

УДК 630.657

JEL Classification: M00, M11, M41

Ярміла Ткаль, к.е.н., доцент*(доцент кафедри обліку і оподаткування, Сумський національний аграрний університет)*

ORCID ID 0000-0002-7646-2266

Олена Бурякова*(здобувач вищої освіти ступеня магістр, Сумський національний аграрний університет)*

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ЛІСОМАТЕРІАЛІВ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Розвиток лісового господарства займає важливу роль у розвитку регіону та держави в цілому, тому що лісогосподарські підприємства здійснюють виробництво значної кількості готової продукції, необхідної суспільству. Відповідно, особливої актуальності набуває питання організації бухгалтерського обліку і контролю наявності та руху лісопродукції. Одним із головних завдань системи управління підприємством при цьому є саме характеристика продукції лісу як об'єкта бухгалтерського обліку та контролю. Бухгалтерський облік повинен відображати не тільки дані про кількість лісопродукції та виручку від реалізації, але й асортимент продукції, сегменти ринку та попит на продукцію, обсяги реалізації, ціни, витрати, інші необхідні показники. Тому всі лісогосподарські підприємства повинні забезпечити чіткий і достовірний облік готової продукції, що є багатограним методом визначення характеру лісопродукції. Як результат, необхідне чітке обґрунтування облікового забезпечення наявності та руху лісопродукції. У статті досліджено відображення господарських операцій з надходження і вибуття продукції лісу на рахунках бухгалтерського обліку, визначено порядок документального оформлення операцій з руху деревини, розглянуто та проаналізовано систему побудови електронного обліку деревини.

Ключові слова: організація обліку, контроль, виробництво, продукція лісу, деревини, електронний облік, рахунки бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми. Лісове господарство є унікальною системою господарювання, оскільки основною сировиною для виробництва товарів є найважливіший природний ресурс.

Продукція лісогосподарювання використовується практично в усіх сферах діяльності. Саме тому, активна співпраця між регіоном та центральними органами влади може внести значний внесок у глобалізацію економіки, покращити економічні, екологічні та соціальні умови, прискорити процес сталого економічного розвитку, посилити рівень контролю за використанням лісових ресурсів, вести достовірний облік, забезпечити значне підвищення рівня життя та добробуту, підвищити статус України, сприяти відтворенню навколишнього середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасна система управління наявністю та

© Ткаль Я.С., Бурякова О.С., 2021

рухом лісоматеріалів повинна бути постійно спрямована на забезпечення обліку та контролю, адаптації до зростаючих проблем функціонування та розвитку виробничої діяльності.

Система управління повинна бути гнучкою, враховуючи жорстку конкуренцію на ринку товарів (послуг), враховуючи вимоги до рівня якості обслуговування споживачів, а також з урахуванням необхідності врахування зовнішніх факторів. Питаннями удосконалення системи обліку наявності та руху лісоматеріалів в управлінні підприємством займалися вітчизняні вчені Вовчук Т.І., Врублевська О.В., Дворяшина Н.С., Дорогунцов С.І., Дружинська Н.С., Замула І.В., Кисиль Н.М., Котляревська Н.С., Мороз Ю.Ю., Несходовський І.С., Пономаренко Т.І., Сторожук Т.М.

Метою статті є обґрунтування теоретичних та організаційно-методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій з організації обліку і контролю продукції лісогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із напрямів дослідження є розробка системи контролю та відстеження руху деревини для контролю в процесі приймання, переробки, транспортування, купівлі та продажу за умови виявлення її походження.

Лісозаготівля – це підприємницька діяльність, пов'язана із вирубкою дерев у лісі, трелюванням, розробкою хлестів для класифікації, зберіганням та вивезенням заготовленої деревини з лісу.

Облікові процеси, пов'язані з іншою продукцією лісу (заготівля, переробка, обробка), розпочинається після оформлення відповідних документів, які відображають при їх надходженні чи вибутті.

Після оформлення всіх господарських операцій, пов'язаних із рухом продукції лісу, відповідними первинними документами, здійснюється організація їх зведення за місцями зберігання і матеріально-відповідальними особами на лісогосподарських підприємствах у загальній системі управління.

Прийняті від матеріально-відповідальних осіб первинні документи з обліку продукції лісу, їх реєстри, звіти в бухгалтерії перевіряють, таксують, групують за джерелами надходження та вибуття, після чого здійснюють записи в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку за відповідною кореспонденцією рахунків.

Використання рахунків для обліку продукції лісу залежить від її виду, призначення, виконання технологічних процесів щодо одержання продукції при заготівлі, переробці, обробці. З метою організації обліку продукції лісогосподарські підприємства можуть використовувати три підходи: універсальний, спеціалізований та напівфабрикатний.

