцінка відповідно до вимог П(С)БО, а також відображення у певних регістрах бухгалтерського обліку (відомості, журнали);

- 3) внесення записів за результатами інвентаризації щодо активів та зобов'язань до реєстрів;
- 4) перенесення даних у Головну книгу;
- 5) закриття рахунків доходів та витрат;
- 6) складання оборотно-сальдового балансу;
- 7) складання фінансової звітності (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки).

Оборотно-сальдовий баланс - це перелік всіх рахунків із зазначенням сальдо на початок звітного періоду, оборотів за дебетом і кредитом рахунків і сальдо на кінець періоду. Він робиться на основі даних Головної книги та дає можливість перевірити рівність залишків за дебетом залишкам за кредитом та рівність дебетових та кредитових оборотів за звітний період. На основі оборотно-сальдового балансу складається Баланс та Звіт про фінансові результати.

Етапи 1,2,4,5,6 та частково 7 здійснюються підприємством щомісяця (або раз у квартал). Етап 3 пов'язаний з проведенням інвентаризації. Згідно зі статтею 10 Закону „Про фінансовий облік та фінансову звітність” періодичність проведення інвентаризації визначається власником (керівником підприємства), крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством. Так, проведення інвентаризації є обов'язковим перед складання річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року.

Варто зазначити, що лісництва (структурні одиниці держлісгоспів) не здають фінансової звітності як відповідному лісгоспу, так і зовнішнім користувачам інформації.

На підставі даних бухгалтерського обліку лісництво подає держлісгоспу місячну бухгалтерську звітність в такому об'ємі:

1. Касовий звіт.
2. Звіт по оплаті праці та чисельності працівників за рахунок бюджетних

коштів.

3. Звіт по оплаті праці та чисельності працівників за рахунок власних коштів.

4. Звіт про рух основних засобів і матеріальних цінностей.

5. Звіт про рух лісопродукції від рубок догляду за лісом.

6. Звіт про рух лісопродукції від рубок головного користування.

7. Звіт про роботу механізмів.

8. Звіт про рух бланків суворої звітності.

Строки подання бухгалтерської звітності лісництвом встановлюється держлісгоспом.

З огляду на те, що зараз широко поширюється автоматизація облікових процесів, в лісгоспах доцільно, на наше переконання, запровадити використання програми „1С Бухгалтерія”, адаптованої для лісового господарства, що дасть змогу скоротити витрати робочого часу на рутинну бухгалтерську роботу, підвищити продуктивність праці облікових працівників лісгоспу. Але комп'ютеризацію лісового господарства потрібно проводити не половинчату, а повну, тобто забезпечувати комп'ютерами і відповідним програмним забезпеченням не тільки держлісгоспи, а й лісництва, щоб полегшити і прискорити їх облікову працю та складання звітів. Як показують наші дослідження, зосереджені на Державне підприємство „Тернопільське лісове господарство”, жодне з його дев'яти структурних підрозділів не мають жодного комп'ютера. Всі звіти складаються вручну при великому обсязі роботи і доставляються безпосередньо бухгалтерами цих підрозділів в центральну бухгалтерію. Використання ж комп'ютера з програмним забезпеченням дозволило б складати звіти в автоматичному порядку лише на основі введених даних з первинних документів та надсилати їх в бухгалтерію лісгоспу за допомогою електронної пошти. Це б скоротило б витрати господарства на транспорт, пального в кілька разів, оскільки деякі лісництва знаходяться на значній відстані від центрального офісу.

Отже, звітність являє собою систему узагальнених взаємопов'язаних показників про результати фінансово-господарської діяльності підприємства, які ґрунтуються на даних поточного бухгалтерського обліку. На основі звітності здійснюється контроль і оцінка роботи лісгоспу. Крім того, його звітність має велике державне значення, оскільки лісове господарство знаходиться в державній формі власності, та використовується для управління народним господарством. По даним звітності аналізують господарську діяльність, вивчають економіку підприємства, визначають стан засобів, фінансові результати. Тому, з огляду на важливість своєчасності, повноти та достовірності фінансової звітності, бухгалтерія лісгоспу повинна організувати роботу по ретельно розробленому графіку, в якому, на нашу думку, необхідно вказати виконавців, строки подання документів і звітів цехів, лісництв, перевірки, обробки і групування, складання звітних форм. Крім того, і обумовити у даному графіку відповідальність винних осіб за несвоєчасність та; неправдивість даних внутрішніх звітів (звітів цехів, лісництв), що дасть змогу посилити дисципліну облікових працівників та якісно скласти фінансову звітність лісгоспу в цілому.

Висновки до розділу 2

Випуск продукції, яка буде реалізована, і одержання прибутку від цієї реалізації – головна мета виробничої діяльності підприємства. Характерною особливістю виробничих процесів є виникнення витрат на виробництво продукції.

Стан виробництва характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного процесу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і

отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціональному обліку витрат на виробництво.

Від величини витрат на виробництво того чи іншого виду продукції прямо залежить ціна її реалізації, а від ціни відповідно залежить дохід підприємства. Величина доходів безпосередньо впливає на рівень прибутку – рушійну силу не тільки даного підприємства, а й ринкової економіки в цілому, джерелом економічного та соціального розвитку, критерієм ефективності діяльності.

Наявність прибутку чи збитку є наслідком діяльності суб'єкта господарювання, тому відображається у фінансовій звітності, яка складається для управління діяльністю підприємства, оцінки її результатів, виявлення резервів підвищення його економічної ефективності.

РОЗДІЛ III

АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І ДОХОДІВ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

3.1. Аналіз і оцінка ефективності формування витрат підприємств лісового господарства

Забезпечення ефективного функціонування підприємств потребує економічно грамотного управління їхньою діяльністю, яке багато в чому визначається умінням її аналізувати. За допомогою аналізу вивчають тенденції розвитку, глибоко і системно досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують плани та управлінські рішення, здійснюють контроль за виконанням їх, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства, виробляють економічну стратегію його розвитку.

Аналіз господарської діяльності – це наукова база прийняття управлінських рішень у бізнесі. Для обґрунтування їх необхідно виявляти і прогнозувати наявні і потенційні проблеми, виробничі і фінансові ризики, визначати вплив управлінських рішень на рівень витрат і доходів суб'єкта господарювання. Тому опанування методики мікроекономічного аналізу для менеджерів усіх рівнів є складовою їхньої фахової підготовки.

Собівартість продукції є найважливішим показником економічної ефективності її виробництва. У ній відбиваються всі сторони господарської діяльності, акумулюються результати використання всіх виробничих ресурсів. Від її рівня залежать фінансові результати діяльності підприємства, темпи розширеного відтворення, фінансовий стан суб'єкта господарювання. Аналіз собівартості продукції, робіт і послуг є важливим інструментом у системі управління витратами. Він дає змогу вивчити тенденції зміни її рівня, виявити резерви зниження собівартості продукції і виробити заходи з освоєння їх.

Проаналізуємо собівартість продукції переробки підприємств лісового господарства, використовуючи дані таблиці 3.1.1, що складена на основі звітної інформації Чортківського держлісгоспу.

Таблиця 3.1.1

Аналіз впливу чинників на зміну собівартості

Вид продукції	Всього витрат тис. грн.		Продуктивність, куб. м		Собівартість 1 куб. м, грн.			Відхилення собівартості, грн.		
	План	Факт	План	Факт	План	Факт. витрати і план. продуктивність	Факт	Всього	В т. ч. за рахунок	
									продуктивності	витрат
Пиломатеріали										
2016р	206	210	1288	1141	160	181	184	24	21	3
2015р	215	226	1536	1153	140	186	196	56	46	10
2014р	145	176	1295	1408	112	103	125	13	-9	22
Заготовки для паркету										
2016р	78	270	267	407	292	192	663	371	-100	471
2015р	65	232	253	396	257	164	585	328	-93	421
2014р	62	215	242	315	256	197	683	427	-59	486

Дані таблиці 3.1.1 показують, що фактичні витрати на виробництво пиломатеріалів більші за заплановані протягом 2014 р., 2015 р., 2016 р. відповідно на 31 тис. грн., 11 тис. грн., 4 тис. грн. В 2014 році відбулось перевиконання плану з виробництва пиломатеріалів на 113 куб. м, а вже в наступних роках план не довиконано відповідно на 383 куб. м і 147 куб. м. В 2014 році відбулося збільшення фактичної собівартості від запланованої на 13 грн. Це відхилення – результат збільшення витрат на 22 грн., хоча за рахунок продуктивності вона зменшилась на 9 грн. Аналогічна ситуація спостерігається і в 2015 році, коли фактична собівартість 1 куб. м пиломатеріалів зросла на 56 грн. (на 46 грн. – за рахунок зменшення продуктивності та на 10 грн. – за рахунок зростання витрат). В 2016 році фактична собівартість 1 куб. м

пиломатеріалів перевищує планову на 24 грн. за рахунок зменшення продуктивності (на 21 грн.) і збільшення витрат (на 3 грн.). Щодо заготовок для паркету, то тут є аналогічна ситуація, проте фактична собівартість набагато більше перевищує заплановану (більше, ніж у 2 рази). Тому підприємству слід підвищувати продуктивність праці, зменшити обсяг виробничих витрат. Для того, щоб домогтися успіхів у майбутньому і не витратити зайвого часу на виявлення резервів збільшення обсягу продукції і зниження собівартості необхідно систематично вести статистичний, оперативний, внутрішньогосподарський, порівняльний і функціонально – вартісний аналіз.

