

Київський національний торговельно-економічний університет  
Кафедра обліку та оподаткування

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**«ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З  
БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА»**

Студентки 2 курсу, 5м групи,  
спеціальності 071  
«Облік і оподаткування»  
спеціалізації «Облік і  
податковий консалтинг»

Ляпустіна Вікторія  
Володимирівна

Науковий керівник  
кандидат економічних наук,  
доцент

Муковіз Василь  
Степанович

Керівник освітньої програми  
доктор економічних наук.,  
професор

Король Світлана  
Яківна

Київ 2020

Київський національний торговельно-економічний  
університет  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра обліку та оподаткування  
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,  
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»

Затверджую:  
Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Фоміна О. В.  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 р.

**Завдання  
на випускню кваліфікаційну роботу студентці**

**Ляпустіної Вікторія Володимирівна**

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи: «Облік та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства»

Затверджена наказом ректора від «18» грудня 2019 р. № 4355

2. Строк здачі студентом закінченої роботи «01 » грудня 2020 р.
3. Цільова установка та вихідні дані до роботи:

*Мета роботи*- обґрунтування теоретико-методичних положень складання та подання фінансової звітності суб'єктом міжнародного бізнесу.

*Об'єктом дослідження* є процес складання та подання фінансової звітності суб'єктом міжнародного бізнесу.

*Предмет дослідження* є теоретичні, організаційно-методичні та практичні аспекти облікового забезпечення складання та подання фінансової звітності суб'єктом міжнародного бізнесу.

4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано

## 5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Обліково-економічна сутність, класифікація та оцінка біологічних активів

1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства

Висновки за розділом 1

### РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА ДП «ПОКРОВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО

2.1. Фінансовий облік операцій з біологічними активами підприємства

2.2. Звітність та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства

2.3. Облік операцій з біологічними активами підприємства в системі прийняття управлінських рішень

Висновки за розділом 2

### РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА ДП «ПОКРОВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО

3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства

3.2. Удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства за умов використання інформаційних систем і технологій

Висновки за розділом 3

### ВИСНОВКИ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### ДОДАТКИ

## 6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1.	Вибір теми ВКР	15.11.2019	15.11.2019
2.	Узгодження плану та оформлення завдання	18.12.2019	18.12.2019
3.	Подання статті на кафедру	25.06.2020	25.06.2020
4.	Вступ. Розділ 1	25.06.2020	25.06.2020
5.	Розділ 2	14.09.2020	14.09.2020
6.	Розділ 3. Висновки	19.10.2020	19.10.2020
7.	Попередній захист	25.11.2020	25.11.2020
8.	Подання завершеної (переплетеної) роботи	01.12.2020	01.12.2020

7. Дата видачі завдання «18» грудня 2019 р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_ В. С. Муковіз

9. Гарант освітньої програми \_\_\_\_\_ С. Я. Король

10. Завдання прийняв до виконання студент \_\_\_\_\_ В. В. Ляпустіна

11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

---

---

---

---

---

Керівник випускної кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_ р.

## **12 Висновок про випускну кваліфікаційну роботу**

Випускна кваліфікаційна робота студентки Ляпустіної В. В. може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії

Гарант освітньої програми \_\_\_\_\_ С. Я. Король

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ О. В. Фоміна

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2020 р.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	6
1.1. Обліково-економічна сутність, класифікація та оцінка біологічних активів.....	6
1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства.....	10
Висновки за розділом 1.....	16
<b>РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА ДП «ПОКРОВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО</b> .....	17
2.1. Фінансовий облік операцій з біологічними активами підприємства. ....	17
2.2. Звітність та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства.....	24
2.3. Облік операцій з біологічними активами підприємства в системі прийняття управлінських рішень.....	28
Висновки за розділом 2.....	34
<b>РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА ДП «ПОКРОВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО</b> .....	35
3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства.....	35
3.2. Удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства за умов використання інформаційних систем і технологій.....	43
Висновки за розділом 3.....	44
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	46
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	53
<b>ДОДАТКИ</b> .....	58

## ВСТУП

Однією з умов успішного функціонування лісового господарства є організація достовірного й об'єктивного обліку біологічних активів з урахуванням всієї специфіки галузі. Крім того раціональне управління технологічними процесами галузі вимагає знань і вмілого застосування економічних законів і законів природи, оскільки основним виробничим ресурсом рослинництва виступають біологічні активи, які забезпечують не лише функціональну діяльність суб'єктів господарювання, а й, за рахунок своєї здатності до відтворення, кругооборот галузевого природно-ресурсного потенціалу. Саме визнання біологічних активів лісового господарства обліковим об'єктом забезпечує дотримання технологічних умов їх вирощування.

Вагомий внесок у теоретичні розробки проблем обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства зробили провідні вітчизняні вчені: М. Т. Білуха, Т. І. Вовчук, Н. І. Даниш, С. Ф. Голов, В. Д. Гоцуляк, В.М. Костюченко, Д. В. Максименко, С. Ф. Легенчук, В. О. Озеран, В. М. Пархоменко, М. С. Пушкар, І. Б. Садовська, В. В. Сопко, В. О. Шевчук, а також зарубіжні вчені: Глен А. Велш, Р. Друрі, Р. Ентоні та інші.

Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що окремі питання удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства в умовах реформування бухгалтерського обліку потребують подальшого науково-практичного дослідження та уточнення.

*Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних положень обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства, а також розробки пропозицій щодо їх удосконалення.*

Для досягнення поставленої мети, необхідним є вирішення наступних завдань:

- проаналізувати обліково-економічну сутність, класифікацію та оцінку біологічних активів;
- встановити концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства;
- описати фінансовий облік операцій з біологічними активами підприємства;
- розглянути звітність та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства;
- охарактеризувати облік операцій з біологічними активами підприємства в системі прийняття управлінських рішень;
- відстежити напрями і заходи удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства;
- з'ясувати напрями удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства за умов використання інформаційних систем і технологій.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства на ДП «Покровське лісове господарство».

*Об'єктом дослідження* є процес обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства. Аналіз фінансового стану ДП «Покровське лісове господарство», наведено в пояснювальній записці (Додаток А).

*Інформаційною базою дослідження* стали теоретичні та методологічні розробки вітчизняних та зарубіжних науковців, законодавчі та нормативні акти України з питань обліку, аналітичні матеріали, джерелами яких були наукові публікації, інформація фінансового обліку фінансової та статистичної звітності ДП «Покровське лісове господарство», за 2015-2019 рр., публікації у фахових виданнях із питань обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства.

У роботі використовувалися як загальнонаукові методи дослідження (аналіз, синтез, дедукція та ін.) так і специфічні методи та методичні прийоми зокрема інвентаризація, групування, спостереження, а також методи аналізу та контролю.

*Гіпотезою наукового дослідження* є припущення, що удосконалення системи обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства, дасть змогу отримати повну та достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень.

*Практичне значення отриманих результатів* визначається тим, що та опубліковано статтю «Облікове забезпечення операцій з біологічними активами підприємства лісового господарства» в збірнику наукових статей студентів КНТЕУ.

Структура та обсяг магістерської роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який нараховує 52 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 71 сторінки друкованого тексту та містить 6 рисунків, 7 таблиць, 11 додатків.



## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

#### **1.1. Обліково-економічна сутність, класифікація та оцінка біологічних активів**

Дослідження показало, що підприємства лісового господарства це специфічні суб'єкти господарювання, які займаються посадкою, вирощуванням, доглядом за лісом, а також заготівлею та реалізацією лісової продукції. Схема процесів вирощування лісу та просування лісопродукції приведена в Додаток Б. Вважаємо за доцільне сформулювати такі завдання системи обліку та оцінки біологічних активів на підприємствах лісового господарства: обґрунтована класифікація біологічних активів як важлива передумова побудови системи обліку основної операційної діяльності; належне документальне оформлення біологічних активів на підприємствах лісового господарства; організація та методика синтетичного й аналітичного обліку біологічних активів з урахуванням організаційних особливостей діяльності підприємств лісового господарства; організація та методика обліку процесів біологічного перетворення довгострокових активів лісового господарства; відображення операцій підприємств лісового господарства у звітності [1,6,12].

Взагалі біологічні активи в лісовому господарстві – питання недостатньо досліджене науковцями, і більшість із них відштовхуються від поняття «ліс» та «лісові ресурси». Так В. О. Озеран, узагальнив поняття лісу як сукупність землі, рослин, тварин, мікроорганізмів та інших природних компонентів, серед яких домінує деревна рослинність, всі компоненти лісу біологічно взаємопов'язані, впливають один на одного і на довкілля [32-34]. Як тип природних комплексів, в якому поєднуються переважно деревна та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають на один одного і на навколишнє природне

середовище, так інтерпретацію можемо знайти у Законі України «Про внесення змін до Лісового кодексу України», де ліс визначається як тип природних комплексів, в якому поєднуються переважно деревна та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають на один одного і на навколишнє природне середовище [32]. На нашу думку ці визначення дають широкий перелік суб'єктів, тому ми підтримуємо думку авторів які узагальнюють ці поняття із деревом, як довгостроковими біологічним активом, безпосередньо зрізані біологічні дерева – це сільськогосподарська продукція, а лісоматеріали – це продукція, яка є результатом переробки деревини [34]. Також, у відповідності до Методичних рекомендацій [23], плоди, ягоди, гриби під час їх збирання (заготівлі) перестають бути елементами біологічних активів і визначаються як окремі активи. З одного боку в лісовому господарстві біологічний актив визначається основним засобом, якщо: він використовується в іншій діяльності, ніж лісова, або очікуваний термін його використання більше одного року (чи операційного циклу, якщо він більше одного року). З іншого боку, біологічний актив визначається запасом, якщо він не використовується в діяльності підприємств лісового господарства, утримується для продажу а

Для біологічних активів основною одиницею в лісовому господарстві прийнято вважати лісову ділянку, яка характеризується однорідністю умов, місцем розташування та відносно близькими таксаційно-лісівничими ознаками. Крім того лісові насадження здатні змінювати свій якісний та кількісний склад в процесі росту чи дегенерації, відтворюватися і продукувати додаткові активи та/або продукцію, готову до використання чи подальшої переробки. Це свідчить про біологічну трансформацію, згідно з якою ми можемо віднести лісові насадження до складу біологічних активів[12].

Згідно з цим класифікуючи біологічні активи, доцільно виокремити ознаку вікових груп лісових культур, а саме: молодняк, середньовікові лісові культури, достигаючі, стиглі та перестійні лісові культури. На нашу думку

класифікацію лісових біологічних активів найбільш вдало надає Т. І. Вовчук [6].