Лісопродукція – «продукція, одержана в процесі лісозаготівлі (одержання деревної сировини), лісопиляння (механічна обробка круглих лісоматеріалів для виготовлення пиломатеріалів) і деревообробки (виготовлення виробів)» [1].

Необхідність посилення боротьби з незаконною вирубкою деревини та достовірного обліку обігу лісопродукції вимагає впровадження двох систем контролю за переміщенням продукції. Зокрема це видача обов'язкового сертифіката походження на основі документів про закупівлю деревини, що перешкоджає експорту незаконної деревини в круглому або переробленому вигляді. Друга система контролю здійснюється шляхом введення електронного обліку деревини, забезпечуючи ідентифікацію місць заготівлі деревини, передачу та контроль інформації про характеристики деревини перед реалізацією покупцю.

Видача сертифікатів походження законодавчо регламентується. Два нормативно-правових акти визначають порядок видачі сертифікатів. Зміст сертифіката полягає у підтвердженні законності придбання деревини та пиломатеріалів. Це обов'язковий документ для експорту деревини усіма суб'єктами господарювання та видається експортеру для пред'явлення на митниці. Для отримання сертифіката необхідно надати

копію лісорубних квитків (для постійного користувача лісу) та оригінал товарно-транспортних накладних (для інших економічних операторів) [4].



Рис. 1. Актуальні проблеми щодо готової продукції лісогосподарських підприємств

Джерело: побудовано авторами на основі [2]

До недоліків зазначеної системи можна віднести: її функціональне обмеження лише контролем кількості продукції, призначеної для експорту; неможливість виключити заміну або домішки деревини незаконного походження; невиконання вимог ЄС щодо сертифікації законності походження деревини; законодавче нерегульоване застосування коефіцієнтів виходу деревини; не передбачені регламентом запити деяких документів; недосконалий перелік лісоматеріалів та пиломатеріалів, експорт яких призводить до видачі сертифіката походження.

Електронний документообіг забезпечує поштучне маркування та ведення електронного обліку кругляка на всіх технологічних та логістичних етапах виробництва; електронний облік надходження, транспортування, інвентаризації та реалізації деревини; створення електронного реєстру щодо галузевого напрямку; створення системи підтвердження походження лісопродукції та електронних систем щодо взаємодії з правоохоронними органами.

Слабким місцем є те, що діяльність покупця з підтримки відстеження руху ідентифікованої деревини не регулюється жодними нормативними актами. При обробці необробленої деревини дані запасів знеособлюються, незалежно від того, чи була інформація в електронному документообігу, чи на паперовій накладній, або в її специфікаціях. Залишається невирішеним питання включення недержавних постійних лісокористувачів до системи контролю за переміщенням деревини, запровадження механізму контролю та контролю за транспортуванням деревини з боку правоохоронних та контрольних органів. Недосконалість правового положення полягає у існуванні та розвитку двох різних систем. Їх інтеграція в одну систему дозволить їм виконувати як економічні, так і бухгалтерські функції, контролювати деревину постійних лісокористувачів та підтверджувати законність походження лісопродукції.

Створення та вдосконалення систем контролю та відстеження руху лісопродукції залежить від багатьох факторів, зокрема від мети та завдань, які вона перед цим ставить; масштабності та зобов'язуючого характеру системи; складності ланцюгів поставок; методологічних підходів до моніторингу.

Різноманітність існуючих систем можна систематизувати на основі регулятивного впливу держави: обов'язкова (створені та впроваджені державними органами для контролю переважно державних лісових ресурсів); приватна добровільна (розроблені та впроваджені соціально та екологічно відповідальними лісовими та лісовими компаніями або їх асоціаціями); незалежна добровільна (запроваджений міжнародними або національними системами сертифікації лісів або органами з сертифікації, які пропонують різні програми верифікації); комбінована (засновані на використанні кількох попередніх систем).

Відповідно до методологічних підходів системи поділяються на балансову та індивідуальну ідентифікації. Метод балансування контролює рух лісопродукції без фізичної ідентифікації. Потік інформації про вхід і вихід лісової продукції та її переробку в готову продукцію. На всіх етапах просування до кінцевого споживача, це основа побудови методу балансу. Це залишається фундаментальним у створенні різних моделей систем управління рухом та систем відстеження деревини. Одиницею відстеження для цього методу, як правило, є вироби з дерева, що мають невеликі фізичні розміри (тріска) або мають невеликі розміри та якісні характеристики (дрова, сировина). У цьому випадку транспортна відвантаження деревної продукції є обліковою одиницею для цілей відстеження [7].

