

## ОБЛІК ВИТРАТ НА ВІДТВОРЕННЯ ДЕРЕВНИХ ЛІСОВИХ АКТИВІВ ШЛЯХОМ ЛІСОРОЗВЕДЕННЯ

**О. В. Шавурська**, аспірант

*Житомирський державний технологічний університет*

*Проаналізовано стан бухгалтерського обліку витрат на відтворення лісових ресурсів в Україні. Запропоновано порядок облікового відображення витрат на відтворення деревних лісових активів з врахуванням стадій життєвого циклу деревини.*

**Ключові слова:** лісорозведення, деревні лісові активи, капітальне поліпшення землі, відтворення.

**Постановка проблеми.** Одним із основних завдань лісової політики держави, що задекларовано в загальнодержавній програмі «Ліси України» на 2010-2015 роки, є збільшення лісистості території до оптимального рівня (20%). Лісові ресурси відносять до повільно відновлювальних природних ресурсів, що мають важливе екологічне, економічне та соціальне значення. Для досягнення оптимальної лісистості необхідно створити понад 2 млн га лісів [5]. Одним із шляхів відтворення деревних лісових активів є лісорозведення, обсяги якого щорічно зростають. Враховуючи значні темпи збільшення обсягів деревних ресурсів шляхом лісорозведення, актуальною є проблема пошуку та розвитку економічного інструментарію для вирішення проблеми відтворення деревних активів в Україні та світу в цілому.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблема-тика бухгалтерського обліку витрат на відтворення лісових ресурсів висвітлена в працях вітчизняних вчених, зокрема: Т. І. Вовчук, В. Д. Гоцуляка, В. О. Озерана, М. Ю. Чік, а також зарубіжних вчених – В. Букур, А. Тодорової, О. В. Морозової. Не применшуючи значення результатів наукового пошуку вказаних вчених, необхідним є перегляд методичного інструментарію обліку для відображення операцій з відтворення лісових ресурсів в контексті забезпечення реалізації політики раціонального лісокористування.

**Метою статті** є удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на відтворення деревних лісових активів шляхом лісорозведення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Характерною особливістю лісів України є те, що найбільшу питому вагу в насадженнях займають середньовікові деревостани – 47,5%. Середній вік деревостанів становить понад 60 років, тобто спостерігається поступове старіння лісів, що зумовлює погіршення їх санітарного стану [5]. Тому питання збереження та розширеного відтворення лісових ресурсів як важливого екологічного чинника є надзвичайно актуальною проблемою сьогодення. В цьому контексті посилюється значення бухгалтерського обліку як інформаційної системи підприємства та дієвого інструменту достовірного відображення операцій з деревними активами.

Методика ведення бухгалтерського обліку в лісових господарствах запозичена з Радянського Союзу. В СРСР лісові ресурси не визнавалися активами підприємства, оскільки держава вважалася єдиним власником цих природних ресурсів та не здійснювалася їх оцінка. Витрати на посадку і проведення заходів, спрямованих на охорону і захист лісових ресурсів, а також на переробку продукції деревного та недержавного походження, в існуючій практиці господарювання обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Крім того, на рахунку 23 відображаються й витрати допоміжного, обслуговуючого та ремонтного виробництва.

На наш погляд, не коректно витрати на відтворення лісових насаджень обліковувати на рахунку 23 «Виробництво», оскільки процес вирощування таких активів триває протягом 50-70 років. З економічної точки зору операційний цикл трактується як проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів або послуг [2, с. 189]. У лісовому господарстві операційний цикл включає такі господарські операції: підготовка ґрунту до висадки посадкового матеріалу, закладка посадкового матеріалу, догляд і охорона за створеними деревними активами, здійснення рубок догляду, вилучення деревини зі стиглих насаджень, переробка деревини та її реалізація.

Отже, рахунок 23 використовувати не правомірно, оскільки основною особливістю лісових ресурсів є їх здатність до біологічних перетворень, які передбачають процеси росту, дегенерації, відтворення та виробництва, що призводять до якісних і кількісних змін, що відбуваються з лісовими активами. У зв'язку з цим, вважаємо, що основним критерієм визнання витрат на формування деревних активів є: тривалість періоду підготовки до використання за призначенням, який перевищує один вегетаційний період (рік). Вегетаційний період (від лат. **vegetatio** – вирощування) – період року, в який можливі ріст і розвиток рослин. Витрати на відтворення деревних активів є витратами на формування довгострокових біологічних активів.

Відтворення лісових ресурсів шляхом лісорозведення здійснюється на спеціально виділених для створення лісових активів землях, які не вкриті лісовою рослинністю (яри, балки, піски тощо), а також на землях несільськогосподарського призначення, що відведені для створення полезахисних лісових смуг та інших захисних насаджень. Лісорозведення складається з трьох основних етапів (рис.).