(Додаток В)

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, за строками використання біологічні активи класифікують на поточні та довгострокові, залежно від методу оцінки біологічні активи можуть бути оцінені за справедливою (ринковою) вартістю та первісною вартістю, у розрізі права власності виокремлюють власні та орендовані за галузями діяльності. Вважаємо, що класифікуючи біологічні активи, доцільно виокремити ознаку вікових груп лісових культур, а саме: молодняк, середньовікові лісові культури, достигаючі, стиглі та перестійні лісові культури. Важливою класифікаційною ознакою є також групування лісових культур за основними видами лісових порід, а саме: граб, ялина, дуб, ясен, клен та ін. Крім цього, для отримання докладнішої аналітичної інформації для управління, вважаємо за доцільне використовувати у практичній діяльності лісових господарств класифікаційні ознаки щодо біологічних активів, зазначені в МСБО 41 “Сільське господарство”, які відповідають класифікаційним ознакам П(С)БО 30 “Біологічні активи”, крім видової ознаки за способом використання біологічних активів у виробничій діяльності підприємства: споживані (ліс, що вирощується для отримання деревини) та продуктивні (дерева та кущі, з яких отримують побічні продукти лісокористування без вирубування дерев)[28,30].

Як відомо бухгалтерська оцінка – це оцінка вартості активів і пасивів підприємства для цілей бухгалтерського обліку [12]. При цьому, як правило використовується принцип історичної (фактичної) собівартості, що надає пріоритет оцінці активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Необхідно зазначити, що у зарубіжних країнах відповідно до МСФЗ в бухгалтерському обліку набула поширення концепція справедливої вартості, що містить такі підходи: ринковий, дохідний, витратний. З одного боку дохідний це сукупність методів оцінки вартості об’єкта, що ґрунтуються на визначенні майбутніх доходів від об’єкта оцінки. З іншого боку витратний це

сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні витрат, необхідних для відновлення об'єкта оцінки з урахуванням зносу [7].

Дослідник Максименко Д. В, вбачає що «оцінка біологічних активів за справедливою вартістю відповідно до міжнародних норм не є цілком об'єктивною для економіки лісового господарства нашої країни [22]. На переконання професора Голов С.Ф. «методологія оцінки об'єктів обліку в різних країнах специфічна, що робить непорівнянними національні системи обліку» [10]. Необхідно зазначити, що у структурних підрозділах підприємств лісового господарства лісопродукцію обліковують у натуральних одиницях (м<sup>3</sup> чи м/п), лише в бухгалтерії натуральні одиниці переводять у вартісний вимір, а тому достовірна оцінка і відповідно формування ціни на продукцію вимагає, на наш погляд, окремого дослідження.

На практиці оцінка лісових ресурсів, які є біологічними активами, на дату балансу здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів і наведена в додатку М [28]. У цьому аспекті варто взяти до уваги, що наведені в додатку М існуючі підходи до оцінки не завжди можуть бути реально втілені в практику діяльність підприємств лісового господарства. Не можна не зважати на те, що справедливу вартість біологічних активів на дату балансу достовірно визначити неможливо, тому їх потрібно оцінювати за первісною вартістю до періоду, в якому можна визначити їхню справедливу вартість.

Як було зазначено, первісна вартість біологічних активів, а саме лісу (саджанці, ділова деревина, дрова), є найбільш застосовною, оскільки враховує всі витрати на вирощування лісу, а також те, що впродовж тривалого циклу росту цінність деревини може змінюватися. Разом з тим, вартість лісу може як зростати, так і знижуватись, що призводить до зміни його первісної вартості. Маємо підкреслити, що виробничий цикл вирощування лісу може тривати декілька років, при цьому вартість лісо-продукції як біологічного активу також може зростати чи зменшуватися, що призводить до зміни її первісної вартості.

Необхідно зазначити, що вимагає належного обґрунтування оцінка приросту довгострокових біологічних активів – лісових насаджень. Так, лісові насадження впродовж усього операційного циклу їх вирощування перебувають у стадії біологічних перетворень, тому приріст дерев є продукцією, і відповідно приріст вартості визначається прибутком від вирощування, тобто результатом операційної діяльності.

## **1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства**

Лісогосподарський комплекс України складається з двох галузей (видів економічної діяльності) відповідно до КВЕД: лісового господарства і лісозаготівлі. Вирішальна роль у проведенні цієї роботи належить лісництвам. Разом із тим лісозаготівельна промисловість проводить лісосічні роботи, вивозить і сплавляє деревину, здійснює її первинну обробку, займається заготівлею грибів, дикорослих плодів і ягід, лікарських рослин, березового соку тощо [12].

Як відомо, всі підприємства України мають будувати облік та складати фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) із бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).

Якість і достовірність оцінки та прогнозування відтворення довгострокових біологічних активів великою мірою залежить від обліково-інформаційного забезпечення, що формується на підставі облікових і позаоблікових даних (рис. 1.1).

В основному методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформацію про біологічні активи та про додаткові біологічні активи визначає П(С)БО 30 «Біологічні активи».



Рис. 1.1. Концептуальна основа обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства

Джерело: [6,26,28,40]

Даний стандарт затверджено з метою організації обліку ресурсів природного походження, що визначає вплив на перетворення біологічних законів. Проте лісові насадження, земля, зайнята лісами, мисливські ресурси, як біологічні активи не згадуються у П(С)БО 30 «Біологічні активи». У той же час, як вони підпадають під визначення біологічних активів, оскільки задовольняють всі критерії належності до біологічних активів:

- здатні до біологічних перетворень, внаслідок яких вони продукують додаткові біологічні активи та/або лісогосподарську продукцію;
- існує можливість отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням біологічних активів;
- підприємство контролює актив внаслідок минулих подій (оскільки природних корінних лісостанів в Україні практично не залишилося, тому можна вважати, що вони створені людиною);
- здатні до біологічних перетворень, внаслідок яких вони продукують додаткові біологічні активи та/або лісогосподарську продукцію;
- існує можливість отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням біологічних активів;
- підприємство контролює актив внаслідок минулих подій (оскільки природних корінних лісостанів в Україні практично не залишилося, тому можна вважати, що вони створені людиною);
- вартість (справедливу, первісну або собівартість) активу достовірно можна визначити [40].

Виходячи з цього, дія П(С)БО 30 має поширюватися також і на лісові біологічні активи, а їх облік проводиться з дотриманням усіх вимог, викладених у зазначеному стандарті.

Водночас у МСБО 41 “Сільське господарство” зазначено, що сільськогосподарська діяльність охоплює різноманітні види діяльності, наприклад: тваринництво, лісництво, вирощування однорічних і багаторічних рослин, фруктових садів і насаджень, квітництво та водне господарство (зокрема, риборозведення) [40]. Із огляду на те, що відповідно до Класифікації видів економічної діяльності лісове господарство входить до секції А “Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство” й беручи до уваги активний процес інтеграції національного законодавства в галузі бухгалтерського обліку з міжнародним, вважаємо за доцільне застосовувати норми П(С)БО 30 “Біологічні активи” [40] у взаємозв'язку та взаємодоповненні з нормами МСБО 41 “Сільське господарство” [30].

Варто також зазначити, що у вітчизняному законодавстві є обґрунтовані рекомендації, роз'яснення та листи щодо ведення обліку біологічних активів у лісовому господарстві. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [24], Лист Міністерства фінансів України від 02.11.2014 р. № 31-34000-20-16/29538 [31] містять загальні норми щодо організації обліку біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи” [40]. Тому розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів на підприємствах лісового господарства, враховували специфіку діяльності останніх.

Відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи”, ліс (дерева, побічні продукти лісу) віднесено до біологічних активів, а це вимагає безпосереднього застосування підприємствами лісового господарства норм цього стандарту [40].

Дослідження проблеми показало, що в деяких зарубіжних країнах порядок обліку біологічних активів регламентується не лише МСБО 41 “Сільське господарство” [50,51], а й іншими нормативними документами (додаток Б).

Вивчення цих стандартів дає змогу зазначити, що найбільш пристосованими для використання на підприємствах лісового господарства є стандарт № 35 “Самостворювані та відтворювані активи” (Австралія) та НПСБО 6 “Особливості обліку у сільськогосподарських підприємствах” (Молдова) [51]. Вважаємо за доцільне у національному стандарті бухгалтерського обліку, враховуючи досвід зарубіжних країн, надати характеристику лісового господарства як підгалузі рослинництва в сільському господарстві, що здійснює відтворення, охорону і захист біологічних активів (лісів), а також регулювання їх використання з метою потреб суспільства у лісових ресурсах.

Введення у вітчизняну практику П(С)БО 30 “Біологічні активи” зумовило появу нової термінології в бухгалтерському обліку (“біологічні активи”, “додаткові біологічні активи”, “біологічні перетворення”), на основі чого слід змінити методику обліку на підприємствах лісового господарства.

З метою подальшого розгляду питання біологічного перетворення довгострокових біологічних активів лісівництва проаналізуємо визначення



поняття “біологічний актив”. Згідно з П(С)БО 30, “біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди” [40].

Водночас відповідно до МСБО 41, “біологічний актив – це “явище життя”, тобто живі істоти, тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації (наприклад, росту чи відтворення)” [30]. На нашу думку, визначення П(С)БО є повнішим і відповідно краще розкриває сутність поняття “біологічний актив”, оскільки не будь-які живі істоти, рослини або тварини є біологічними активами, а лише ті, які можна ідентифікувати як актив відповідно до норм П(С)БО, тобто використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Беручи до уваги норми національного та міжнародного законодавства у галузі бухгалтерського обліку, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, вважаємо, що біологічний актив у лісовому господарстві – це лісова культура, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, використання яких, як очікується, дасть змогу отримати економічну вигоду в майбутньому.

Вивчення наукових праць вітчизняних та зарубіжних учених допомагає виокремити характеристики поняття “об’єкт біологічних активів”. Так, Т. І. Вовчук узагальнює поняття біологічних активів всіма об’єктами біосфери, що використовуються у діяльності підприємства [6]. Вчений В. Д. Гоцуляк зазначає, що об’єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група, що відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [12].

У сучасних умовах господарювання в організації бухгалтерського обліку біологічних активів поряд із використанням норм вітчизняного стандарту (П(С)БО 30 “Біологічні активи”), слід враховувати й міжнародний досвід. Відповідно до МСБО 41 потрібно брати до уваги таке:

- дерева у лісопосадці є біологічним активом (рахунок 16 “Довгострокові біологічні активи”);
- зрізаний ліс уже слід ідентифікувати як сільськогосподарську продукцію (рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”), незважаючи на те що в наукових дослідженнях науковців зрізаний ліс (лісопродукцію) пропонується обліковувати на рахунку 26 “Готова продукція” [6,17].

Відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи” на балансі підприємств лісового господарства потрібно обліковувати лісові насадження, оскільки вони відповідають критеріям визнання біологічних активів, а саме: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням; є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічну вигоду, пов'язану з його використанням у сільськогосподарській діяльності; вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [1].

Право власності відповідно до ст. 317 Цивільного кодексу України передбачає володіння, користування та розпорядження майном. Згідно зі ст. 7 Лісового кодексу України підприємства лісового господарства наділені правом постійного користування лісами України, що передбачає право самостійно господарювати в лісах; виключне право на заготівлю деревини, право власності на заготовлену ними продукцію та доходи від її реалізації, право на відшкодування збитків у випадках, передбачених законодавством, право здійснювати відповідно до законодавства будувати дороги, споруджувати житлові будинки, виробничі та інші будівлі і споруди, необхідні для ведення лісового господарства [12].

Беручи до увагу специфіку діяльності підприємств лісового господарства, систему фінансового обліку витрат із біологічного перетворення довгострокових активів лісівництва, необхідно досліджувати згідно зі структурною схемою організації обліку витрат основної операційної діяльності:

- первинні документи;
- звіти матеріально-відповідальних осіб;

- синтетичний і аналітичний облік;
- фінансову звітність.

Відповідно до технологічного процесу вирощування лісу, першим етапом організації обліку витрат основної операційної діяльності є збір інформації та формування первинних документів. Незважаючи на специфіку діяльності підприємств лісового господарства, останні керуються в своїй діяльності типовими формами первинних документів, які передбачені для підприємств різних видів економічної діяльності [32].

Найбільшу частку в структурі витрат основної операційної діяльності підприємств лісового господарства займають матеріальні витрати. Матеріали (насіння, саджанці, паливо, добрива) можуть надходити на підприємство в результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів із ними, внеску засновників підприємства до статутного капіталу, обміну на неподібні активи, безоплатного передання, оприбуткування раніше не врахованих запасів на балансі. Матеріали (насіння, саджанці, паливо, добрива), які надходять від постачальників, супроводжуються накладною на відпуск товарно-матеріальних цінностей, податковою накладною, рахунком-фактурою та іншими документами.

### **Висновки за розділом 1**

Дослідження теоретичних основ обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства показало, що обліково-економічна сутність, класифікація та оцінка біологічних активів в лісових господарствах має певні особливості, які залежать від процесів: утримання незрілих довгострокових біологічних активів, утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів, лісозаготівлі та ін. Звітність підприємств лісового господарства формується як на загальнодержавних нормах – фінансова, статистична, податкова, так і на внутрішньовідомчому рівні – внутрішня звітність.

Встановлені концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з біологічними активами, що зводяться до етапів формування інформації про довгострокові біологічні активи рослинництва в міжнародній і національній нормативно-правовій базі (МСФЗ 41 «Сільське господарство», П(С)БО 30 «Біологічні активи»).

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА ДП «ПОКРОВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»

#### 2.1. Фінансовий облік операцій з біологічними активами підприємства

Державне підприємство "Покровське лісове господарство" (далі ДП «Покровське лісове господарство») буде фінансовий облік та складає фінансову звітність з біологічними активами відповідно до національних нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку (фінансової звітності). Вивчення практичного досвіду реалізації облікової політики в ДП «Покровське лісове господарство», показало, що вона носить рекомендаційний характер і недостатність галузевої орієнтованості складових частин, а саме відсутність виокремленої частини з характеристики обліку біологічних активів рослинництва. Витяг з Положення Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ДП «Покровське лісове господарство» на 2018 рік представлено в Додатку Е. Вважаємо, що облікова політика ДП «Покровське лісове господарство» у частині обліку відтворення довгострокових біологічних активів в рослинництві (далі ДБАР) повинна розкриватися через певні структурні компоненти (рис. 2.1).

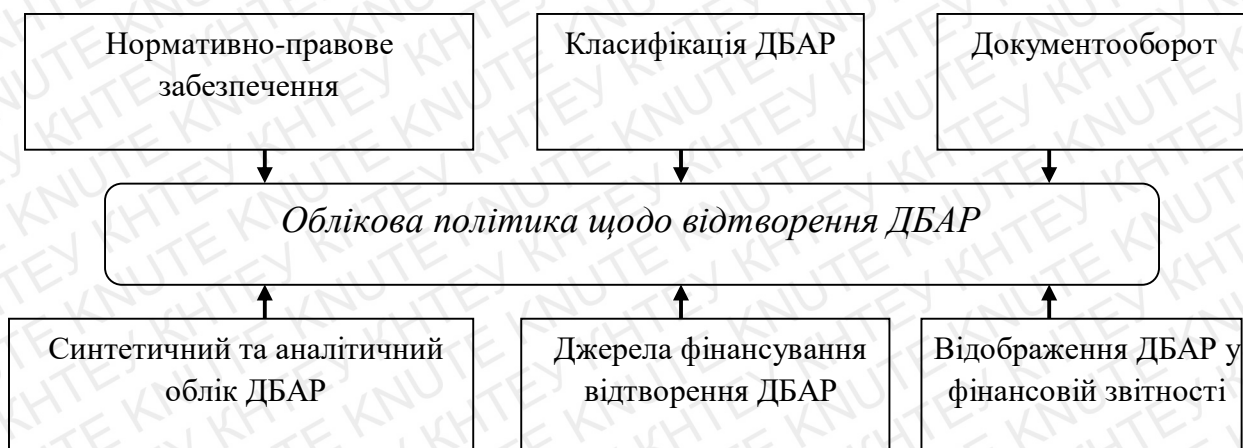


Рис. 2.1. Складові облікової політики ДП «Покровське лісове господарство» щодо відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва

Джерело: сформовано на основі [32,51]

Слід відзначити обов'язкову узгодженість складових облікової політики, за рахунок якої забезпечується системність обліку біологічних активів. Первинний обліку витрат на відтворення ДБАР з урахуванням етапів відтворення представлено в (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Первинний обліку витрат на відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва на ДП «Покровське лісове господарство»**

Етапи відтворення	Вимоги до обліку	Джерела інформації
1	2	3
Закладання та догляд за незрілими ДБАР	-достовірність обліку витрат на виробництво продукції ДБАР (матеріальні цінності, трудові ресурси);  -своєчасність оприбуткування продукції по виробничих підрозділах, визначення якісних і кількісних показників;	- Накладна (внутрішньогосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8); - Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей (ф. № ВЗСГ-1); - Лімітно-забірна картка на отримання запасних частин (ф. № ВЗСГ-2); - Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив і засобів хімічного захисту рослин (ф. № ВЗСГ-3); - Акт витрат насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСГ-4);
Догляд за ДБАР та отримання продукції	-адаптивність даних обліку реалізації;  -порівнянність облікової інформації й її документального оформлення (облік виробничих витрат і виходу продукції)	- Акт на списання виробничого та господарського інвентарю (ф. № ВЗСГ-5); - Обліковий лист тракториста-машиніста ф. № ПСГ-3; - Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати ф.№ ПСГ-1; - Наряд на відрядну роботу ф.№ ПСГ-5; - Щоденник надходження продукції садівництва ф. № ПР-11; - Звіт про рух матеріальних цінностей; - Товарно-транспортна накладна ф. № ВЗСГ-7; - Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію ф. № ДБАСГ-1.

Джерело: сформовано на основі даних підприємства

Як бачимо одним із найбільш використовуваних первинних документів є лімітно-забірної картки, для відпуску матеріалів структурним підрозділам (лісництвам), наведена в табл. 2.1. Крім в Додатку К приставлений графік

документообігу процесу створення та утримання лісових насаджень ДП «Покровське лісове господарство».

Таблиця 2.2

**Схема руху лімітно-забірної картки ДП «Покровське лісове господарство»**

ЛІМІТНО-ЗАБІРНА КАРТКА	Відділ постачання	Склад	Структурний підрозділ (лісництво)	Бухгалтерія
Лімітно-забірні картки виписує відділ постачання або плановий відділ на одне або декілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) у двох примірниках	↓			
Один примірник до початку місяця передається структурному підрозділу (лісництву) споживачу матеріалів		→		
Другий примірник до початку місяця передається складу		→		
Відпуск матеріалів			→	
Після використання ліміту й по закінченні місяця передається в бухгалтерію				→

Джерело: сформовано на основі підприємства

Дослідження показало, що зміст первинних документів із обліку витрат відтворення ДБАР дає підстави зробити висновок, що інформація повинна відображатися своєчасно, повно і правдиво та відображати рівень витрат відтворення і надалі групується в синтетичному й аналітичному обліках.

Оцінка лісових ресурсів, які є біологічними активами на ДП «Покровське лісове господарство», на дату балансу здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів в додатку М.

Так як справедливу вартість біологічних активів на ДП «Покровське лісове господарство» на дату балансу достовірно визначити неможливо, тому її оцінюють за первісною вартістю, а саме лісу (ділова деревина, дрова, саджанці), є найбільш застосовною, оскільки враховує всі витрати на вирощування лісу, а також те, що впродовж тривалого циклу росту цінність деревини і вона може

змінюватися. Характерно, що при цьому, вартість лісу може як зростати, так і знижуватись, що призводить до зміни його первісної вартості. Відповідно виробничий цикл вирощування лісу може тривати декілька років, при цьому вартість лісопродукції як біологічного активу також може зростати чи зменшуватися, що призводить до зміни її первісної вартості. Дослідження показало, що з урахуванням норм П(С)Б)О 30 “Біологічні активи” [229], витрати, пов’язані з біологічним перетворенням активів у ДП «Покровське лісове господарство», відображаються, беручи до уваги біологічну трансформацію (рис. 2.2).