Застосування методу індивідуальної ідентифікації базується на фізичному відстеженні кожного окремого асортименту, що має високі розмірні та якісні характеристики (сировина, пиломатеріали). Як правило, індивідуальний метод ідентифікації закінчується передачею лісопродукції від первинного виробника (лісове господарство) до вторинного виробника (деревопереробний завод). Надалі наступні етапи контролю та моніторингу передбачають використання балансового методу. У більшості випадків системи, що охоплюють весь ланцюжок поставок від виробника до споживача, використовують обидва методи.

Таким чином, перш за все, потрібно сформувати нормативно-методологічні принципи побудови системи контролю, її масштаби (географічні та виробничі), наявність відповідної інфраструктури для її реалізації, готовність персоналу, технічне оснащення, технологічні рішення і потреби в підтримці та обслуговуванні.

Електронний облік деревини є системою реєстрації переміщення деревних ресурсів з використанням автоматизації на всіх етапах лісозаготівлі, поряд із введенням та надсиланням бухгалтерської інформації покладного (штабельного) обліку з використанням сучасних інформаційних технологій для подальшого використання в бухгалтерському та управлінському обліку.

Відповідно до даних Державного агентства лісових ресурсів України до системи ЕОД до 17.02.2020 року підключилися 503 постійних лісових користувачів, з них 338 – це державні підприємства, організації та установи, 136 – комунальні підприємства та 29 лісокористувачі, які входять до інших організаційно-правових форм господарювання [6].

При використанні електронного обліку деревини є введення до електронного пристрою (бази) даних підприємства інформації про лісорубні квитки, квартали, виділи, ділянки, наряди-акти на виконання робіт, договори підряду, структурні підрозділи, договори з контрагентами, діапазони бирок та «завантаження» їх до КПК відповідного підрозділу, лісництва.

Первинний облік лісопродукції починається з приймання її безпосередньо в місцях заготівлі. У міру заготівлі та транспортування деревини відповідальні особи отримують її щодня від власних бригад (працівників) компанії та від бригад (економічних

операторів), які займаються заготівлею деревини за контрактами. Приймання заготовленої деревини за допомогою КПК відбувається із створенням Специфікації покладного обліку, яка є додатком до Щоденника приймання лісопродукції від заготівлі. Матеріально-відповідальна особа відбирає в КПК інформацію про місце збору із зазначенням кварталу, виділу, її площі, номери підтвердження заготовленої деревини, виду рубок, умов отримання (без лісу, без верхнього складу), деталі контракту або акта замовлення. Потім КПК сканує бирку у торці колоди та вибирає інформацію: асортимент, клас якості, довжину та діаметр (висота та ширина штабеля). Після збереження цикл сканування повторюється з відтворенням та можливістю зміни інформації про попередню колоду. Обсяг кожної колоди (штабеля) і відповідно до Специфікацій покладного обліку обчислюється автоматично і включає повний перелік колод та номери бирок, якими вони позначені.

Після перегляду або редагування роздруковується Специфікація покладного обліку на портативному принтері та «вивантажується» GSM на центральний сервер лісництва, лісгоспу. За відсутності з'єднання GSM передача даних до лісгоспу або лісництва відбувається не пізніше кінця поточного дня, коли КПК знаходиться в межах досяжності, або через Інтернет через підключення до персонального комп'ютера або через Wi-Fi або за допомогою флеш-карти. На підставі Специфікацій покладного обліку за весь робочий день одного підрядника (бригад) на одній робочій станції (вид рубки) автоматично створюється Щоденник приймання лісопродукції від заготівлі. Відповідальна особа за приймальню друкує та підписує Щоденник у трьох примірниках: для майстра (представника підрядника), особи, яка приймала продукцію лісу та в бухгалтерію лісгоспу для складання звітності.

Специфікація покладного обліку та Щоденник приймання лісопродукції від заготівлі є основою для підготовки складання Наряду-акта на виконання робіт (форма ЛГ-1), власними бригадами та Акта приймання-передачі робіт із заготівлі деревини (форма ЛГ-7) для заготівлі деревини на підставі договорів. Основним документом для перевезення лісової продукції є Товарно-транспортної накладної (форма ТТН-ліс).

Реєстрація накладної в лісгосподарських підприємствах має такі особливості: формування на місцях у лісі за допомогою КПК; збір даних за відпуск деревини відповідальною особою; автозаповнення на основі специфікації-накладної.