Ефективність системи управління витратами багато в чому залежить від правильної організації їхнього аналізу, яка, у свою чергу, визначається такими факторами:

- формою і методами обліку витрат, які застосовують на підприємстві;
- ступенем автоматизації обліково-аналітичного процесу на підприємстві;
- станом планування і нормування рівня операційних витрат;
- наявністю відповідних видів щоденної, щотижневої і щомісячної інформації внутрішньої звітності про операційні витрати, що дають змогу виявляти відхилення, їхні причини і вчасно вживати коригувальних заходів для усунення їх;
- наявністю спеціалістів, які вміють грамотно аналізувати й управляти процесом формування витрат.

Об'єктами аналізу собівартості продукції є такі показники:

- абсолютна сума операційних витрат у цілому і за елементами;
- витрати на 1 грн. продукції;
- собівартість окремих виробів;
- окремі статті витрат;
- витрати в центрах відповідальності.

Джерелами інформації при аналізі витрат виробництва є статистична звітність форма №5-С „Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт,

послуг)”, форма №1-ПВ „Звіт про працю”, дані бізнес-плану, планові і звітні калькуляції собівартості продукції, дані синтетичного і аналітичного обліку витрат на основних і допоміжних виробництвах та ін.

Планування і облік собівартості на підприємствах ведуть за калькуляційними статтями витрат, які розглядались нами в попередніх розділах роботи, та елементами витрат. Проаналізуємо структуру собівартості продукції Чортківського держлісгоспу (див. табл.3.2.2)

Таблиця 3.2.2.

Аналіз структури собівартості продукції

Статті затрат	План, грн.	%	Факт, грн.	%	Відхилення, грн.	Відхилення, %
Сировина і матеріали						
2016 р.	1458	34	2485	29	1027	-5,0
2015 р.	1057	27,4	1458	30,5	401	-3,1
2014 р.	1225	33,3	1557	27,4	168	-5,93
Заробітна плата						
2016 р.	1675	33,8	2734	31,8	1059	-2
2015 р.	1566	40,6	1675	35	1109	-5,6
2014 р.	1327	36,05	1566	40,6	1101	-4,55
Нарахування на зарплату						
2016 р.	637	12,9	1040	12,1	403	-0,1
2015 р.	602	15,6	637	13,3	235	-2,3
2014 р.	510	13,9	602	15,6	192	-1,7
Послуги допоміжних виробництв						
2016р.	607	12,3	1010	12,0	403	-0,3
2015 р.	414	10,7	437	9,1	274	-1,6
2014 р.	204	6,5	414	10,7	123	4,2
Інші витрати						
2016 р.	577	11,6	1336	15,5	759	3,9
2015 р.	379	9,82	577	12,1	355	2,28
2014 р.	222	6	222	5,7	157	-0,3
Разом						
2016 р.	4954	100	8605	100	3651	-
2015 р.	3861	100	4784	100	2180	-
2014 р.	3681	100	3861	100	1935	-

Аналізуючи таблицю 3.2.2, можна зробити такий загальний висновок, що обсяг витрат протягом аналізованого періоду значно зріс, що і вплинуло на

збільшення собівартості продукції. Так, зросли витрати на сировину і матеріали, а саме на 1027 тис. грн., 401 тис. грн. 168 тис. грн. за 2016 р., 2015 р., 2014 р. відповідно, хоча в процентному відношенні скоротилися на 5%, 3,1%, 5,93%. Зросли витрати на заробітну плату на 1059 тис. грн., 1109 тис. грн., 1101 тис. грн., а також нарахування на заробітну плату на 403 тис. грн., 235 тис. грн., 192 тис. грн. та інші витрати на 759 тис. грн., 355 тис. грн., 157 тис. грн. або 3,9%, 2,88%, 0,3% за 2015 р., 2014 р., 2013 р. відповідно. За рахунок зростання затрат на виробництво продукції зросла її собівартість. Тому підприємству слід, на нашу думку, на даному етапі розвитку дещо скоротити обсяг послуг допоміжних виробництв та інших витрат, що допоможе зменшити собівартість продукції. Основною умовою зниження собівартості продукції є підвищення продуктивності праці на основі застосування новітніх досягнень ведення лісового господарства.

Отже, ми розглянули аналіз статей витрат виробництва продукції лісового господарства. Тепер проаналізуємо виробничі витрати, попередньо згрупувавши їх за елементами. При групуванні витрат за елементами виділяють: матеріальні витрати (сировина і матеріали, куповані комплектуючі вироби та напівфабрикати, паливо, електроенергія, теплоенергія і т.д.), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних засобів, інші витрати (знос нематеріальних активів, орендна плата, обов'язкові страхові платежі, проценти за кредитами банку, податки, що входять до собівартості продукції, відрахування в позабюджетні фонди тощо). Групування витрат за елементами необхідне для того, щоб вивчити матеріаломісткість, енергомісткість, трудомісткість, фондомісткість і визначити вплив технічного прогресу на структуру витрат. Якщо частка заробітної плати зменшується, а частка амортизації збільшується, то це свідчить про підвищення технічного рівня підприємства, про зростання продуктивності праці. Частка зарплати зменшується і в тому разі, якщо збільшується частка купованих комплектуючих виробів, напівфабрикатів, що свідчить про підвищення рівня кооперації і

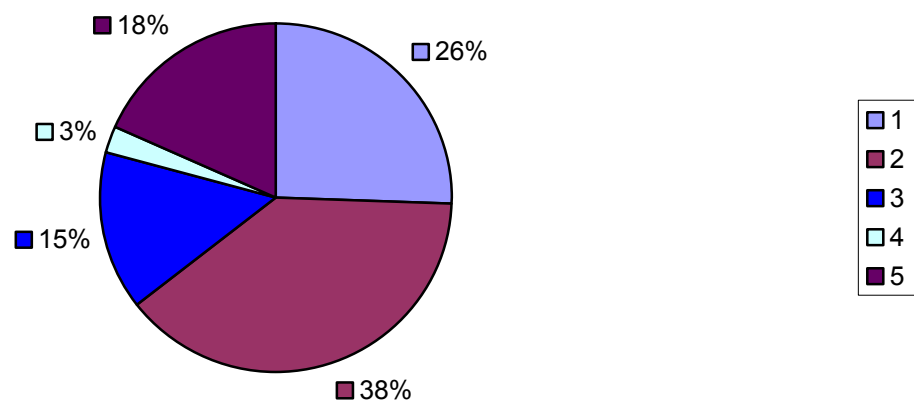
спеціалізації. Проілюструємо витрати Тернопільського держлісгоспу за 2016 рік, згруповані за елементами, за допомогою таблиці 3.1.3 та рис.3.1.1, використовуючи дані „Звіту про фінансові результати”.

Таблиця 3.1.3

Елементи операційних витрат

Найменування показника	2016 р.	% до загальної суми
Матеріальні затрати	1096	38
Витрати на оплату праці	1666	26
Відрахування на соціальні заходи	625	15
Амортизація	117	3
Інші операційні витрати	781	18
РАЗОМ	4285	100

Графічно покажемо структуру витрат Тернопільського держлісгоспу на основі вище наведених даних (див. рис. 3.1.1).



- 1- Матеріальні витрати
- 2- Витрати на оплату праці
- 3- Відрахування на соціальні заходи
- 4- Амортизація
- 5- Інші операційні витрати

Рис. 3.1.1. Структура фактичних витрат Тернопільського

держлісгоспу за 2016 рік

Отже, як видно з рис. 3.1.1 в Тернопільському держлісгоспі у складі витрат найбільшу питому вагу займають витрати на оплату праці (38%) та матеріальні витрати (26%). Це говорить про високу трудомісткість та матеріаломісткість виробництва. Тому необхідно переймати досвід передових лісових господарств з метою зменшення трудомісткості, а зниження матеріаломісткості виробництва практично не можливе, що зумовлюється особливостями даної галузі.