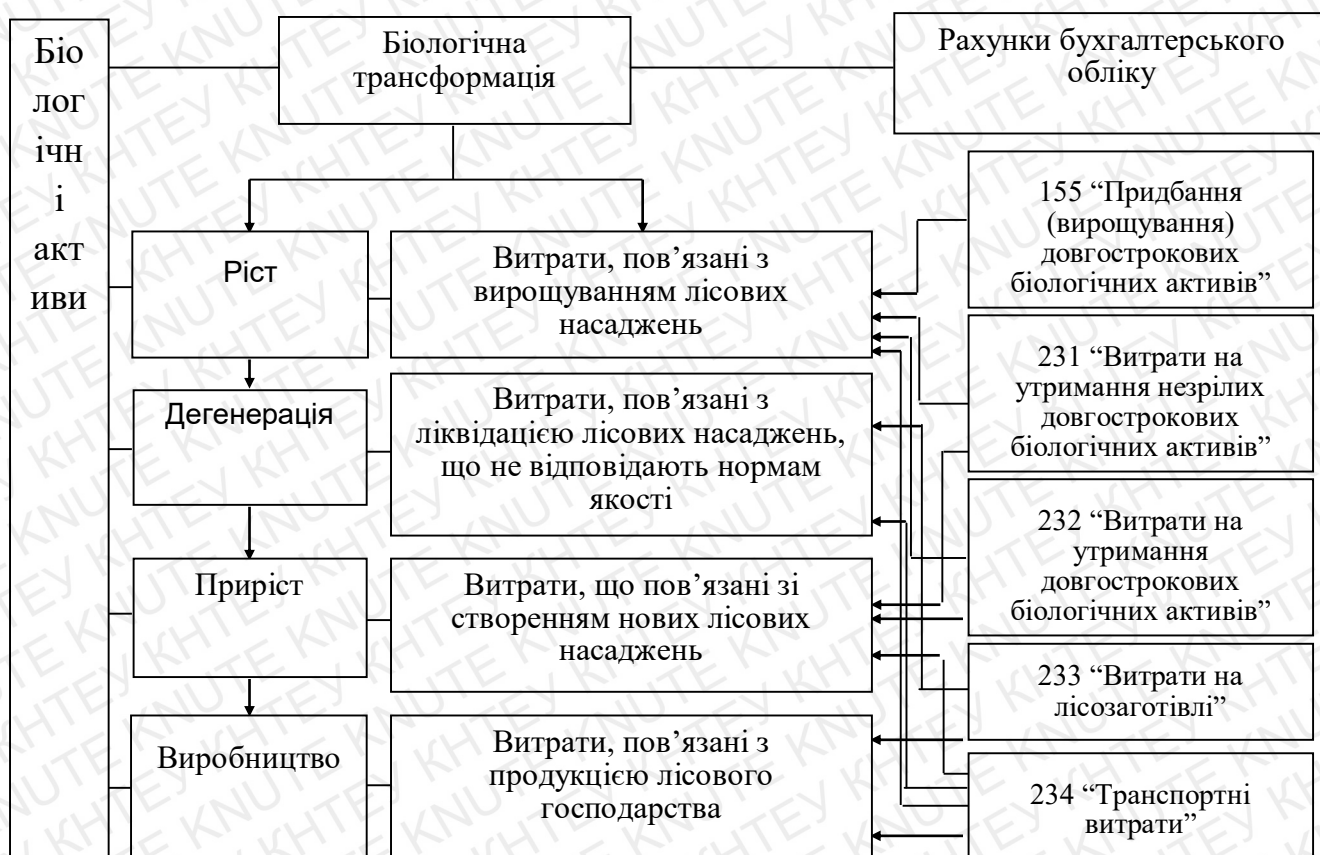


Рис. 2.2. Витрати, пов’язані з біологічною трансформацією активів (лісових насаджень) ДП «Покровське лісове господарство»

Джерело: сформовано на основі підприємства

На ДП «Покровське лісове господарство» витрати на створення нових лісових насаджень (незрілих довгострокових біологічних активів) обліковувати за дебетом рахунка 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” як капітальні інвестиції на створення нових лісових насаджень. При чому аналітичний облік забезпечує формування інформації, щодо стану



відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва через відкриття аналітичних рахунків, які призначені для узагальнення даних про господарські процеси підприємства.

Для обліку довгострокових біологічних активів на ДП «Покровське лісове господарство» використовується рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» у розрізі відповідних субрахунків, а для обліку поточних біологічних активів – однойменний рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Так само кожного місяця сума витрат на утримання лісових насаджень, що накопичуються за дебетом субрахунка 231 «Витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю» (відповідний аналітичний рахунок – субрахунок третього порядку), списується на субрахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю» (за видами лісових насаджень – субрахунки третього порядку).

Крім того на час дозрівання лісових насаджень відбувається їхня перекваліфікація, що списується з кредиту субрахунка 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю», у дебет субрахунка 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» (субрахунок третього порядку). Також витрати на утримання лісових насаджень щомісяця відображаються на рахунку 232 «Витрати на утримання довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю» (у розрізі відповідних аналітичних рахунків). Умовний приклади відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних із вирощуванням лісових культур на ДП «Покровське лісове господарство» приведено в додатку Р.

Слід враховувати, що при управлінні відтворюючими процесами ведеться синтетичний облік на рахунках першого порядку (субрахунках), які містять зведену інформацію про довгострокові біологічні активи й є засобом групування аналітичних рахунків. Дані синтетичного й аналітичного обліків взаємопов'язані, оскільки засновані на одних первинних бухгалтерських документах і записах щодо процесу відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва.

Пропонуємо робочий план рахунків бухгалтерського обліку ДП «Покровське лісове господарство», щодо відтворення довгострокових ДБАР (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Робочий план рахунків бухгалтерського обліку витрат на відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва на ДП «Покровське лісове господарство»**

№ з/п	Статті витрат на відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва
15	<i>Капітальні інвестиції</i>
155	Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів:
155.x	Вид довгострокових біологічних активів рослинництва
155.xx	Вид довгострокових біологічних активів рослинництва
155.xxx	Дата закладання довгострокових біологічних активів рослинництва
155.xxxx	Номер поля (ділянки, кварталу) відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва
16	<i>Довгострокові біологічні активи рослинництва</i>
161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю
162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
166	Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю
16X.x	Вид довгострокових біологічних активів рослинництва
16X.xx	Вид довгострокових біологічних активів рослинництва
16X.xxx	Дата закладання довгострокових біологічних активів рослинництва
16X.xxxx	Номер поля (ділянки, кварталу) відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва
23	<i>Виробництво</i>
231	Рослинництво
231.x	Вид довгострокових біологічних активів рослинництва
231.xx	Вид довгострокових біологічних активів рослинництва
231.xxx	Дата закладання довгострокових біологічних активів рослинництва
231.xxxx	Номер поля (ділянки, кварталу) відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва
97	<i>Інші витрати</i>
976	Списання необоротних активів
976.x	Вид довгострокових біологічних активів рослинництва
976.xx	Вид довгострокових біологічних активів рослинництва
976.xxx	Дата закладання довгострокових біологічних активів рослинництва
976.xxxx	Номер поля (ділянки, кварталу) відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва

Джерело: сформовано на основі [16]

На час дослідження підприємство використовує автоматизовану обліку: «1С: Бухгалтерія 7.7». Конфігурація містить не містить повний набір засобів для бухгалтерського і податкового обліку в лісових господарствах і адаптується до сучасних потреб галузі та до чинного законодавства, за допомогою інших програм.

Схема документування при автоматизованій формі бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів рослинництва наведена на рис. 2.3.

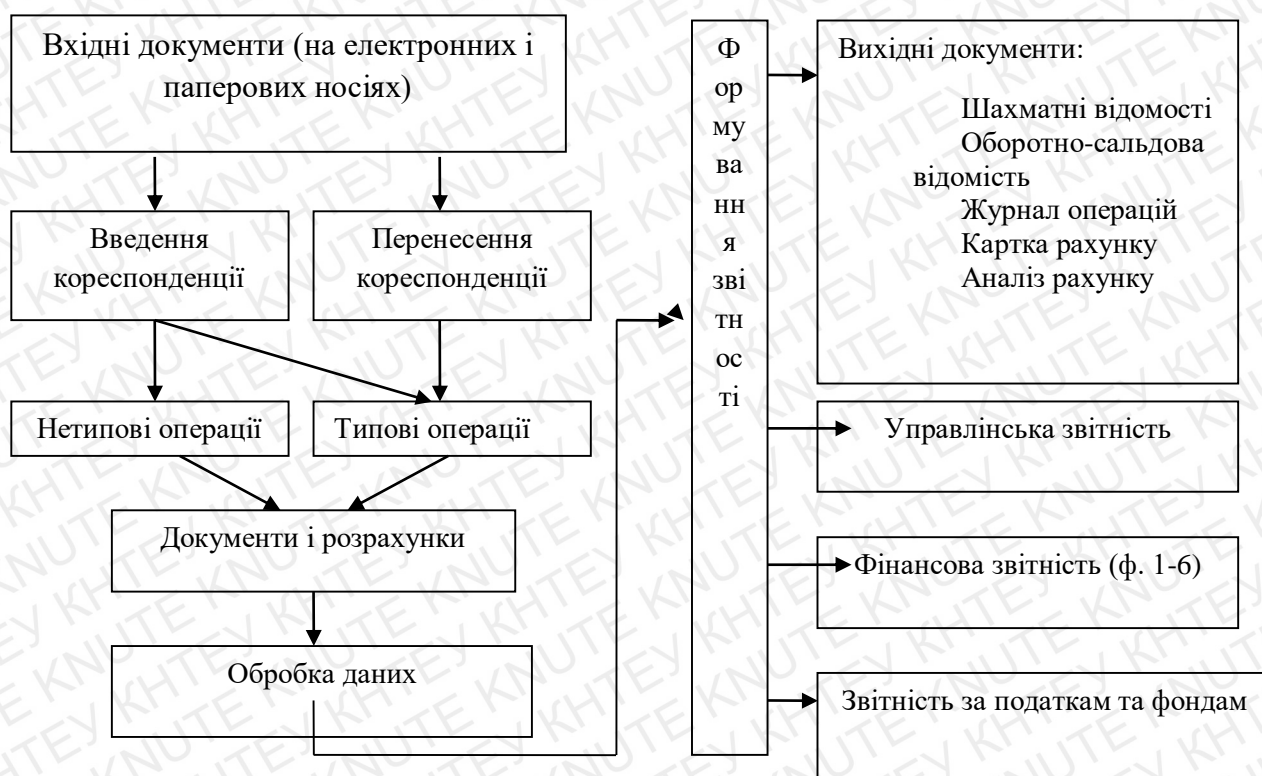


Рис. 2.3. Схема документування при автоматизованій формі бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів рослинництва на ДП «Покровське лісове господарство»,

Джерело: сформовано на основі даних підприємства

Крім того програмне забезпечення «1С:Підприємство» придатне для розробки програмних рішень щодо обліку й управління відтворенням довгострокових біологічних активів рослинництва, дозволяє використовувати для автоматизації обліку типові операції («Бухгалтерія», «Зарплата і управління персоналом» та ін.). Наявність можливості використання нетипових операцій дає

зможу враховувати специфіку діяльності та внесення змін і вдосконалень залежно від потреб суб'єктів господарювання.