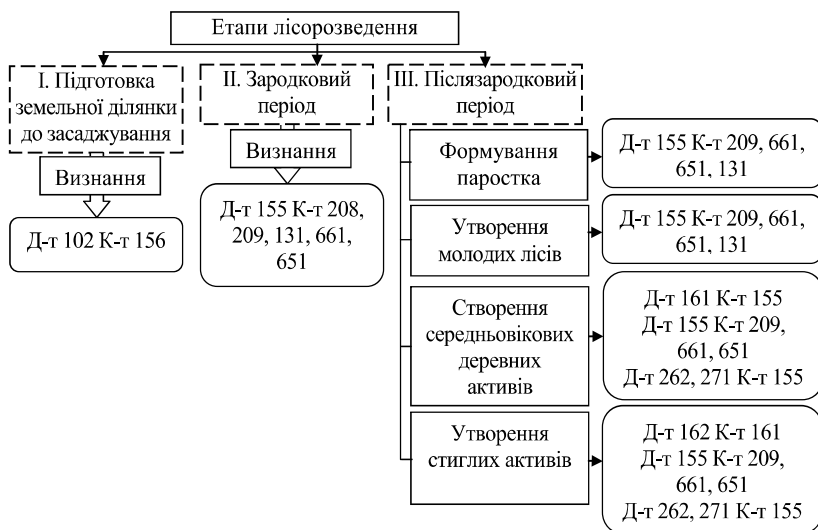


Рис. Процес лісорозведення та особливості організації бухгалтерського обліку

Лісорозведення починається з підготовки земельної ділянки до висадки посадкового матеріалу. Лісові насадження нерозривно пов'язані з земельною ділянкою, на якій вони ростуть. Основною відмінністю землі від інших активів є те, що вона є не лише засобом праці, але й предметом праці, завдяки прикладеній до неї праці людини. До витрат на поліпшення земельних ділянок відносимо витрати на здійснення гідромеліоративних заходів, які призводять до якісних змін у ґрунтовому покриві. До вартості таких робіт включають: прямі витрати на оплату праці робітників, що здійснювали відповідні роботи, вартість біохімікатів, витрати на утримання транспортних засобів, що використовувалися при здійсненні гідролісомеліоративних робіт.

Вважаємо, що витрати на проведення гідролісомеліоративних робіт необхідно відображати як витрати на капітальне поліпшення земельної ділянки, що відведена для лісорозведення, тобто їх необхідно накопичувати на субрахунок **102** «Капітальні витрати на поліпшення земель». Згідно зі ст. **144** Податкового кодексу України [6], встановлено норми щодо необхідності нарахування амортизації на витрати на капітальні поліпшення землі, а саме: на осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі. Облік балансової вартості капітального поліпшення землі як окремого об'єкта основних засобів ведеться у складі основних засобів групи **2** з максимально допустимим строком корисного використання – **15** років. Вартість гідролісомеліоративних робіт включається до первісної вартості деревних лісових активів шляхом нарахування амортизації прямолінійним методом.

Методика облікового відображення лісових активів має базуватися на життєвому циклі деревостану, який включає декілька етапів, кожен з яких слід враховувати при відображенні витрат на відтворення, зокрема:

1) зародковий період передбачає висадку посадкового матеріалу та триває до моменту його проростання;

2) післязародковий період характеризується проростанням висаджених посадкових культур та охоплює три етапи: формування плантацій молодого лісу; формування середньовікових лісових насаджень; утворення стиглого деревостану.

На першому етапі життєвого циклу лісових культур здійснюється засадження земельних ділянок посадковим матеріалом. Вартість лісових ресурсів складається з витрат, понесених лісгоспом на відтворення і догляд за цими активами. До первісної вартості молодих деревних активів при лісорозведенні необхідно включати такі витрати:

- прямі матеріальні витрати (вартість посадкового матеріалу та засобів захисту лісорозсадників, вартість паливно-мастильних матеріалів, що витрачаються при транспортуванні посадкового матеріалу);
- прямі витрати на оплату праці та ЄСВ працівників, що займалися висаджуванням посадкового матеріалу;
- витрати на оплату робіт і послуг, що надаються сторонніми організаціями, пов'язаних із висадженням і доглядом за лісовими активами;
- витрати на утримання обладнання, яке використовується при висадці;
- витрати на догляд за лісовими насадженнями (проведення санітарних, очісних, проміжних рубок, на охорону насаджень від шкідників і хвороб);
- витрати обслуговуючого виробництва, пов'язані з закладенням і доглядом за деревними активами;
- амортизаційні відрахування на витрати на капітальне поліпшення земельної ділянки, на якій було здійснено висадку посадкового матеріалу.

Вовчук Т. І. пропонує обліковувати витрати на закладення та утримання лісорозсадників та маточних плантацій на рахунок **23 «Виробництво»**. Подальше облікове відображення витрат на закладення лісорозсадників пов'язує з шляхами їх використання, зокрема: лісорозсадники та маточні плантації, що призначені для продажу в кінці звітного періоду, переносяться на вартість готової продукції, а при наступному використанні лісорозсадників для переведення в основні культури – витрати накопичуються на рахунок **155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»** [3, с. 143]. Не погоджуємося з позицією автора, оскільки, по-перше, лісові господарства не займаються торгівлею лісорозсадників. По-друге,

лісорозведення здійснюється на спеціально відведеній ділянці, а створені лісорозсадники не пересаджуються.