Витрати також групують за призначенням, тобто за статтями калькуляції для того, щоб показати на що, з якою метою і в яких розмірах витрачено ресурси. Воно необхідне для обчислення собівартості окремих видів виробів у багатомноменклатурному виробництві, визначення центрів зосередження витрат і пошуку резервів скорочення їх.

Дуже важливе значення в процесі аналізу і управління витратами має поділ їх на постійні і змінні залежно від обсягу діяльності організації.

Змінні витрати залежать від обсягу виробництва і продажу продукції. Здебільшого це прямі витрати ресурсів на виробництво і реалізацію продукції (пряма заробітна плата, витрати сировини, матеріалів, палива, електроенергії та ін.).

Постійні витрати не залежать від динаміки обсягу виробництва і продажу продукції. Це амортизація, орендна плата, заробітна плата персоналу з обслуговування на погодинній оплаті, витрати, пов'язані з управлінням і організацією виробництва та ін.

Підприємству вигідніше, якщо на одиницю продукції припадає менша сума постійних витрат, що можливе за умови досягнення максимуму обсягу виробництва продукції на наявних виробничих потужностях. Якщо при спаді виробництва продукції змінні витрати скорочуються пропорційно, то сума постійних витрат не змінюється, що призводить до зростання собівартості

продукції і зменшення суми прибутку.

Використовуючи економічний аналіз, підприємства лісового господарства повинні шукати резерви зменшення витрат на виробництво лісопродукції. Основними джерелами резервів зменшення витрат є:

- збільшення обсягу її виробництва за рахунок повнішого використання виробничих потужностей підприємства;
- скорочення витрат на її виробництво за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання, запобігання невиробничим витратам, виробничому браку і т.д.

Резерви збільшення виробництва продукції виявляють у процесі аналізу виконання виробничої програми. При збільшенні обсягу виробництва продукції на наявних виробничих потужностях зростають тільки змінні витрати (пряма зарплата робітників, прямі матеріальні витрати і т.д.), сума ж постійних витрат, як правило, не змінюється, унаслідок чого знижується собівартість виробів.

Резерви скорочення витрат визначають за кожною статтею витрат за рахунок конкретних інноваційних заходів (впровадження нової, прогресивнішої техніки і технології виробництва, поліпшення організації праці тощо), що будуть сприяти економії заробітної плати, сировини матеріалів, енергії тощо.

Економію витрат з оплати праці унаслідок впровадження організаційно-технічних заходів можна розрахувати, помноживши різницю між трудомісткістю виробів до впровадження і після впровадження відповідних заходів на плановий рівень середньогодинної оплати праці і на кількість планованих до випуску виробів.

Сума економії збільшиться на відсоток відрахувань від фонду оплати праці, включених у собівартість продукції (відрахування у фонд соціального захисту населення, фонд зайнятості, надзвичайний податок і т. ін.).

Резерв скорочення витрат на утримання основних засобів за рахунок реалізації, передачі в довгострокову оренду і списання непотрібних, зайвих,

невикористовуваних будівель, машин, обладнання визначають множенням первісної їхньої вартості на норму амортизації.

Резерви економії накладних витрат виявляють на основі факторного аналізу їх за кожною статтею витрат за рахунок розумного скорочення апарату управління, ощадливого використання засобів на відрядження, на поштово-телеграфні і канцелярські витрати, на зменшення втрат від псування матеріалів і готової продукції, оплати простоїв тощо.

Додаткові витрати на освоєння резервів збільшення виробництва продукції підраховують окремо за кожним його видом. Це переважно зарплата за додатковий випуск продукції, витрати сировини, матеріалів, енергії та інших змінних витрат, що змінюються пропорційно обсягу виробництва продукції. Для визначення їхньої величини резерв збільшення випуску продукції певного виду множать на фактичний рівень питомих змінних витрат звітного періоду.

Отже, аналіз витрат виробництва має першочергове значення, оскільки розмір витрат безпосередньо впливає на результати господарювання не лише лігоспів, а й всіх підприємств без винятку. Об'єктивність результатів аналізу на підприємстві обумовлюється правильністю та обумовленістю обраної системи показників, яка повинна давати усесторонню та розгорнуту характеристику діяльності всіх умов виробництва як з технічної сторони, так і з організаційного боку.

3.2. Аналіз фінансових результатів діяльності

В діяльності будь-якого підприємства дуже велике значення має аналіз фінансових результатів діяльності, основними завданнями якого є:

- вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного ресурсного потенціалу підприємства і кон'юнктури ринку;
- систематичний контроль за процесом формування прибутку і зміною їх динаміки;

- визначення впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на фінансові результати й оцінювання якості прибутку;
- виявлення резервів збільшення суми прибутку і підвищення рівня прибутковості бізнесу;
- оцінювання роботи підприємства з використанням можливостей збільшення прибутку і рентабельності;
- вироблення рекомендацій з підвищення ефективності системи керування прибутком.

Основними джерелами інформації в аналізі фінансових результатів прибутку (збитку) є накладні на відвантаження продукції, дані аналітичного бухгалтерського обліку за рахунками результатів, фінансової звітності (ф.№1 „Баланс (звіт про фінансові результати)”, ф.№3 „Звіт про рух грошових коштів”, ф.№4 „Звіт про власний капітал”, ф.№5 „Примітки до річної фінансової звітності”), дані статистичної звітності („Звіт про випуск, реалізацію та обіг цінних паперів”, ф.№1-ПП „Звіт про суми отриманих пільг з оподаткування в розрізі окремих видів податків і пільг з кожного виду податку”), дані внутрішньої управлінської звітності, а також відповідні таблиці бізнес-плану підприємства. Для аналізу також використовують закон про податки і збори, які вилучають у бюджет, інструктивні й методичні вказівки Міністерства фінансів України, Статут підприємства, декларації про податок на прибуток підприємства, на доходи тощо.

Результат виробничо-господарської діяльності підприємств лісового господарства визначається по підсумковому фінансовому показнику – прибутку чи збитку. Принцип діяльності підприємства заснований на самоокупності, тобто в порядку реалізації готової продукції по оптових цінах воно повинне за рахунок доходів від реалізації покривати витрати виробництва і витрати, пов'язані з реалізацією, отримувати прибуток (чистий дохід) і забезпечувати рентабельність підприємства.

Фінансові результати діяльності підприємства характеризуються

приростом суми власного капіталу (чистих активів), основним джерелом якого є прибуток від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності, а також отриманий унаслідок надзвичайних обставин. Зважаючи на особливості підприємств лісового господарства, які перебувають у державній формі власності, їхні фінансові результати (прибуток чи збиток) формуються лише від операційної діяльності. Фінансовий результат підприємства лісового господарства є узагальнюючим показником діяльності всіх його підрозділів, тому плановий відділ, який займається аналізом діяльності держлісгоспу вивчає показники, на основі яких виводять кінцевий результат господарювання того чи іншого структурного підрозділу та фінансовий результат лісового господарства в цілому. В таблиці 3.2.1 показано фінансовий результат лісопильно-деревообробного цеху Тернопільського держлісгоспу за I квартал 2017 року. За допомогою рис.3.2.1, створеного на основі даних таблиці 3.2.1 можна наочно побачити характер доходів та витрат обробного цеху.

Таблиця 3.2.1

**Фінансовий результат лісопильно-деревообробного цеху
Тернопільського держлісгоспу за I квартал 2017 року**

Місяць	Витрати, грн.	Доходи, грн.	Фінансовий результат, грн.
Січень	31340	16512	-14828
Лютий	15094	3436	-11658
Березень	18492	17681	-811
Разом за I квартал	64926	37629	-27297

Як видно з таблиці, даний структурний підрозділ в першому кварталі 2016 року працював збитково і, як результат, сума збитку становила 27297 грн. Це негативно впливає на фінансовий результат Тернопільського держлісгоспу в цілому. При визначенні причини збитковості підрозділу, який займається переробкою деревини, ми з'ясували, що це наслідок роботи застарілого обладнання, на ремонт якого держлісгосп витрачає значні кошти. Як результат, зростає вартість продукції та зменшується її конкурентоздатність в порівнянні

з дешевшою імпортною продукцією. Оскільки обладнання - старе, тому асортимент продукції обмежується лише трьома видами (пиломатеріали обрізні, пиломатеріали не обрізні, заготовки для паркету), що не в змозі повністю задовольнити зростаючий попит населення. Для підвищення прибутковості даної галузі необхідно, на нашу думку, закупити сучасне обладнання, що дозволить зменшити витрати на виробництво продукції, а також розширити асортимент та задовольнити потреби покупців. Але на це потрібні значні кошти, яких у держлісгоспі немає, хоча в цілому воно є прибутковим. Тому, ми вважаємо, що виходом з даної ситуації є фінансова оренда обладнання для виробництва тієї продукції, яка на даний час користується найбільшим попитом на внутрішньому та зовнішньому ринках.