## **2.2. Звітність та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства**

Формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається П(С)БО 30. Так, відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи” інформацію про біологічні активи (лісові масиви) відображають у таких формах фінансової звітності:

- у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» – щодо вартості наявних і використовуваних у виробничому процесі довгострокових біологічних активів підприємства;
- у формі № 2 «Звіт про фінансовий стан (Звіт про сукупний дохід)» – щодо реалізації сільськогосподарської продукції, отриманої від насаджень, зокрема: чистий дохід від реалізації, собівартість, інші операційні доходи та витрати, пов'язані зі зміною вартості довгострокових біологічних активів рослинництва;
- у формі № 5 «Примітки до фінансової звітності» – деталізувати інформацію про наявність, стан і динаміку насаджень, суми нарахованої амортизації та вигоди від відновлення корисності, а також фінансові результати від первісного визнання та реалізації продукції.

Дослідження показало, що виробничий процес в ДП «Покровське лісове господарство» вимагає наявності землі, яка виступає просторовим базисом (розміщені лісові масиви, будинки, споруди виробничого та невиробничого призначення) і основним засобом одночасно [35].

ДП «Покровське лісове господарство» сплачує податки за загальною системою і зобов'язане сплачувати такі податки: податок на прибуток, податок

на додану вартість, крім того система оподаткування операцій з біологічними активами ДП «Покровське лісове господарство» базується на чинному податковому законодавстві України та містить два види податків: рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів.

Ставки рентної плати за заготівлю деревини застосовуються лише з урахуванням розподілу лісів за поясами (раніше розмір ставки залежав ще і від розподілу лісів за розрядами).

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування; деревина, заготовлена під час проведення заходів:
- щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);
- з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;
- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Зокрема, за заготівлю деревини основних лісових порід ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлені у таких розмірах табл.2.4.

Таблиця 2.4

**Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлені**

Найменування лісової породи	Станка за 1 щільний куб. метр деревини, гривень			
	ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
	великої	середньої	дрібною	
<b>Перший пояс лісів</b>				
Сосна	266,03	171,35	66,08	7,20
Модрина	118,40	102,35	38,93	8,99
Ялина, ялиця	244,79	209,43	80,16	9,06
Дуб (крім дуба коркового)	699,03	334,04	112,28	11,76
Ясен, клен (крім явора)	262,11	222,75	112,28	11,76
Бук	502,47	321,92	107,76	9,98
Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа	38,03	33,98	25,79	8,99
Осика, вільха сіра, тополя	23,13	19,01	15,02	6,35
<b>Другий пояс лісів</b>				
Сосна	223,61	144,75	56,12	6,35
Модрина	102,35	86,54	33,47	8,18
Ялина, ялиця	206,81	176,55	68,55	7,74
Дуб (крім дуба коркового)	590,37	285,26	94,11	8,99
Ясен, клен (крім явора)	221,36	190,14	94,11	8,99
Бук	426,50	273,02	91,47	8,18
Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа	32,61	27,20	21,72	7,20
Осика, вільха сіра, тополя	19,01	17,66	13,59	5,42

Джерело: сформовано на основі [35]

Звітним періодом для складання «Звіту про платежі на користь держави підприємств, що здійснюють заготівлю деревини» є календарний рік, який починається з 01 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року. Звіт складається з таких розділів:

- розділ I «Інформація про нараховані та сплачені платежі на користь держави»;
- розділ II «Інформація про сплачені платежі органам місцевого самоврядування».

Добавим, що Звіт заповнюється за всіма передбаченими показниками граф і рядків, складається в електронній формі у XML-форматі та подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів [35].

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати дорівнює календарному кварталу. ДП «Покровське лісове господарство» самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати. Сума податкових зобов'язань з рентної плати, визначена у податковій декларації за податковий (звітний) період, сплачується платником до бюджету протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання такої податкової декларації .

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів сплачується ДП «Покровське лісове господарство» щокварталу рівними частинами від суми рентної плати, зазначеної в спеціальних дозволах, виданих у відповідному календарному році.

Оскільки біологічні активи являються основою лісопродукції і належить до запасів підприємства ДП «Покровське лісове господарство».

Нарахована рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів у ДП «Покровське лісове господарство» відображається в обліку проведенням Дт231 Кт641 і відображається у графі 12 «Платежі на користь держави - усього» де наводиться підсумок усіх платежів, належних до сплати та сплачених на користь держави за звітний період, що визначається як сума всіх платежів, відображених у графах 4-6 та 9-11 «Звіту про платежі на користь держави підприємств, що здійснюють заготівлю деревини».

### 2.3. Облік операцій з біологічними активами підприємства в системі прийняття управлінських рішень

На наш погляд в системі прийняття управлінських рішень ДП «Покровське лісове господарство», облік операцій з біологічними активами пов'язаний із зведеним обліком витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Дослідження показало, зведений облік витрат на ДП «Покровське лісове господарство», може складатися з таких етапів: узагальнення виробничих витрат; розподіл накопичених виробничих витрат між переділами (рис. 2.4).

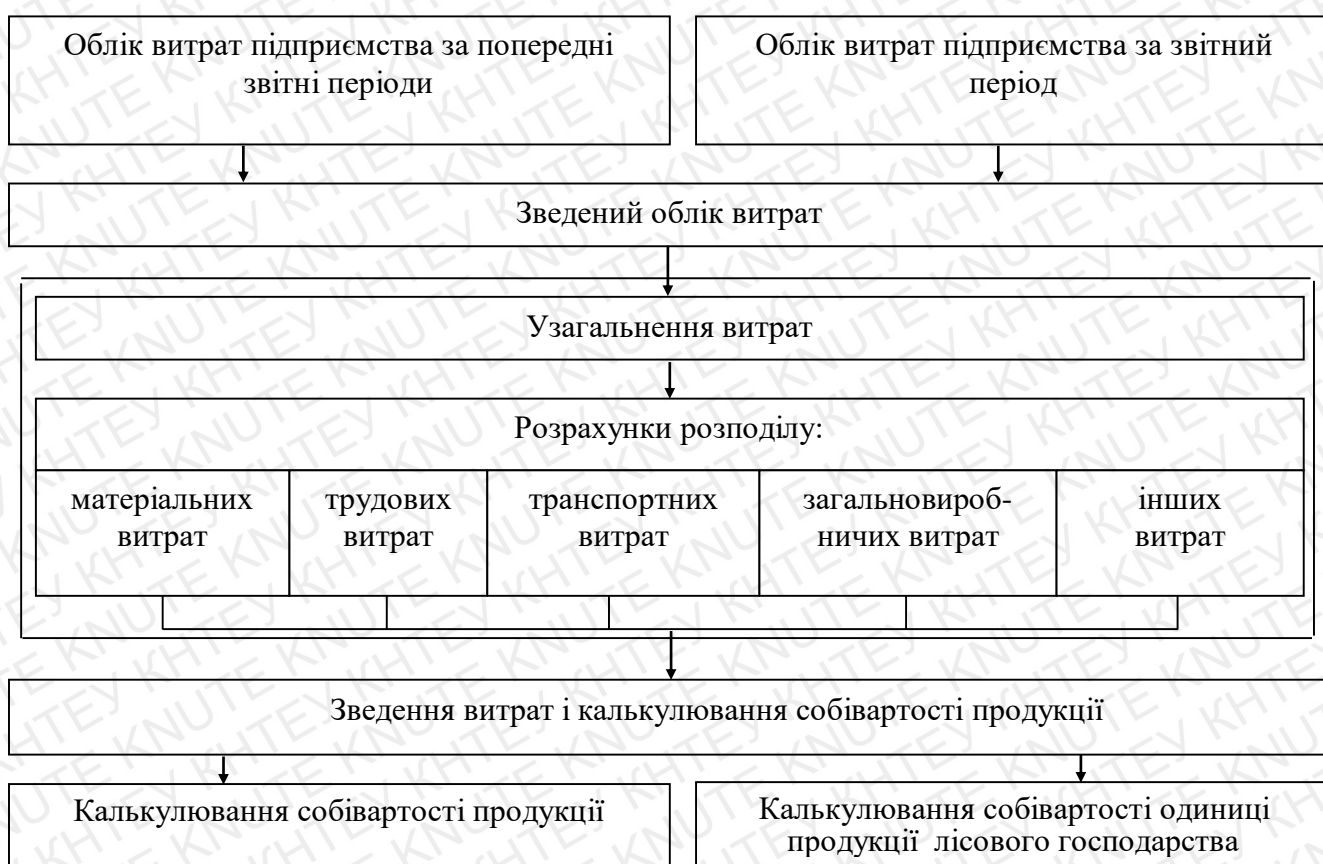


Рис. 2.4. Загальна схема побудови зведеного обліку витрат на ДП «Покровське лісове господарство»

Джерело: сформовано на основі підприємства

Це дозволяє зробити висновок, що зведений облік витрат на виробництво на ДП «Покровське лісове господарство», здійснюватися в такій послідовності: узагальнюються дані обробки первинної документації, що містить інформацію про облік витрат на підприємствах лісового господарства за попередні звітні періоди та звітний період; на основі отриманої інформації складаються



Розрахунки розподілу різних видів витрат, що є базою для калькулювання собівартості продукції; здійснюється зведення витрат й калькулювання собівартості продукції підприємств лісового господарства.