Молдавські вчені В. Букур і Л. Тодорова пропонують витрати на формування довгострокових активів накопичувати на субрахунку 121 «Витрати на створення довгострокових біологічних активів» та включати такі групи витрат до їх вартості: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, відрахування на обов'язкове державне соціальне та медичне страхування, витрати на утримання основних засобів, що використовуються при висадці лісових насаджень (амортизація, ремонт, вартість використаного палива), інші прямі витрати (страхування молодих насаджень, капіталізація відсотків за кредит) та загальновиробничі витрати [1, с. 78].

На нашу думку, на першому та другому етапах життєвого циклу лісових насаджень витрати на їх відтворення необхідно відображати в бухгалтерському обліку на субрахунку 155 «Витрати на формування деревних лісових активів», оскільки деревні ресурси є активами лігоспів. Крім того, лісові господарства щорічно несуть витрати на догляд за створеними лісовими культурами, який здійснюється з метою створення умов для росту і розвитку насаджень після садіння та триває до змикання сіянців (саджанців) у рядах і міжряддях.

Другий етап життєвого циклу деревостану характеризується проведенням рубок догляду з метою формування деревостану бажаного складу та густоти, забезпечення рівномірного розміщення дерев головної породи на площі. Підставою проведення рубок формування і оздоровлення лісів є матеріали лісотехнічного обстеження. Рубки догляду здійснюються шляхом періодичного вирубування дерев, подальше збереження яких у складі насаджень недоцільне, згідно з технологічними картками на ділянках з попередньо підготовленою мережею технологічних коридорів (трелювальних волоків) та доріг для пересування транспорту. До витрат на лісорозведення молодих лісових плантацій віднесено витрати на проведення рубок догляду, витрати на біохімікати для боротьби зі шкідниками та хворобами, а також витрати на охорону лісових культур від пожеж.

При проведенні робіт по догляду за деревними активами на II етапі життєвого циклу в бухгалтерському обліку необхідно відображати й отриману за їх результатами деревину, яка не має значної цінності та оприбутковується лісовими господарствами як хмиз. На нашу думку, хмиз, отриманий при проведенні рубок догляду, варто відображати на субрахунку **209 «Інші матеріали»**.

На третьому етапі життєвого циклу деревостану при проведенні рубок догляду лісові господарства отримують лісову продукцію (основну – деревину, побічну – хмиз, супутню – деревні соки, паливні дрова). У зв'язку з цим вважаємо, що середньовікові лісові культури необхідно переводити до складу неексплуатаційних лісових активів та відображати їх на субрахунку **161 «Неексплуатаційні лісові активи»**. До неексплуатаційних активів віднесено деревні ресурси, які знаходяться на стадії підготовки до використання та не можуть бути використані за основним їх призначенням.

До складу експлуатаційних деревні активи включаються на четвертому етапі життєвого циклу. До експлуатаційних активів віднесено стиглі лісові насадження та полезахисні лісові смуги, оскільки вони є джерелом отримання ділової деревини та виконують еколого-економічні функції. Інформацію про експлуатаційні деревні активи запропоновано накопичувати на субрахунку **162 «Експлуатаційні деревні лісові активи»**.

**Висновки.** Існуюча методика обліку витрат на відтворення деревних лісових активів не дозволяє визначити їх вартість, оскільки використовується «котловий» метод обліку витрат. При відтворенні деревних лісових активів шляхом лісорозведення об'єктами бухгалтерського обліку є: капітальні витрати на поліпшення земельної ділянки, витрати на формування деревних лісових активів та лісова продукція, заготовлена під час здійснення рубок догляду. Запропоновано методику відображення в бухгалтерському обліку витрат на відтворення деревних лісових активів шляхом лісорозведення з урахуванням стадій життєвого циклу деревини, що дозволить підвищити ефективність управління їх відтворенням.

Список використаних джерел:

1. Букур В. Учет биологических активов : монография / В. Букур, Л. Тодорова. — Кишинэу : Гос. Аграр. Ун-т Молдовы, 2008. — 245 с.
2. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир : Рута, 2001. — 224 с.
3. Вовчук Т. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів : дис. ... к.е.н. за спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т. І. Вовчук. — Київ, 2009. — 232 с.
4. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
5. Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://dklg.kmu.gov.ua>.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>.

***Е. В. Шавурская. Учет затрат на воспроизводство древесных лесных активов путем лесоразведения.***

*Проанализировано состояние бухгалтерского учета затрат на воспроизводство лесных ресурсов в Украине. Предложен порядок учетного отражения затрат на воспроизводство древесных лесных активов с учетом стадий жизненного цикла древесины.*

***O. Shavurska. Cost accounting for reproduction of wood assets by afforestation.***

*The condition of the cost accounting for reproduction of forest resources in Ukraine has been analyzed. A procedure of cost accounting for reproduction of woody forest assets taking into account life cycle of wood has been worked out.*