З метою систематизації та узагальнення даних програма «Електронний облік деревини» взаємодіє з галузевою системою «Управління лісовим господарством для України». Синхронізація галузевої системи з програмою «Електронний облік деревини» здійснюється з використанням сучасних Інтернет-технологій WSDL та Web-сервісу. Для роботи з програмою «Електронний облік деревини» потрібне з'єднання з Інтернетом, логін та пароль для імпорту даних.

Отже, організація обліку надходження та реалізації продукції лісу лісгосподарських підприємств має свої особливості: створення первинних документів відбувається за місцем отримання продукції; первинні документи складаються відповідальними особами; існує галузева програма.

Організація бухгалтерського обліку має свої переваги та недоліки. Звичайно, це свідчить про подальше його вдосконалення. До переваг належать: ефективна реєстрація документів та отримання інформації для управління; розподіл бухгалтерської роботи між бухгалтерами та матеріально-відповідальними особами; відсутність шаблонної роботи та зменшення кількості паперових документів тощо. Недоліком є неможливість підключення до Інтернету на всій території.

Процес електронного обліку деревини повністю заснований на електронному документообігу. Він базується на програмному забезпеченні, що дозволяє контролювати етапи руху деревини, під час яких вся облікова інформація передається в електронному вигляді.

Важливим результатом роботи системи є значне зменшення формальностей та різного роду звітування між виробничими підрозділами лісгоспу, а також зменшення незаконної торгівлі незаконно заготовленою деревиною.

Продовжується розробка для використання громадськістю, щоб забезпечити доступ до інформації про використання лісових ресурсів. На офіційному сайті ЄДСЕОД ДП «ЛІАЦ» вже можна перевірити законність заготівлі деревини за допомогою системи «Ліс у смартфоні» та здійснити онлайн перевірку лісоматеріалів за номером бирки, номером товарно-транспортної накладної та номером транспортного засобу.

Контроль є процесом оцінки та інформування про існуючі відхилення фактичних величин від встановлених значень або їх збіг. Організація контролю є економічним процесом, доцільність якого можна оцінити за ступенем виконання та обмеженнями підприємства. Контроль за лісовими відносинами вважається невід'ємною частиною контролю, що в свою чергу є однією з управлінських функцій природокористування.

Процес контролю за лісопродукцією може бути розроблений за схемою: визначення загальної концепції контролю; вибір типу контролю; визначення завдань перевірки; планування процесу перевірки (пункти та об'єкти перевірки, обсяг і засоби, графік та тривалість); виконання конкретних видів діяльності з визначення фактичних та заявлених величин, параметрів та нормативів; ідентифікація та відмінності; підготовка кінцевих результатів; перегляд рішення; документування рішення; повідомлення про рішення; аналіз та ступінь відповідальності; пропозиції щодо усунення недоліків.

Висновки та пропозиції. Таким чином, метою контролю є вирішення проблем, що стоять перед підприємством та досягнення бажаних результатів. Невдало розроблені системи контролю можуть змусити людей зосередитись на них, тобто працівники будуть прагнути відповідати вимогам контролю, а не досягти цілей підприємства. Своєчасність є важливою умовою ефективного обліку наявності та руху лісопродукції в загальній системі управління підприємством, тобто наявності відставання у часі, яке адекватно відповідає явищу, що контролюється, і не дозволяє незаконну заготівлю або вивезення деревини. Значення оптимального періоду часу визначається з урахуванням його рамок до основного плану, швидкості змін та витрат на вимірювання та розповсюдження результатів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Касич А., Шара В. Понятійний апарат терміна «готова продукція» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Економіка*. 2016. № 11(188). С. 33-36.
2. Кондратюк Т.В.; Сиротинська А.П. Готова продукція лісового господарства України: стан, тенденції та перспективи розвитку в умовах глобалізації світової економіки. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/09/46.pdf>.
3. Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. Вісник Національного університету «Львівська політехніка» / Редкол.: відп. ред. професор, д.е.н. Кузьмін О. Є. Львів, 2012. № 721.1. С. 119-125.
4. Михайленко А.М., Гаркуша С.А. Облік готової продукції на підприємствах лісового господарства: особливості та ключові аспекти організації. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 25. С. 891-866.
5. Мороз Ю.Ю., Цал-Цалко Ю.С., Ейсмонт В.С., Гайдучок Т.С., Цегельник Н.І. Бухгалтерський облік і аудит в управлінні лісгосподарським підприємством: підручник. Житомир. Рута, 2019. 372 с.
6. Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Організація електронного обліку продукції лісового господарства деревного походження. *Економічний вісник*. Серія: Фінанси, облік, оподаткування. 2018. Вип. 2. С. 206-212.
7. Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Готова продукція лісгосподарської діяльності, її форми та види. *Економічний вісник*. Серія: Фінанси, облік, оподаткування. 2020. Вип. 4. С. 193-203.