Важливим етапом зведеного обліку витрат є розподіл накопичених витрат за переділами. База розподілу має бути єдиною для кожного переділу. Дослідження калькуляційних статей витрат на підприємствах лісового господарства за кожним переділом дає можливість запропонувати застосування заробітної плати як бази розподілу (ця стаття витрат присутня на всіх переділах виробничого циклу) (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат у ДП «Покровське лісове господарство»  
за листопад- грудень 2017 р.**

№ з/п	Зміст	Сума, тис. грн
1	2	3
1	Загальна сума загальновиробничих витрат, з них:	35000,00
1.1	загальновиробничі витрати, пов'язані з утриманням незрілих довгострокових біологічних активів і безпосередньо самих довгострокових біологічних активів	7700,00
1.2	загальновиробничі витрати, пов'язані з лісозаготівлею	11550,00
1.3	інші загальновиробничі витрати	15750,00
2	Загальна сума основної заробітної плати, виплаченої працівникам, що здійснюють:	95500,00
3.1	утримання незрілих довгострокових біологічних активів:	22500,00
3.1.1	утримання незрілих ділянок дубу	6800,00
3.1.2	утримання незрілих ділянок бука	6287,00
3.1.3	утримання незрілих ділянок сосни	9420,00
3.2	утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів:	36531,00
3.2.1	утриманням ділянок дуба	10170,00
3.2.2	утриманням ділянок бука	13435,00
3.2.3	утриманням ділянок сосни	12930,00
3.3	лісозаготівлю:	36473,00
3.3.1	на ділянках дуба	14551
3.3.2	на ділянках бука	12455,00
3.3.3	на ділянках сосни	9472,00

Продовження табл. 2.5

1	2	3	
4	Відсоток загальновиборничих витрат, у тому числі:		
4.1	пов'язаний з утриманням незрілих довгострокових біологічних активів і безпосередньо самих довгострокових біологічних активів	131,04	
4.2	відсоток загальновиборничих витрат, пов'язаних і з лісозаготівлею	312,67	
4.3	відсоток інших загальновиборничих витрат	160,49	
5	Загальновиборничі витрати включені до собівартості:	I етап	II етап
5.1	утримання незрілих довгострокових біологічних активів:	2930,65	3711,03
5.1.1	утримання незрілих ділянок дубу	882,90	1120,13
5.1.2	утримання незрілих ділянок буку	810,89	1030,56
5.1.3	утримання незрілих ділянок сосни	1220,84	1550,34
5.2	утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів:	4760,35	6021,38
5.2.1	утримання ділянок дуба	1323,62	1672,70
5.2.2	утримання ділянок бука	1750,12	2215,46
5.2.3	утримання ділянок сосни	1683,61	2132,22
5.3	лісозаготівлі	11551,0	6012,59
5.3.1	на ділянках дуба	4601,80	2392,93
5.3.2	на ділянках бука	3941,29	2054,30
5.3.3	на ділянках сосни	2991,91	1566,36

Джерело: сформовано на основі підприємства

Необхідно зазначити, що загальновиборничі витрати ДП «Покровське лісове господарство», обліковуються на рахунку 91 «Загальновиборничі витрати», до якого відкриті субрахунки: 91.1 «Загальновиборничі витрати, пов'язані з утриманням незрілих довгострокових біологічних активів і довгострокових біологічних активів»; 91.2 «Загальновиборничі витрати, пов'язані з лісозаготівлею»; 91.3 «Інші загальновиборничі витрати». При чому щомісяця накопичена сума загальновиборничих витрат за рахунками 91.1 розподіляється за такими ділянками лісогосподарської діяльності як утримання незрілих довгострокових біологічних активів і безпосередньо самих довгострокових біологічних активів у розрізі видів лісопродукції; за рахунком 91.2 – лише на лісозаготівлю (I етап розподілу), а за рахунком 91.3 – між усіма вищезазначеними ділянками лісогосподарської діяльності (II етап розподілу).

Як правило результати зведеного обліку витрат на ДП «Покровське лісове господарство», відображаються у «Зведеній відомості виробничих витрат» (табл. 2.6) поквартально.

Необхідно зазначити, що перелік калькуляційних статей витрат, які формують собівартість продукції на ДП «Покровське лісове господарство», залежатиме також від етапів виробничого циклу, а саме: утримання незрілих довгострокових біологічних активів; утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів; лісозаготівлі.

Таблиця 2.6

**Зведення виробничих витрат за квартал у ДП «Покровське лісове господарство»**

№	Елементи витрат	Витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів	Витрати на утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів	Витрати на лісозаготівлі	Разом
1	2	3	4	5	6
1	Витрати на придбання або вирощування насіння та садивного матеріалу, в т.ч. витрати на утримання біологічних активів	64,1	59,6	0,0	123,7
2	Собівартість утримання лісу, що перебуває у стадії дозрівання та дозрілого лісу, готового для зрубівання і реалізації	0,0	0,0	72,6	72,6
3	Купівельні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру інших підприємств	64,8	56,4	70,3	191,5
4	Витрати на добрива та засоби захисту лісових насаджень	51,3	48,1	57,4	156,8
5	Паливо і енергія для технологічних процесів	4,4	7,2	8,5	20,1
6	Основна заробітна плата	14,3	10,9	14,6	39,8
7	Додаткова заробітна плата	0,0	0,0	0,0	0,0
8	Відрахування на соціальні заходи	4,9	4,5	5,4	14,8
9	Витрати на підготовку та освоєння виробництва	28,5	0,0	0,0	28,5
10	Витрати на утримання і експлуатацію устаткування	36,7	33,0	40,5	110,2

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6
11	в т.ч. амортизаційні відрахування	6,9	6,2	7,6	20,7
12	Транспортні витрати	58,1	53,4	62,7	174,2
13	Загальновиробничі (цехові) витрати	110,4	99,4	121,3	331,1
14	Інші виробничі витрати	155,2	139,7	170,8	465,7
Разом витрат		598,6	519,4	630,7	1748,7

Джерело: сформовано на основі підприємства

У практичній діяльності ДП «Покровське лісове господарство» витрати в бухгалтерському обліку групують за простим методом на рахунку 23 «Виробництво». Собівартість визначається лише щодо продукції, без виокремлення витрат на утримання лісу, розподілом зібраних таким чином витрат між продукцією пропорційно до об'єму заготовленої продукції за цей період.

Необхідно зазначити, що групування витрат на ДП «Покровське лісове господарство», за призначенням, тобто за статтями калькуляції, відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства, показує, куди, на яку мету й у яких розмірах витрачені ресурси. Така класифікація потрібна для обчислення собівартості окремих видів виробів на виробництві (рис. 2.5).

Для ефективної організації аналітичного обліку витрат на ДП «Покровське лісове господарство», вважаємо за доцільне розглянути витрати основної операційної діяльності більш докладніше. Відповідно до визначених нами об'єктів витрат для дослідження на підприємстві, до витрат основної операційної діяльності належать: витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів; утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів; лісозаготівлі; транспортні витрати.

Ст ат ті ка ль ку ля ці	Сировина і матеріали
	Зворотні відходи (вираховуються)
	Покупні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій
	Паливо і енергія на технологічні цілі
	Основна заробітна плата
	Додаткова заробітна плата
	Відрахування на соціальні заходи
	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання
	Загальновиробничі витрати
	Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти
Інші виробничі витрати	

Рис. 2.5. Класифікація витрат підприємств за статтями калькуляції ДП «Покровське лісове господарство»  
Джерело: сформовано на основі [6]

Для ефективної організації аналітичного обліку витрат на ДП «Покровське лісове господарство», вважаємо за доцільне розглянути витрати основної операційної діяльності більш докладніше. Відповідно до визначених нами об'єктів витрат для дослідження на підприємстві, до витрат основної операційної діяльності належать: витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів; утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів; лісозаготівлі; транспортні витрати.

Вважаємо, що перелік калькуляційних статей витрат для обліку витрат на ДП «Покровське лісове господарство» має такий вигляд:

– витрати на придбання або вирощування насіння та садивного матеріалу (заготівля або закупівля насіння, шишок і садивного матеріалу, збирання шишок; вирощування садивного матеріалу; перевірка лісового насіння; створення плантацій та догляд за ними);

– собівартість утримання лісу, що перебуває у стадії дозрівання та дозрілого лісу, готового для зрубівання і реалізації (витрати на придбання чи вирощування насіння та садивного матеріалу, для утримання незрілих довгострокових біологічних активів та безпосередньо самих довгострокових біологічних активів);

– витрати на добрива та засоби захисту лісових насаджень (витрати на внесені в ґрунт під лісові культури органічні, мінеральні, бактеріальні та інші добрива; вартість придбаних пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, використаних для боротьби зі шкідниками та хворобами лісових культур);

– витрати на підготовку та освоєння виробництва включають розробку і освоєння нових технологічних процесів виробництва; розробка, оформлення і впровадження нормативів витрат та ін.;

– транспортні витрати (витрати, пов'язані з доставкою лісопродукції в пункт реалізації: “верхній” склад, “нижній” склад, кінцевий споживач (фізичні та юридичні особи). (Додаток Е)

Перелік калькуляційних статей витрат, які формують собівартість продукції на підприємствах лісового господарства, залежатиме також від етапів виробничого циклу, а саме:

- утримання незрілих довгострокових біологічних активів;
- утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів.

## Висновки за розділом 2

Результати проведеного дослідження обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства ДП «Покровське лісове господарство» показали, що фінансовий облік операцій з біологічними активами підприємства проводиться згідно Методичних рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України та частково норм П(С)БО 30. Тому нами було показано як проводиться фінансовий облік витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією активів згідно норм П(С)БО 30.

Розглянуто звітність та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства. Відповідно до якого на балансі підприємств лісового господарства необхідно обліковувати такі біологічні активи як лісові насадження, оскільки вони відповідають критеріям визнання біологічних активів, а саме: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; підприємство здійснює управління біологічним активом і контроль за його використанням; підприємство отримає в майбутньому економічну вигоду, від його використання; вартість біологічного активу може бути достовірно визначена. ДП «Покровське лісове господарство» сплачує податки за загальною системою і зобов'язане сплачувати такі податки: податок на прибуток, податок на додану вартість, крім того система оподаткування операцій з біологічними активами ДП «Покровське лісове господарство» базується на чинному податковому законодавстві України та містить два види податків: рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів (стаття 256 ПКУ); податок на лісові землі (стаття 277 ПКУ).

Охарактеризовано облік операцій з біологічними активами підприємства в системі прийняття управлінських рішень, які на нашу думку зводяться до формування на підприємстві системи зведеного обліку витрат на ДП «Покровське лісове господарство», тобто економісти в основному аналізують витрати в цілому по підприємству.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА ДП «ПОКРОВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»

#### **3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства**

З метою реалізації стратегії економічного розвитку на ДП «Покровське лісове господарство» потрібно, забезпечити раціональне використання визначених джерел фінансування й ефективності відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва тому виникає необхідність у забезпеченні достатності та взаємоузгодженої інформації. Одним із інструментів при цьому, може бути налагодження дієвого механізму контролю витрат через впровадження елементів управлінського обліку. В умовах функціонування ДП «Покровське лісове господарство», як державного підприємства, запропоновано ідею бюджетування, яка включає: процес трансформації планів діяльності підприємства в фінансово-економічні показники; інструмент підвищення відповідальності керівників за витрати та досягнення поставленої мети; технологію інформаційно-аналітичної підтримки управління, яка призначена для підвищення економічної обґрунтованості рішень [169].

Дослідження показало, що науковці розглядають бюджетування у трьох аспектах: як фінансове планування на підприємстві, у межах якого складають прогнозні фінансові звіти; як технологія господарського планування, у межах якої на підприємстві з визначеною періодичністю складають сукупність різних видів бюджетів; як технологію управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, у межах якої здійснюються планування, облік, контроль і регулювання діяльності підприємства [50].