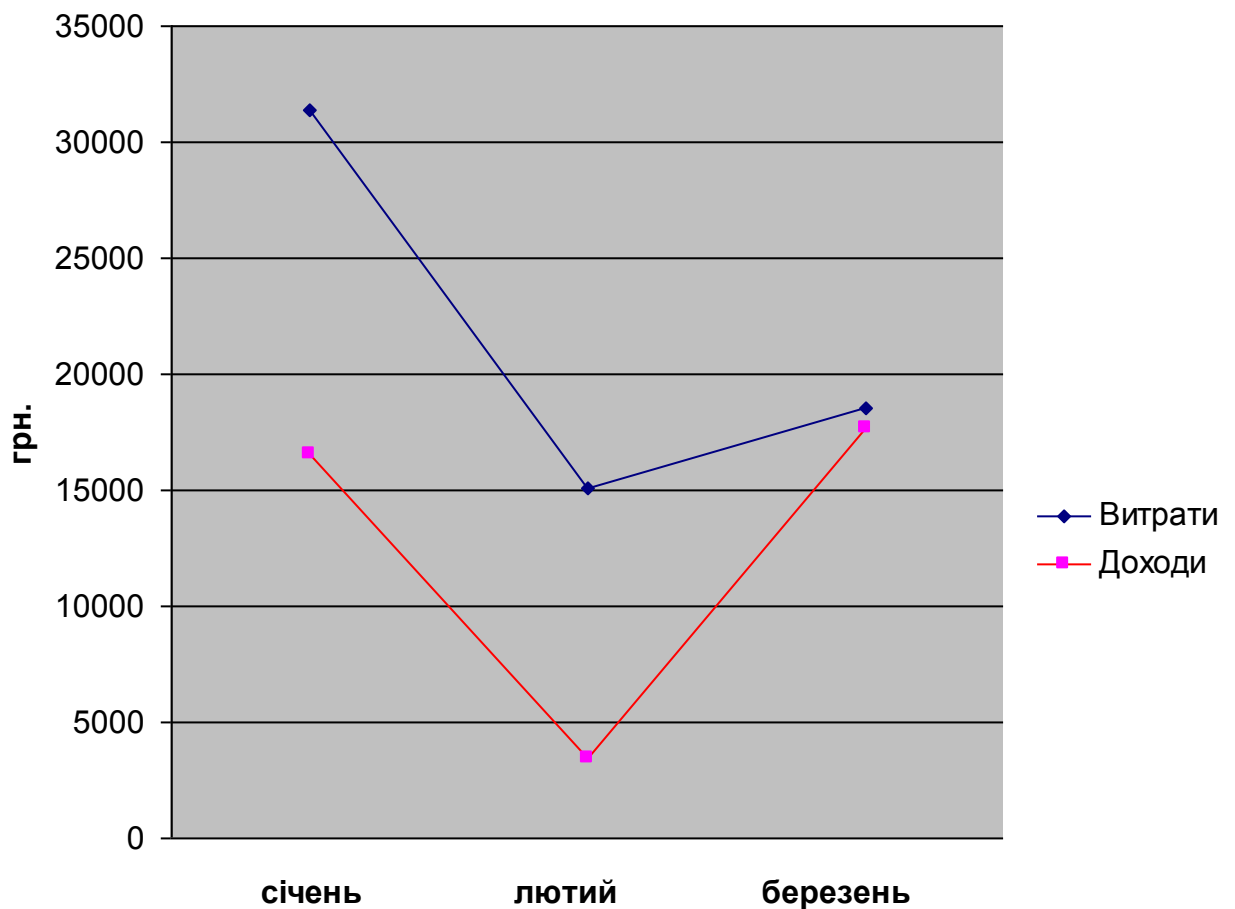


Рис. 3.2.1. Доходи та витрати лісопильно-деревообробного цеху Тернопільського держлісгоспу за I квартал 2017 року

При аналізі фінансового результату діяльності підприємства необхідно з'ясувати суть прибутку. Отже, прибуток – це частина чистого доходу, який безпосередньо одержують підприємства після реалізації продукції як винагороду за вкладений капітал і ризик підприємницької діяльності. Кількісно він становить різницю між сукупними доходами (після сплати податку на додану вартість, акцизного податку та інших відрахувань з виручки в бюджетні і не бюджетні фонди) і сукупними витратами звітного періоду. Обсяг прибутку, рівень рентабельності залежать від виробничої, постачальницької, маркетингової, збутової, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства. Тому ці показники характеризують усі сторони господарювання.

Прибуток – один з найважливіших економічних показників для оцінки діяльності підприємства. Прибуток є зведеним якісним показником, який характеризує кінцевий фінансовий результат роботи. Основним джерелом отримання прибутку на підприємствах лісового господарства є реалізація лісопродукції. Відповідно реалізація продукції і прибуток безпосередньо пов'язані між собою.

На величину фактичного прибутку прямо або опосередковано впливають такі фактори: втілення техніки і передової технології; ріст продуктивності праці; збільшення об'єму виробництва; зниження собівартості продукції; рівень оптових цін; зміни цін на матеріали та тарифи; позареалізаційні збитки та доходи; виробнича, постачальницька та збутова діяльність; зусилля всього колективу підприємства. Збільшення прибутку залежить від асортименту та якості продукції: на цінні сортименти і вищі сорти ціни значно вищі, відповідно, прибуток від їх реалізації буде більшим. Балансовий прибуток залежить також від правильності відображення в бухгалтерському обліку затрат на виробництво, операцій по реалізації продукції, позареалізаційних доходів та збитків.

Крім запланованих результатів від реалізації, підприємства мають

непланові позареалізаційні прибутки і збитки, тобто випадкові, не пов'язані з реалізацією, які не включаються до собівартості продукції. Важливими з них є наступні:

прибутки:

- поступлення списаних безнадійних боргів, тобто суми, які поступили в погашення дебіторської заборгованості, яка списана в минулі роки в збиток;

- штрафи, пені, неустойки отримані;

- прибуток минулих років, виявлений у звітному році;

збитки:

- від стихійних бід – вартість знищених і зіпсованих товарно-матеріальних цінностей внаслідок стихійного лиха (пожежі, паводки, ураган), затрати, пов'язані з уникненням та ліквідацією наслідків стихійного лиха і т.д.;

- збитки від списання безнадійної дебіторської заборгованості з різних причин;

- штрафи, пені, неустойки сплачені;

- збитки від ліквідації неповністю амортизованих основних засобів.

Інколи значні суми складають сплачені штрафи за допущені лісопорушення, простої вагонів під навантаженням, відмова від вагонів згідно заявки, безнарядний відпуск деревини та ін., а також пені, неустойки в зв'язку з порушенням господарських договорів, затримкою оплати розрахункових документів.

У процесі аналізу необхідно вивчити фактори зміни величини оподаткованого прибутку, суми виплачених дивідендів, процентів, податків з прибутку, обсягу чистого прибутку і його розподілу. Також потрібно встановити відповідність прийнятої облікової політики підприємства чинним нормативним положенням з ведення бухгалтерського обліку і визначити вплив змін в обліковій політиці на суму бруто-прибутку, оподаткованого і чистого прибутку, а також на обсяг споживаного і капіталізованого прибутку.

Для податкових органів і підприємств великий інтерес становить

оподатковуваний прибуток, оскільки від цього залежить сума податку на прибуток, а відповідно і сума чистого прибутку. Для визначення чистого прибутку необхідно з прибутку звітного періоду до оподаткування відрахувати:

- зміну величини прибутку в результаті коригування його для потреб оподаткування (згідно з довідкою до Розрахунку податку на фактичний прибуток);

- прибуток, на який підприємство має податкові пільги відповідно до чинного законодавства.

Чистий прибуток є одним із найважливіших економічних показників, що характеризують кінцеві результати діяльності підприємства. Кількісно він становить різницю між сумою прибутку до оподаткування і сумою внесених у бюджет податків з прибутку, економічних санкцій та інших обов'язкових платежів підприємства, які покривають за рахунок прибутку.