REFERENCES

1. Kasych A., Shara V. Poniatiyni aparat termina «hotova produktsiia» yak obiekta bukhgalterskoho obliku [The conceptual apparatus of the term "finished product" as an object of accounting]. *Ekonomika*. 2016. № 11(188). pp. 33-36.

2. Kondratiuk T.V.; Syrotynska A.P. Hotova produktsiia lisovoho hospodarstva Ukrainy: stan, tendentsii ta perspektyvy rozvytku v umovakh hlobalizatsii svitovoi ekonomiky [Finished products of forestry of Ukraine: state, tendencies and prospects of development in the conditions of globalization of world economy], available at: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/09/46.pdf>.
3. Kotliarevska N.S. Osoblyvosti vedennia obliku ta formuvannia oblikovoi polityky na pidpriemstvakh lisovoho hospodarstva. Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku [Features of accounting and accounting policy in forestry enterprises]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika»* / Redkol.: vidp. red. profesor, d.e.n. Kuzmin O. Ye. Lviv, 2012. № 721.1. pp. 119-125.
4. Mykhailenko A.M., Harkusha S.A. Oblik hotovoi produktsii na pidpriemstvakh lisovoho hospodarstva: osoblyvosti ta kliuchovi aspekty orhanizatsii [Accounting for finished products in forestry enterprises: features and key aspects of the organization]. *Infrastruktura rynku*. 2018. № 25. pp. 891-866.
5. Moroz Yu.Iu., Tsal-Tsalko Yu.S., Eismont V.S., Haiduchok T.S., Tsehelnik N.I. Bukhhalterskyi oblik i audyt v upravlinni lisohospodarskym pidpriemstvom [Accounting and audit in the management of a forestry enterprise]: pidruchnyk. Zhytomyr. Ruta, 2019. 372 s.
6. Storozhuk T.M., Druzhynska N.S. Orhanizatsiia elektronnoho obliku produktsii lisovoho hospodarstva derevnoho pokhodzhennia [Organization of electronic accounting of forestry products of wood origin]. *Ekonomichni visnyk. Seriia: Finansy, oblik, opodatkuvannia*. 2018. Vyp. 2. pp. 206-212.
7. Storozhuk T.M., Druzhynska N.S. Hotova produktsiia lisohospodarskoi diialnosti, yii formy ta vydy [Finished forestry products, their forms and types]. *Ekonomichni visnyk. Seriia: Finansy, oblik, opodatkuvannia*. 2020. Vyp. 4. pp. 193-203.

Yarmila Tkai, PhD, Associate Professor

(Associate Professor of Accounting and Taxation Department, Sumy National Agrarian University)

Elena Buriakova

(Master's student of Accounting and Taxation Department, Sumy National Agrarian University)

IMPROVEMENT OF THE SYSTEM OF ACCOUNTING AND MOVEMENT OF MATERIALS OF FORESTRY IN THE MANAGEMENT OF THE ENTERPRISE

The development of forestry plays an important role in the development of the region and the state as a whole, because forestry enterprises produce a significant amount of finished products needed by society. Accordingly, the issue of accounting and control of the availability and movement of forest products becomes especially relevant. One of the main tasks of the enterprise management system is to characterize forest products as an object of accounting and control. Accounting should reflect not only data on the amount of forest products and sales revenue, but also the range of products, market segments and demand for products, sales, prices, costs and other necessary indicators. Therefore, all forest enterprises must ensure clear and reliable accounting of finished products, which is a multifaceted method of determining the nature of forest products. Logging is an entrepreneurial activity related to felling trees in the forest, skidding, development of whips for classification, storage and removal of harvested timber from the forest. Accounting processes related to other forest products (harvesting, processing, processing) begin after the preparation of relevant documents that reflect their receipt or disposal. After registration of all economic operations related to the movement of forest products, the relevant primary documents are organized for their construction at storage sites and materially responsible persons at forestry enterprises in the general management system. As a result, a clear justification for accounting for the availability and movement of forest products is needed. The article examines the reflection of business transactions on the receipt and disposal of forest products in the accounts, determines the procedure for documenting the movement of timber, considered and analyzed the system of building electronic timber accounting. The purpose of the article is to substantiate the theoretical and organizational and methodological provisions, as well as to develop practical recommendations for the organization of accounting and control of products of forestry enterprises.

Keywords: organization of accounting, control, production, timber products, timber, electronic accounting, accounting accounts.