На наш погляд до головних завдань бюджетування витрат діяльності ДП «Покровське лісове господарство» слід віднести: оцінку діяльності підприємства



через порівняння фактичних витрат із плановими; підтримання функції поточного планування витрат на кожній ділянці лісогосподарської діяльності; обґрунтування витрат на кожній ділянці лісогосподарської діяльності; забезпечення виконання бюджетів витрат за структурними ділянками лісогосподарської діяльності [51].

Складання бюджетів витрат на ДП «Покровське лісове господарство» ставить за мету: доведення бюджетів витрат до відома відповідальних працівників усіх ділянок лісогосподарської діяльності; чіткий поділ відповідальності за кожною ділянкою лісогосподарської діяльності закріплюють осіб, відповідальні за виконання бюджетів витрат; контроль і оцінка ефективності роботи працівників за кожною ділянкою лісогосподарської діяльності через порівняння фактичних витрат з плановими, які зазначені у бюджетах витрат [31,51].

Вважаємо, що формування системи бюджетів витрат на ДП «Покровське лісове господарство» повинно розпочатися із:

- вивчення структури підприємства, організаційних зв'язків, системи документообігу та внутрішньо-управлінської звітності;
- формування якісної системи інформаційного забезпечення бюджетів;
- розв'язання проблеми технічної підтримки процесу впровадження системи бюджетів;
- призначення управлінської команди з розробки та впровадження бюджетів;
- навчання персоналу;
- розробка системи бюджетів, що корелює із управлінським вимогам.

Взагалі можна виділити такі процеси і операції: складання бюджетів (здійснює економічний відділ); погодження бюджетів (здійснює адміністрація на чолі із директором); виконання бюджетів (здійснює відділ бюджетування та апарат управління для представлення бюджетів керівництву).

Погоджуючись із науковцями вважаємо, що бюджети на ДП «Покровське

лісове господарство» повинні бути стандартизованих форм, та включені як додатку Положення про облікову політику підприємства. Так як підприємство має статус державного, їх структура має бути обов'язково погоджена з обласним управлінням лісового та мисливського господарства, де враховано об'єкт, мету та періоду бюджетування, величину підприємства, тощо.

Слід додати, що в процесі формування бюджетів потрібно враховувати суб'єктивні фактори, які можуть впливати на очікуваний результат, а саме: чи впливає рівень інфляційних коливань, на ціну реалізації; чи відповідають обсяги виробництва обсягам реалізації продукції в межах звітнього періоду; чи будуть підвищувати поріг мінімальної заробітної плати та відповідно норми нарахувань на оплати праці; чи планується оновлення матеріально-технічної бази; чи можливе додаткове фінансування з державного бюджету підприємств лісового господарства.

Коли розглянути бюджет реалізації, де міститься інформацію про заплановані обсяги реалізації та відповідно виручку, яку одержано від реалізації лісопродукції в розрізі її видів (ділова деревина, технічна сировина, дрова, тощо) то він містить інформацію про плановий обсяг реалізації в натуральному та грошовому виразі. Від достовірності інформації, яка формується в бюджеті реалізації, залежить ефективність процесу бюджетування в цілому, тому до складових, які впливають на обсяги реалізації лісопродукції, можна віднести (економічний стан регіону, тенденції попиту покупців та пропозиції продавців лісопродукції, стан конкуренції на ринку, масштаби рекламних заходів) та мікроекономічні (якість продукції, виробнича потужність підприємства, цінова політика підприємства) показники. Користувачі інформації можуть мати уявлення про обсяги реалізації у натуральних і вартісних показниках із розбивкою (по кварталах) на періоди часу та суму грошових коштів від реалізації лісопродукції.

У заготівельному бюджеті формується інформація бюджету реалізації за видами продукції: ділова деревина, технічна сировина та дрова, враховуючи залишки на початок і кінець звітних періодів, обсяги лісозаготівлі та реалізації

лісопродукції [30,50]. Бюджет витрат, який відіграє ключову роль в формуванні дієвого управлінського обліку формується одночасно із бюджетом заготівлі. Слід враховувати, що інформація про обсяги закупівлі, суму матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи та інших операційних витрат є базовою для складання загального бюджету собівартості лісопродукції у розрізі відповідних етапів операційного циклу лісогосподарської діяльності: утримання незрілих довгострокових біологічних активів, утримання довгострокових біологічних активів та лісозаготівлі.

Бюджет закупівлі і бюджет інших прямих та загальновиробничих витрат є кількісною оцінкою прямих витрат підприємства на придбання та використання сировини, основних і допоміжних матеріалів (насіння, саджанці) для лісогосподарської діяльності. Бюджет закупівлі передбачає:

- яка кількість матеріалів (насіння, саджанці) буде використано для утримання незрілих довгострокових біологічних активів та безпосередньо самих довгострокових біологічних активів з урахуванням залишків матеріалів (насіння, саджанці) на початок і кінець звітної періоду (кварталу);
- який розмір витрат на утримання лісу, що перебуває у стадії дозрівання та дозрілого лісу, готового для зрубівання та реалізації з урахуванням залишків матеріалів (насіння, саджанці) на початок і кінець звітної періоду (кварталу);
- яка собівартість утримання лісу, що перебуває у стадії дозрівання та дозрілого лісу, готового для зрубівання та реалізації.

Ці показники можуть бути відображені як в одному документі, так і в окремих самостійних бюджетах: бюджеті закупівлі матеріалів (насіння, саджанців) та бюджеті витрат на утримання лісу. Проте, здійснюючи бюджетування витрат на підприємствах лісового господарства, ми об'єднали наведені вище бюджети з метою більшої наочності та деталізації витрат, пов'язаних з утриманням лісу.

Бюджет витрат на оплату праці включає план витрат на оплату праці виробничого персоналу та відповідних відрахувань на соціальні заходи. Якщо на підприємстві утворилась заборгованість з оплати праці, то додатково

складається графік погашення заборгованості. За результатами здійснених досліджень, на підприємствах лісового господарства відсутня заборгованість з оплати праці, тому запропоновано лише бюджет витрат на оплату праці [169].

Бюджет собівартості є вартісним вираженням сукупності витрат, що формують собівартість у лісогосподарській діяльності на різних етапах операційного циклу: утримання незрілих довгострокових біологічних активів; утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів; лісозаготівлі. На наш погляд, запропонована система бюджетів витрат формує інформацію для складання прогнозованого звіту про фінансові результати.

За результатами дослідження системи обліку, що застосовується на ДП «Покровське лісове господарство» бачимо, що існуюча методика автоматизації процесу бюджетування є не ефективною з використанням лише електронних таблиць Microsoft Excel. Тому автоматизація процесів бюджетування на основі комп'ютерного середовища Microsoft Excel буде не цілком ефективною.

Вивчення програмного ринку в Україні показало наявність програмних продуктів автоматизації бюджетування. Це і західні системи Hyperion Pillar, Adaytum e. Planning Analyst, а також вітчизняні комп'ютерні продукти виділяють: Бюджетне управління, Bplan, КІС: Бюджетування.

Для ДП «Покровське лісове господарство» вибір автоматизованої системи бюджетування повинен включати такі критерії: можливість створення бюджетів підприємства з урахуванням організаційно-технологічних особливостей їх діяльності; імпорт-експорт даних у облікові (бухгалтерські) системи, що застосовуються на підприємстві; можливість внесення змін до системи відповідно до зміни чинного законодавства та специфіки діяльності підприємств лісового господарства; наявність системи безпеки захисту конфіденційної інформації; наявність кваліфікованої підтримки розробником тощо.

### **3.2. Удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства за умов використання інформаційних систем і технологій**

Створення нових інформаційних технологій має велике значення для управління підприємствами лісового господарства. Вони активно перетворюють інші технології матеріального і нематеріального виробництва, в кінцевому підсумку формуючи новий стиль роботи й методи управління.

Суть інформаційних технологій становлять методи і засоби формування та підтримки інформаційних потоків у системах управління об'єктами, у тому числі, обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства ДП «Покровське лісове господарство».

Наразі найважливішими інноваціями ДП «Покровське лісове господарство» в сучасний час є інформаційно-комп'ютерні технології, розроблені для підприємств лісового господарства, які дозволяють значно спростити та оптимізувати низку специфічних для цього бізнесу процесів, у тому числі, обліку та оподаткуванню операцій з біологічними активами підприємства. Розроблена також конфігурація “Бухгалтерський облік для лісового господарства України”, яка є сертифікованим програмним продуктом, сумісним із системою програм 1С: Підприємство 7.7 [44]. Конфігурація містить повний набір засобів для бухгалтерського і податкового обліку в лісових господарствах і є цілком адаптованою до сучасних потреб галузі та до чинного законодавства. Програма дає можливість швидкого входження керівника в облік, оскільки в основу останнього покладена базова модель бухгалтерського обліку. Крім цього, програма досить проста в користуванні. Проте дослідження діяльності підприємств лісового господарства показало, що програма не набула поширення на практиці.

Дослідження показало, що вибір форми при побудові облікового апарату підприємству необхідно враховувати, що ефективність впровадження

централізованої або децентралізованої форми чи їх оптимального співвідношення залежить від застосовуваної форми обліку на підприємстві.

Отже, для підприємств із традиційними формами обліку, до яких відноситься ДП «Покровське лісове господарство», доцільним є використання централізованої форми побудови облікового апарату. При складній виробничій структурі підприємства можливо використання змішаної форми, яка б поєднувала централізовану та децентралізовану форми побудови облікового апарату.

Вважаємо, що для ДП «Покровське лісове господарство» найбільш оптимальною комп'ютерна форма обліку де структурною одиницею побудови облікового апарату є автоматизоване робоче місце (АРМ) бухгалтера. Такі АРМи можуть бути організовані як у головній бухгалтерії, так і в підрозділах підприємства, а кількість їх залежить від організаційної структури підприємства, його спеціалізації, а також від рівня технічного забезпечення підприємства. Найбільш оптимальною є блочна структура побудови облікового апарату (рис. 3.1).