У процесі аналізу необхідно вивчити склад прибутку, його структуру, динаміку і виконання плану за звітний період. Під час вивчення динаміки прибутку слід враховувати інфляційні фактори зміни його суми. Для цього виручку коригують на середньозважений індекс зростання цін на продукцію підприємства в середньому по галузі, а витрати на реалізовану продукцію зменшують на їхній приріст у результаті підвищення цін на спожиті ресурси за аналізований період. Також слід ґрунтовно вивчити фактори зміни кожної складової загальної суми прибутку.

Аналізуючи склад і динаміку прибутку, слід мати на увазі, що його обсяг багато в чому залежить і від звітної політики підприємства. Закон про бухгалтерський облік та інші нормативні документи надають право суб'єктам господарювання самостійно обирати деякі методи обліку, що здатні істотно вплинути на формування фінансових результатів. Чинні нормативні акти допускають такі методи регулювання прибутку суб'єктом господарювання:

1. Зміна вартісних меж віднесення майна до основних засобів чи до оборотних активів, що спричиняє зміну суми поточних витрат і прибутку у

зв'язку з різними способами віднесення їх на витрати.

2. Зміна методу переоцінки основних засобів: шляхом індексації первісної вартості з використанням середньостатистичних коефіцієнтів чи прямим перерахуванням первісної вартості в ціни, що склалися на дату переоцінки на відповідні види основних засобів. Від обраного методу переоцінки основних засобів залежать фонд переоцінки майна (додатковий капітал), сума амортизаційних відрахувань і як результат – величина прибутку і власного капіталу підприємства.

3. Використання методу прискореної амортизації активної частини основних засобів також призводить до збільшення собівартості продукції і зменшення суми прибутку, а отже, і податків на прибуток.

Проаналізуємо діяльність Тернопільського держлісгоспу, в таблиці 3.2.2, використовуючи звітні дані.

Таблиця 3.2.2

Основні показники діяльності Тернопільського держлісгоспу, тис. грн.

Показник	2014 р.	2015 р.	Відхилення	2015 р.	2016 р.	Відхилення
Загальна сума майна	3237	2364	-873	2364	2552	188
Власний капітал	2120	2124	4	2124	2310	186
Довготермінові зобов'язання	17	11	-6	11	3	-8
Виручка від реалізації продукції (робіт і послуг)	2820	3293	473	3293	4220	927
Затрати на виробництво	1830	2079	249	2079	2503	424
Прибуток від звичайної діяльності за	54	21	-33	21	45	24

бухгалтерським обліком						
Податок на прибуток за податковим обліком	51	15	-36	15	37	22
Чистий прибуток за бухгалтерським обліком	3	6	3	6	8	2

Дані таблиці 3.2.2 дозволяють зробити висновок, що протягом аналізованого періоду зменшилась сума майна, незважаючи на те, що за 2016 рік вона зросла на 188 тис.грн.. Зріс власний капітал – на 190 тис. грн.. Це свідчить про позитивну фінансову діяльність підприємства. Але держлісгосп використовує довготермінові зобов'язання, а це свідчить про те, що воно повністю не забезпечене власними коштами, проте за період з 2014 року по 2015 рік вони зменшились на 8 тис. грн., а це свідчить про платоспроможність аналізованого підприємства.

Виручка від реалізації продукції, робіт і послуг зросла на 473 тис. грн. (2014-2015 рр.) та на 927 тис. грн. (2015-2016 рр.). Проте зросли затрати на виробництво – на 249 тис. грн. (2014-2015 рр.) та на 424 тис. грн.(2015-2016 рр.), а це свідчить про зростання собівартості продукції. Чистий прибуток має тенденцію до зростання і протягом останніх трьох років збільшився на 5 тис. грн. Тому підприємству слід дотримуватись даної політики, а також нарощувати обсяг виробництва, скорочувати затрати, що в свою чергу дасть можливість скоротити собівартість, та залучити інвестиції.

Отже, аналізуючи фінансові результати діяльності підприємства, необхідно визначити які фактори зумовлюють прибуток чи збиток, з метою впливу на них для досягнення максимального економічного ефекту. Але необхідно врахувати також, що облікова політика, формована керівництвом, відкриває великий простір для вибору методологічних прийомів, здатних

радикально змінювати всю картину фінансових результатів і фінансового стану підприємства.

3.3. Аналіз розподілу і використання прибутку

Прибуток є головним джерелом економічного стимулювання самого підприємства і матеріального заохочення колективу. За рахунок прибутку формуються джерела фінансування капітальних вкладень на розширення і на удосконалення виробництва, створюються фонди економічного стимулювання, збільшуються оборотні засоби. Але внаслідок господарської діяльності підприємства можливі і збитки. Розмір і характер прибутків і збитків за кожен період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками його роботи.

Значна роль прибутку в розвитку підприємства та забезпеченні інтересів його власників і персоналу визначає необхідність ефективного та безперервного управління ним. Управління прибутком є процесом розробки та прийняття управлінських рішень з усіма основними аспектами його формування, розподілу та використання.

Основним завданням управління прибутком є забезпечення оптимізації його розподілу як у звітному, так і в майбутніх періодах. Розподіл прибутку повинен забезпечувати одночасно гармонізацію інтересів власників з інтересами держави та персоналу підприємства.

Побудова системи управління прибутком потребує формування систематизованого переліку об'єктів управління. До них відносяться: управління формування прибутку та управління розподілом і використанням прибутку.

Система управління повинна бути органічно інтегрована із загальною системою управління підприємством, так як прийняття управлінських рішень у

будь-якій сфері діяльності підприємства прямо або опосередковано впливає на рівень прибутку. Управління прибутком передбачає наявність комплексної системи дій для забезпечення розробки взаємопов'язаних управлінських рішень.

Джерелами даних для управління доходами та результатами діяльності є записи на аналітичних рахунках, які відкриваються до рахунків класу 7 „Доходи і результати діяльності”.

Підготовка будь-якого управлінського рішення щодо формування, розподілу та використання прибутку повинна враховувати альтернативні можливості. За наявності альтернативних проектів управлінських рішень їх вибір для реалізації повинен базуватись на системі критеріїв, які визначають політику управлінні прибутком підприємства.

Ефективність функціонування підприємства залежить не лише від обсягу одержуваного прибутку, а й від характеру його розподілу. Одна частина прибутку у вигляді податків і зборів надходить до бюджету держави й використовується на потреби суспільства, а інша частина залишається в розпорядженні підприємстві і використовується на розширення виробництва, створення резервних фондів і т. ін.

Для підвищення ефективності виробництва дуже важливо, щоб при розподілі прибутку було досягнуто оптимальності в задоволенні інтересів держави, підприємства і працівників, оскільки держава зацікавлена одержати якомога більше прибутку до бюджету, а керівництво підприємства прагне спрямувати більшу суму прибутку на розширене відтворення. Працівники ж у свою чергу зацікавлені у збільшенні їхньої частки у використанні прибутку. Проте якщо держава обкладає підприємства дуже високими податками, то це не стимулює розвитку виробництва, у зв'язку з чим скорочується обсяг випуску і реалізації продукції і зменшується надходження коштів до бюджету.

На кожному підприємстві має бути знайдено оптимальний варіант розподілу прибутку. Чистий прибуток використовують відповідно до статуту

підприємства. За його рахунок інвестують виробничий розвиток, створюють резервні і страхові фонди тощо. Розподіляючи чистий прибуток, необхідно домагатись оптимізації пропорцій між капіталізованою і споживаною сумами його з метою забезпечення:

- необхідного обсягу інвестицій для виробничого розвитку;
- необхідної норми дохідності на інвестований капітал власникам підприємства.

Фактори, що впливають на пропорції розподілу прибутку, поділяють на зовнішні і внутрішні.

До зовнішніх факторів належать:

- правові обмеження (ставки податків на прибуток, процентні відрахування в резервні фонди і т. ін.);
- ринкова норма прибутку на інвестований капітал, зростання якого супроводжується тенденцією підвищення частки капіталізованої частини прибутку, і навпаки, його зниження зумовлює збільшення частки споживаного прибутку;
- вартість зовнішніх джерел формування інвестиційних ресурсів (за високого їхнього рівня вигідніше використовувати прибуток, і навпаки).

До внутрішніх факторів, що справляють вплив на пропорції в розподілі прибутку, належать такі:

- рівень рентабельності підприємства, за низького значення якого і відповідно невеликої суми прибутку, що розподіляється, більша частина її йде на створення обов'язкових фондів і резервів;
- рівень коефіцієнта фінансового левериджу (співвідношення позичкового і власного капіталу), який є одним із індикаторів фінансового ризику і факторів, що сприяють збільшенню власного капіталу при низькій ціні позичкових ресурсів. Залежно від співвідношення між доходністю діяльності і ціною позичкових ресурсів підприємство може регулювати його рівень, збільшуючи чи зменшуючи частку капіталізованого прибутку;

- наявність альтернативних внутрішніх джерел інвестиційних ресурсів (амортизаційного фонду, виручки від реалізації основних засобів і фінансових активів тощо). Покажемо за допомогою таблиці 3.3.1 розподіл прибутку, в Тернопільському держлісгоспі, отриманого в 2016 році.

Таблиця 3.3.1

Розподіл прибутку на Тернопільському держлісгоспі, отриманого в 2016 р.

Показники	План, тис.грн.	%	Факт, тис.грн.	%	Абсолютне відхилення, грн.	% виконання плану
Плановий розподіл прибутку	11	100	8	100	-3	72,7
Відрахування частини прибутку державними не корпоратизованими, казенними підприємствами та їх об'єднаннями (дивіденди)	1,7	84,5	1,2	15	-0,5	70,6
Розвиток виробництва	9,3	15,5	6,8	85	-2,5	73,1

Як видно з рис.3.3.1 лише незначна частина чистого прибутку держлісгоспу йде на розширення виробництва. Це зумовлено недосконалістю нашого законодавства. На нашу думку, держава повинна прийняти заходи, які б сприяли розвитку розширеного відтворення, зменшивши розміри податків та інших обов'язкових платежів.

Графічно покажемо на рис.3.3.1 розподіл прибутку, отриманого в 2016 році.

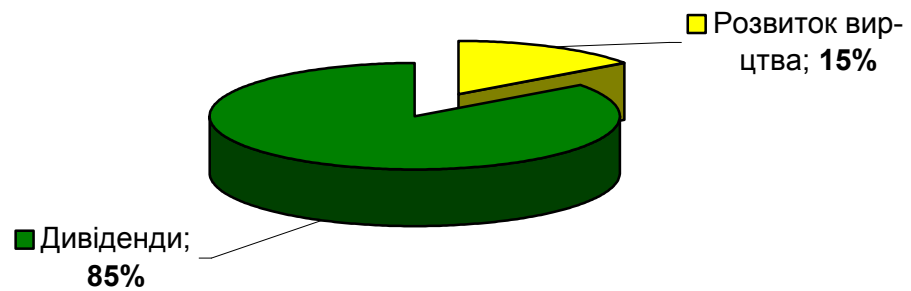


Рис.3.3.1. Розподіл фактичного прибутку Тернопільським держлісгоспом

При використанні частини чистого прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства воно саме визначає напрямки його використання. Сучасна господарська практика підприємств лісового господарства передбачає наступні напрямки використання чистого прибутку:

1. Фінансування витрат на розробку й освоєння нових видів продукції і технологій, модернізацію обладнання, реконструкцію і модернізацію діючого виробництва, придбання і створення нематеріальних активів, поповнення обігового капіталу. Це один з найвагоміших напрямків використання чистого прибутку, що забезпечує відтворювальні процеси на підприємстві. Пропорції розподілу чистого прибутку залежать від конкретних обставин, завдань, які ставить перед собою підприємство.

2. Фонд фінансування витрат, пов'язаних із соціальними потребами (витрати на експлуатацію соціально-побутових об'єктів, що є на балансі підприємства), будівництвом об'єктів не виробничого призначення, проведенням оздоровчих та інших заходів.

3. Фонд стимулювання персоналу підприємства (матеріальне заохочення працівників: виплата одноразових премій за виконання важливих виробничих завдань, надання одноразових матеріальних допоміг, преміювання за освоєння і впровадження нової техніки тощо).

4. Фінансовий резерв, що формується у розмірах, рекомендованих

чинним законодавством.

Отже, значимість аналізу розподілу і використання чистого прибутку зумовлена тим, що від результатів цього розподілу залежать не лише темпи розвитку підприємств лісового господарства на основі самофінансування, а й забезпечення інтересів держави, задоволення матеріальних та соціальних потреб персоналу.

Висновки до розділу 3

Підвищення ефективності суспільного виробництва є важливою умовою стійкої матеріально-технічної бази народного господарства України. Тому необхідно постійно шукати резерви виробництва, раціонально використовувати виробничі потужності підприємства і основних фондів, капітальних вкладень, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, природних багатств, усунення зайвих витрат і втрат виробництва.

Вирішення цих задач в значній мірі залежить від ефективності економічного аналізу результатів господарської діяльності, окремих технічних та організаційних рішень. Економічний аналіз – це сукупність прийомів і методів отримання та обробки даних про діяльність підприємства, які характеризують результативність і дають об'єктивну оцінку його роботи, а також виявляють резерви підвищення ефективності виробництва.

Різноманітність умов виробництва і реалізації продукції та послуг, ускладнення господарських зв'язків між підприємствами та галузями потребують посилення аналітичної роботи і підвищення її якості в управлінні виробництвом на основі проведення комплексного аналізу результатів господарської діяльності на всіх рівнях управління.

Обов'язок кваліфікованого економіста, фінансиста, бухгалтера, аудитора та інших спеціалістів економічного профілю – добре володіти сучасними

методами економічних досліджень, майстерно виконувати комплексний мікроекономічний аналіз. Завдяки знанню техніки і технології аналізу вони зможуть легко адаптуватись до змін ринкової ситуації і знаходити правильні рішення та відповіді.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

В даній магістерській роботі ми дослідили основи побудови бухгалтерського обліку і контролю витрат та доходів на підприємствах лісового господарства України, методику обліку витрат і доходів основної діяльності підприємств лісового господарства, а також аналіз і контроль витрат і доходів в управлінні підприємствами лісового господарства. Наші дослідження проводились на основі звітних даних Тернопільського та Чортківського держлісгоспів, які є найбільшими в нашій області. Проведені у роботі дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. Оскільки в лісовому господарстві України діє архаїчний механізм, який залишився у спадок від старої адміністративно-командної економіки, склалися об'єктивні передумови для його реформування. Але не можна робити поспішних кроків. Програма економічних реформ у лісовому господарстві має бути виваженою, добре підготовленою, мати наукове та правове забезпечення, оперувати досконалою системою інструментів лісової політики.

2. Лісове господарство має ряд особливостей, які характерні тільки для даної ланки народногосподарського комплексу. Воно забезпечує потреби суспільства у незамінній, високоякісній, цінній продукції. Але, як і всі інші галузі економіки, лісове господарство може успішно розвиватися і виконувати покладені на нього функції тільки в тісному зв'язку з іншими галузями народного господарства. Тому державна політика повинна бути спрямована на їх гармонійний розвиток.

3. Діяльність будь-якого підприємства безпосередньо пов'язана з витратами та доходами. Щоб отримати певний дохід, воно безумовно повинно понести деякі витрати (економічно обґрунтовані). На підприємстві необхідно у кожному випадку прораховувати які витрати є раціональними та в майбутньому дадуть економічні вигоди у вигляді доходу. Стратегія суб'єкта господарювання має бути націлена на те, щоб за рахунок мінімальних витрат

отримувати максимальний прибуток. Тому поняття витрат, доходу та фінансового результату є визначальними в діяльності підприємств, організацій, оскільки дозволяють визначити ефективність їх функціонування, здійснити економічний аналіз, виявити можливості збільшення продуктивності діяльності, покращити фінансові показники та досягти мети будь-якого суб'єкта господарювання – отримати найбільший дохід при найменших витратах (тобто максимально можливий позитивний результат). Це також є стратегічним завданням підприємств з точки зору макроекономіки, оскільки призводить до стабілізації економічної ситуації країни в цілому, збільшення продуктивності виробництва, зайнятості населення, покращення їх платоспроможності, соціального розвитку. Тому на підприємстві необхідно приділяти велику увагу вивченню таких категорій, як „витрати”, „дохід” та „фінансовий результат”, що дасть можливість покращувати економічні показники підприємства.

4. Стан виробництва характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного процесу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціональному обліку витрат на виробництво.

5. У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва (господарювання) як усього підприємства, так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують. Від величини собівартості прямо залежить величина доходу, який отримує підприємство від реалізації готової продукції, тому якщо підприємство

хоче ефективно працювати, необхідно шукати резерви зменшення витрат на виготовлення відповідного виду продукту. Як показують наші дослідження, проведені в третьому розділі даної роботи обсяг витрат в Чортківському держлісгоспі протягом 2002-2004 років значно зріс, що і вплинуло на збільшення собівартості продукції. Так, зросли витрати на сировину і матеріали, на заробітну плату, а також нарахування на заробітну плату та інші витрати. За рахунок зростання затрат на виробництво продукції зросла її собівартість. Тому цьому підприємству слід, на нашу думку, на даному етапі розвитку дещо скоротити обсяг послуг допоміжних виробництв та інших витрат, що допоможе зменшити собівартість продукції. Основною умовою зниження собівартості продукції є підвищення продуктивності праці на основі застосування новітніх досягнень ведення лісового господарства.

6. Роль фінансово-економічної інформації як системи фінансових показників визначається впливом на обґрунтування і прийняття рішень користувачам. Саме бухгалтерська фінансова звітність, відображаючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності, надає в скомпонованому вигляді значний обсяг інформації, необхідний зовнішнім і внутрішнім користувачам. Зміна мети складання та адресності подання, розширення кола суб'єктів, які приймають управлінські рішення, спираючись при цьому на звітну інформацію, дозволили визначити бухгалтерську фінансову звітність як ланку зв'язку між підприємством і зовнішнім середовищем, покликану адекватно розкривати ті процеси, що відбуваються на підприємстві, з одного боку, та задовольняти інформаційні потреби користувачів, з іншого. Звітність держлісгоспів має велике державне значення, оскільки лісове господарство знаходиться в державній формі власності та використовується для управління народним господарством. По даним звітності аналізують господарську діяльність, вивчають економіку підприємства, визначають стан засобів, фінансові результати. Тому, з огляду на важливість своєчасності, повноти та

достовірності фінансової звітності, бухгалтерія лісгоспу повинна організувати роботу по ретельно розробленому графіку, в якому, на нашу думку, необхідно вказати виконавців, строки подання документів і звітів цехів, лісництв, перевірки, обробки і групування, складання звітних форм. Крім того, і обумовити у даному графіку відповідальність винних осіб за несвоєчасність та неправдивість даних внутрішніх звітів (звітів цехів, лісництв), що дасть змогу посилити дисципліну облікових працівників та якісно скласти фінансову звітність лісгоспу в цілому.

7. З огляду на те, що зараз широко поширюється автоматизація облікових процесів, в лісгоспах доцільно, на наше переконання, запровадити використання програми „1С Бухгалтерія”, адаптованої для лісового господарства, що дасть змогу скоротити витрати робочого часу на рутинну бухгалтерську роботу, підвищити продуктивність праці облікових працівників лісгоспу. Але комп'ютеризацію лісового господарства потрібно проводити не половинчасту, а повну, тобто забезпечувати комп'ютерами і відповідним програмним забезпеченням не тільки держлісгоспи, а й лісництва, щоб полегшити і прискорити їх облікову працю та складання звітів. Використання комп'ютера з програмним забезпеченням дозволило б складати звіти в автоматичному порядку лише на основі введених даних з первинних документів та надсилати їх в бухгалтерію лісгоспу за допомогою електронної пошти. Це б скоротило б витрати господарства на транспорт, пальне в кілька разів, оскільки деякі лісництва знаходяться на значній відстані від центрального офісу.

8. Підвищення ефективності суспільного виробництва є важливою умовою стійкої матеріально-технічної бази народного господарства України. Тому необхідно постійно шукати резерви виробництва, раціонально використовувати виробничі потужності підприємства і основних фондів, капітальних вкладень, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, природних багатств, усунення зайвих витрат і втрат виробництва. Вирішення

цих задач в значній мірі залежить від ефективності економічного аналізу результатів господарської діяльності, окремих технічних та організаційних рішень. Обов'язок кваліфікованого економіста, фінансиста, бухгалтера, аудитора та інших спеціалістів економічного профілю – добре володіти сучасними методами економічних досліджень, майстерно виконувати комплексний мікроекономічний аналіз. Завдяки знанню техніки і технології аналізу вони зможуть легко адаптуватись до змін ринкової ситуації і знаходити правильні рішення та відповіді. При аналізі показників господарської діяльності підприємства особливу увагу, на нашу думку, приділяти аналізу витрат та доходів діяльності, фінансових результатів, а також розподілу та використання прибутку.

9. Аналіз витрат виробництва має першочергове значення, оскільки розмір витрат безпосередньо впливає на результати господарювання не лише лісгоспів, а й всіх підприємств без винятку. Об'єктивність результатів аналізу на підприємстві обумовлюється правильністю та обумовленістю обраної системи показників, яка повинна давати усесторонню та розгорнуту характеристику діяльності всіх умов виробництва як з технічної сторони, так і з організаційного боку. Дослідження, проведені нами в третьому розділі даної роботи, показують, що фактична собівартість 2002-2004рр.. продукції переробки лісового господарства значно більша за заплановану (а по заготовках на паркет в більш, ніж в 2 рази). Це відхилення – результат збільшення витрат на виробництво. Тому підприємству слід зменшити обсяг виробничих витрат, а також підвищувати продуктивність праці. Для того, щоб домогтися успіхів у майбутньому і не витратити зайвого часу на виявлення резервів збільшення обсягу продукції і зниження собівартості необхідно систематично вести статистичний, оперативний, внутрішньогосподарський, порівняльний і функціонально - вартісний аналіз.

10. У процесі аналізу фінансових результатів слід вивчити фактори зміни величини оподаткованого прибутку, суми виплачених дивідендів, процентів,

податків з прибутку, обсягу чистого прибутку і його розподілу. Також потрібно встановити відповідність прийнятої облікової політики підприємства чинним нормативним положенням з ведення бухгалтерського обліку і визначити вплив змін в обліковій політиці на суму бруто-прибутку, оподатковуваного і чистого прибутку, а також на обсяг споживаного і капіталізованого прибутку.

11. Значимість аналізу розподілу і використання чистого прибутку зумовлена тим, що від результатів цього розподілу залежать не лише темпи розвитку підприємств лісового господарства на основі самофінансування, а й забезпечення інтересів держави, задоволення матеріальних та соціальних потреб персоналу. Як показують наші дослідження лише незначна частина чистого прибутку держлісгоспу йде на розширення виробництва. Це зумовлено недосконалістю нашого законодавства. На нашу думку, держава повинна прийняти заходи, які б сприяли розвитку розширеного відтворення, зменшивши розміри податків та інших обов'язкових платежів.

12. З метою виявлення і вивчення фактичного стану справ, порівняння його з поставленими цілями для оцінки проведеної діяльності на підприємстві необхідно здійснювати контроль фінансового стану. Контроль фінансових результатів повинен здійснюватись регулярно, що дасть можливість вчасно вжити заходи для попередження чи усунення виявлених порушень. В ринкових умовах контроль повинен в основному носити попереджувачий і запобіжний характер.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз: Монографія. – К.:КНЕУ, 2006. – 292 с.
2. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”/ Ф.Ф.Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця - Житомир: ПП “Рута”, 2001. –416 с.
3. Бабенко В. Земна мудрість еволюції: (природні ліси в помірній зоні Європи) // Урядовий кур’єр. – 2004. – 27січня, – С. 13.
4. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
5. Байтала В.Г., Дубін В.Г. Регіональні особливості прояву сучасного стану лісів України // Український географічний журнал. – 2004. – №3. – С. 89-98.
6. Барановська В.Г. Напрями вдосконалення державного фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів //Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» / За заг. ред. В.Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 17-19
7. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка – від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.
8. Бобко А. Проблеми економіки лісівництва в Україні та заходи щодо поліпшення складання державного бюджету і фінансування галузі /А.Бобко //Економіка України. – 2007. – №11. – С.69–80.
9. Бруханський, Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та

- бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 3. – С. 239-243.
10. Бруханський, Р. Ф. Зовнішнє середовище підприємства в якості предмету бухгалтерського обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Економічний дискурс : міжнар. зб. наук. праць. – Тернопіль : Крок, 2014. – Вип. 3. – С. 87-90.
 11. Бруханський, Р. Ф. Сучасні вимоги і параметри обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Сталий розвиток економіки. – 2012. – Вип. 4 (14). – С. 217-221.
 12. Бруханський, Р. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект [Текст] / Руслан Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. – 2014. – Вип. 2. – С. 13-16.
 13. Бухгалтерський облік в документах: Навчальний посібник. / Під ред. Л.Н. Чернелєвського. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Кондор, 2007. – 430 с.
 14. Бухгалтерський облік та звітність в Україні: Збірник нормативно-правових актів / Уклад. М.І. Камлик. – К.: Атака, Літера ЛТД, 2001. – 752с.
 15. Ведмідь М., Матейчик В. Стан і перспективи розвитку лісокультурного виробництва // Лісовий і мисливський журнал. – 2002. – №2, – С.3-5.
 16. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП).– Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
 17. Горбик В.М. Формування лісової політики України: стан та етапи становлення /В.М.Горбик// Економіка та держава. – 2006. – № 11. – С. 73–76.
 18. Грабова Н.Н., Кривонос Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник: 3-тє вид., допов. К.: А.С.К., 2001.– 416 с.
 19. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр

учбової літератури, 2009. – 256 с.

20. Данилишин Б. Реформування відносин власності на природні ресурси / Б. Данилишин, В. Міщенко // Економіка України. – 2003. – № 9. – С.34–42.
21. Дацко, Тетяна. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Астон, 2016. – С. 65-67.
22. Дейнеко А.М. Екологізація лісокористування як основа сталого розвитку лісового сектора економіки / А.М. Дейнеко // Науковий вісник. – 2005. – Вип. 15.7. – С.93–100.
23. Деревянко С. Формування облікової політики на підприємстві // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №12. – С.41-43.
24. Державна програма “Ліси України” на 2002-2015 роки. Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2002 року № 581
25. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.
26. Дідоренко, Тетяна. Облік і аналіз організації використання основного і оборотного капіталу в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Коробій // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2017. – С. 19-21.

27. Журавель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навч. посібник. – К.: Видавничий дім „Професіонал”, 2009. – 320 с.
28. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України” від 16.07.1999 р.
29. Іванисько І.А. Бухгалтерський облік у лісництвах і цехах ДЛГО „Київліс”// Бухгалтерський облік у лісовому господарстві, №8-9 (22-23) серпень-вересень 2004 р.
30. Інструкція з обліку лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України. Затв. наказом Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 р. №205.
31. Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України, затверджена Наказом Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 р № 205. – 52 с.
32. Каменська Т.Г. Облік витрат і доходів за видами діяльності сільського господарства //Економіка АПК. – 2002. – № 8. – С.110-115.
33. Колісниченко М. „Немає питань, які не можна вирішити, коли є люди, котрі хочуть це робити „ // Лісовий і мисливський журнал, №2, 2003 р.
34. Колісник Б.І. Еколого-економічні аспекти раціоналізації лісокористування в Україні [Електронний ресурс] / Б.І. Колісник. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua.
35. Лакида П.І. Економіка лісового господарства України. – Тернопіль: Збруч, 2002. – 254 с.
36. Лісова політика: теорія і практика у контексті економічних, екологічних та соціальних проблем лісокористування : [моног.] / Синякевич І.М., Соловей І.П., Врублевська О.В. та ін.; за ред. І.М. Синякевича. – Л. : Піраміда, 2008. –611с.
37. Лісовий кодекс України від 21 січня 1994 року.

38. Інструкція про використання плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ №291 від 30.11.1999р. (зі змінами і доповненнями).
39. Колісниченко М. „Немає питань, які не можна вирішити, коли є люди, котрі хочуть це робити „ // Лісовий і мисливський журнал, №2, 2003 р.
40. Котляревська Н.С. Удосконалення звіту про лісогосподарську діяльність //Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» / За заг ред. В.Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 172-175.
41. Кучеренко Т.Є., Уланчук В.С., Швайко О.Г. Звітність підприємств: Підручник. – К.: Знання, 2008. – 492 с.
42. Лакида П.І. Економіка лісового господарства України. – Тернопіль: Збруч, 2002. – 254 с.
43. Лень В.С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
44. Лісовий Кодекс України зі змінами від 8 лютого 2007 року № 3404-IV // Урядовий кур'єр 18 квітня 2007 року
45. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України. Затв. наказом Державного комітету лісового господарства України від 16.11.2002р.№113.
46. Михайлів М., Мельник О. Облік витрат і виходу продукції (послуг) у лісових господарствах // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003 р. – №3. – С. 15-18.
47. Михайлів М., Мельник О. Організація внутрішньогосподарського обліку у лісових господарствах // Бухгалтерія в сільському господарстві.–2002 р.– №14.
48. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 ”Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затв. Міністерством фінансів України від

- 31 березня 1999р. №87 // Баланс. Спецвипуск №12 (31). Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Навч. посібник. нормативно-практичний матеріал. – Львів: Інтелект-Захід, 2000. – 444 с.
49. Облікова політика [Електронний ресурс]: курс лекцій / уклад. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 70 с.
50. Оверчук В. Програма примноження лісових багатств – у дії // Сільський час. – 2004. – №61, – С.6.
51. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4 –те вид., перероб. і доп. /За ред. М.Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.
52. Озеран В., Чік М. Облік біологічних активів у лісовому господарстві // Економічний аналіз. Зб.наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 281-284.
53. Озеран В.М., Чік М.Ю. Особливості калькулювання собівартості продукції лісового господарства //Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. матеріалів IVМіжнар. наук.- практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 171-174.
54. Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка, 2015. – С. 186-189.
55. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р.

- Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2017. – С. 42-44.
56. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування. Затверджений наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999р. №291.
57. Подольська В.О., ЯрішО.В. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 488 с.
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доходи". Затв. Міністерством фінансів України від 29 листопада 1999р. №290 // Баланс. Спецвипуск №12 (31), червень 2001 р. Ч.І.
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затв. Міністерством фінансів України від 31 грудня 1999р. №318 // Баланс. Спецвипуск №12 (31), червень 2001 р. Ч.І.
60. Положення про обласні управління лісового господарства. Затв. наказом Державного комітету лісового господарства України від 06.12.2004р. №230.
61. Проблеми з балансованого лісокористування в системі сталого розвитку / Бондар В.С., Голуб О.А., Лицур І.М. та ін. ; за ред. Я.В. Ковалю. – К. : Науковий світ, 2005. – 212 с.
62. Проданчук М.А. Формування показників фінансових результатів // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит. – 2001. – №2(11). – С. 40-42.
63. Прокопенко І.Ф., Ганін В.І. Методика і методологія економічного аналізу: Навч. посібник. – К.: „Центр учбової літератури”, 2008. – 430 с.
64. Пуцентейло, Петро. Оперативний аналіз в системі управління підприємством [Текст] / Петро Пуцентейло // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. – С. 131-134.

65. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
66. Сава, А. Особливості організації обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. – 2014. - Вип. 2. – С. 97-100.
67. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Навч. посібник. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: „Знання”, 2007. – 668 с.
68. Самоплавський В.І. „Ліси-турбота нації” //Лісовий і мисливський журнал, №5, 2003 р.
69. Синякевич, І. М. Економіка галузей лісового комплексу [Текст] / І. М. Синякевич. – Львів : Світ, 1996. – 184 с.
70. Синякевич І. Лісова політика України // Економіка України.–2000 р.–№10.
71. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
72. Спільник, Ірина. Аналітична оцінка якості прибутку підприємства за показниками фінансової звітності [Текст] / Ірина Спільник // Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Вектор, 2016. – С. 219-221.
73. Спільник, Ірина Сутність обліку та актуальність вивчення його історії [Текст] / Ірина Спільник // Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. – С. 166-169.
74. Спільник, І. В. Оцінка динамічності та збалансованості розвитку підприємства як економічної системи. / І.В. Спільник // Економічний

- аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – Випуск 7. – С. 342-345.
75. Тимчасові нормативи чисельності працівників лісового господарства. Затв. наказом Державного комітету лісового господарства України від 30.07.2002р. – №96.
76. Тринька Л.Я., Тріль С.Р. Облік витрат за національними стандартами бухгалтерського обліку // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. – «Економіка». – 2006. – № 16. – С. 111-116.
77. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей. (за ред. Хомина П.Я.). – Тернопіль: Астон, 2000. – 288 с.
78. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. / За ред. М.Ф. Огійчука. – 5-ге видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
79. Фурдичко О. Основні напрямки розвитку лісогосподарського комплексу України // Вісник аграрної науки. – 2001. – №10, – С.69.
80. Хомин П.Я. Внутрішня, статистична, фінансова й податкова звітність на підприємстві. – Тернопіль: Тайп, 2002. – 159 с.
81. Хомин П.Я., Журавель Г.П. Звітність Підприємств. – Навч. посіб. – К.: ВД „Професіонал”, 2006. – 656 с.
82. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік. – К.: Академія, 2012. – 672 с.
83. Шаманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – К.: Знання – Прес, 2013. – 268 с.