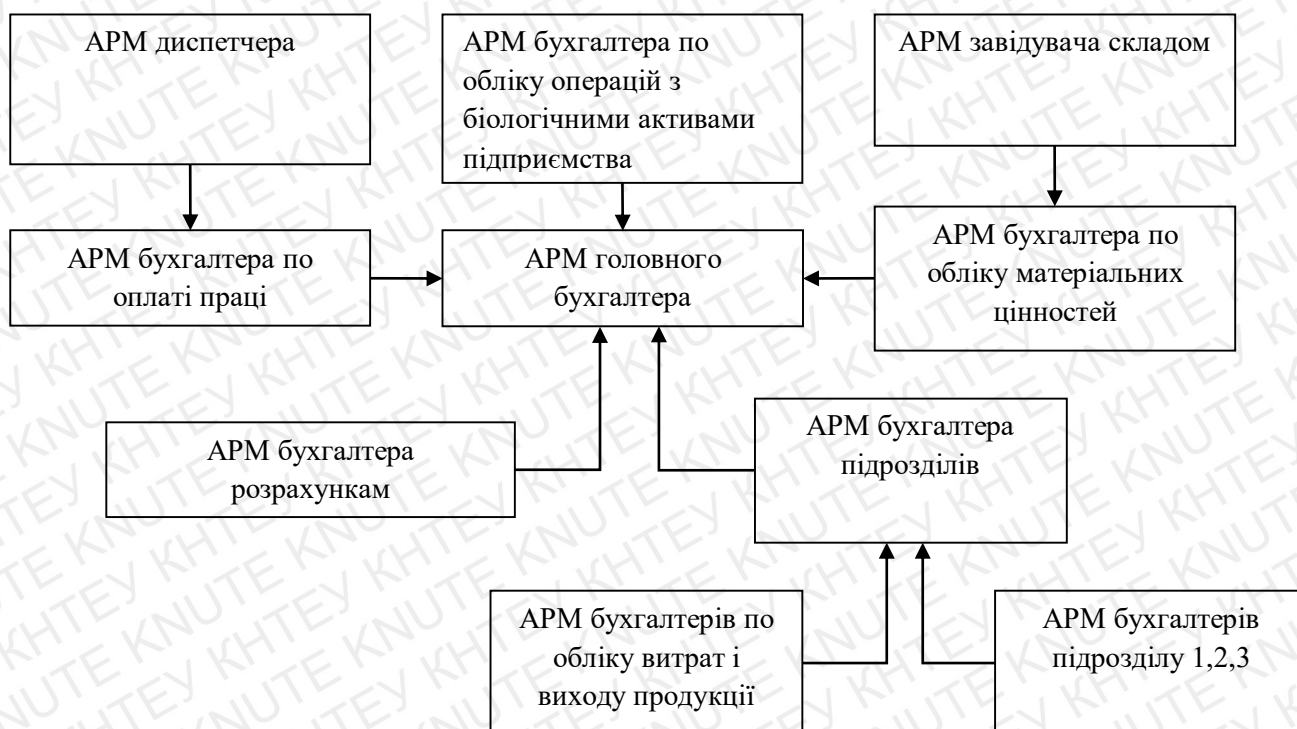


Рис. 3.1 Структура побудови облікового апарату при комп'ютерній формі побудови облікового апарату.

Джерело: розроблено на основі реєстрів синтетичного обліку ДП «Покровське лісове господарство»

Застосування блочної структури побудови облікового апарату дозволяє підприємству з найменшими витратами поступово перейти до комплексної комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Функціональні можливості бухгалтерських АРМ блоків представлені (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1

**Функціональні можливості бухгалтерських АРМ блоків**

Види АРМ бухгалтера	Функціональні можливості
1	2
АРМ головного бухгалтера	Дозволяє комп'ютеризувати ведення реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, Головної книги, що призводить до автоматизованого формування Балансу та інших форм звітності
АРМ бухгалтера по оплаті праці	Дозволяє комп'ютеризувати ведення особових рахунків працівників, нарахувань та виплат заробітної плати
АРМ бухгалтера по обліку основних засобів	Дозволяє автоматизувати пооб'єктний облік основних засобів
АРМ бухгалтера по обліку операцій з біологічними активами підприємства	Дозволяє оперативно одержувати дані про вироблену, відвантажену, оплачену продукцію та обліку операцій з біологічними активами підприємства
АРМ бухгалтера по обліку матеріальних цінностей	Дозволяє оперативно одержувати дані про рух і використання виробничих запасів, а також комп'ютеризує виписку первинних документів щодо руху матеріальних цінностей
АРМ обліковця (диспетчера)	Дозволяє комп'ютеризувати обробку дорожніх листків автомобілів, тракторів, а також нарахування оплати праці працівникам сільськогосподарських підприємств
АРМ бухгалтера виробничого підрозділу	Дозволяє комп'ютеризувати ведення особових рахунків підрозділів за принципами нормативно-чекової форми контролю витрат і виходу продукції, здійснювати контроль за ходом технологічних операцій, рухом худоби тощо

Джерело: розроблено на основі реєстрів синтетичного обліку ДП «Покровське лісове господарство»

Так, створюється розгалужена мережа комп'ютерів між усіма зацікавленими користувачами з використанням периферійних пристроїв для одержання первинної інформації, а також забезпечується автоматизація більшості облікових розрахунків. Це сприяє значному збільшенню оперативності надходження первинної інформації та її обробки відповідно до потреб облікового й управлінського персоналу незалежно від віддаленості підрозділів підприємства.

### **Висновки за розділом 3**

Результати проведеного дослідження удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства ДП «Покровське лісове господарство» показали, що з урахування форми господарської діяльності та специфіки господарської діяльності, до напрямів і заходів удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства на сьогоднішній день варто віднести впровадження елементів управлінського обліку у формі бюджетування витрат. Запропоновано скористатися програмними продуктами.

Щодо удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства то її насамперед пов'язують із використання інформаційних систем і технологій, а саме із формуванням структури побудови облікового апарату при комп'ютерній формі побудови облікового апарату та функціональними можливостями бухгалтерських АРМ блоків.



## ВИСНОВКИ

Дослідження обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства дозволяє зробити наступні висновки.

1. Проаналізовано обліково-економічну сутність, класифікацію та оцінку, що включає взаємодія економічних і біологічних законів у лісовому господарстві відображена у П(С)БО 30 «Біологічні активи», згідно з яким безпосереднє вирощування лісопродукції характеризується як біологічні перетворення активів у лісовому господарстві, слід додати, що лісові насадження як національне багатство країни не відображаються у бухгалтерському балансі підприємства, тому про об'єктивний і достовірний бухгалтерський облік, не може бути мови. Своєю чергою, це призводить до зловживань і перекручування показників фінансової звітності.

2. Встановлені концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з біологічними активами, що зводяться до етапів формування інформації про довгострокові біологічні активи рослинництва в міжнародній і національній нормативно-правовій базі (МСФЗ 41 «Сільське господарство», П(С)БО 30 «Біологічні активи») та норм Податкового Кодексу України.

3. Описано що фінансовий облік операцій з біологічними активами підприємства проводиться згідно Методичних рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України та частково норм П(С)БО 30. Тому нами було показано як проводиться фінансовий облік витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією активів згідно норм П(С)БО 30.

4. Розглянуто звітність та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства. Відповідно до якого на балансі підприємств лісового господарства необхідно обліковувати такі біологічні активи як лісові насадження, оскільки вони відповідають критеріям визнання біологічних активів, а саме: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; підприємство здійснює управління біологічним активом і контроль за його використанням; підприємство отримує в

майбутньому економічну вигоду, від його використання; вартість біологічного активу може бути достовірно визначена. ДП «Покровське лісове господарство» сплачує податки за загальною системою і зобов'язане сплачувати такі податки: податок на прибуток, податок на додану вартість, крім того система оподаткування операцій з біологічними активами ДП «Покровське лісове господарство» базується на чинному податковому законодавстві України та містить два види податків: рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів.

5. Охарактеризовано облік операцій з біологічними активами підприємства в системі прийняття управлінських рішень, які на нашу думку зводяться до формування на підприємстві системи зведеного обліку витрат на ДП «Покровське лісове господарство», тобто економісти в основному аналізують витрати в цілому по підприємству.

6. З урахування форми господарської діяльності та специфіки господарської діяльності, до напрямів і заходів удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства на сьогоднішній день варто віднести впровадження елементів управлінського обліку у формі бюджетування витрат. Запропоновано скористатися програмними продуктами.

7. Щодо удосконалення обліку та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства то її насамперед пов'язують із використання інформаційних систем і технологій, а саме із формуванням структури побудови облікового апарату при комп'ютерній формі побудови облікового апарату та функціональними можливостями бухгалтерських АРМ блоків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 384 с.
2. Будько О.В. Фінансовий облік: навч. посіб. для студ. ВНЗ / О.В. Будько. – Дніпродзержинськ: ДДТУ, 2013. – 492 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖТІ, 2013. – 640 с.
4. Безверхий К. Бухгалтерський облік в Україні: імплементація норм директив Європейського Союзу/ К. Безверхий // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – № 1. – С. 136 – 151
5. Бюджетирование: теория и практика (+ CD) : [учебное пособие] / Л. С. Шаховская, В. В. Хохлов, О. Г. Кулакова и др. – М. : КНОРУС, 2009. – 400 с.
6. Вовчук Т. І. Біологічні активи лісового господарства / Т. І. Вовчук // Науковий вісник НЛТУ України : збірник науково-технічних праць. – 2006. – Вип. 16.2. – С. 24-27.
7. Вовчук Т. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Тетяна Іванівна Вовчук. – Київ, 2009. – 21 с.
8. Гейер Е.С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: навч. посіб. для студ. спец. «Облік і аудит» / Е.С. Гейер, О.А. Наумчук. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. – 283 с.
9. Голов С. Бухгалтерський облік: від рахівництва до інтегрованої інформаційної системи / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №5. – С. 9-17.
10. Голов С. МСФЗ в Україні: шляхом спроб та помилок / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №3. – С. 3-12.

11. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2014. – 880 с.
12. Гордополов В. Ю., Гоцуляк В. Д., Несходовський І. С. Особливості обліку лісових біологічних активів та лісопродукції. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2015. № 4. С. 76-87
13. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [моногр.] / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
14. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
15. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
16. Інструкція по обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України : наказ Державного комітету лісового господарства України від 19.12.2003 р. № 205 // Бухгалтерський облік у лісовому господарстві. – № 1 (15). – 2004. – С. 2-16.
17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
18. Концептуальна основа фінансової звітності –Режим доступу: URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254/96-вр>  
URL:[http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
19. Клепар Г. І. Витрати підприємства в Податковому кодексі України та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку:

узгодженість та суперечності / Г. І. Клепа. URL:  
[http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2011\\_33\\_sv2/SOURCE/17.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2011_33_sv2/SOURCE/17.pdf).

20. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-XII. URL:  
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>

21. Максименко Д. В., Даниш Н. І. Методика обліку лісового господарства України. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Мукачєво: Карпатська вежа, 2017. № 22(17). С. 227-237.

22. Максименко Д. В., Даниш Н. І. Методика обліку лісового господарства України. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Мукачєво: Карпатська вежа, 2017. № 22(17). С. 227-237

23. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, затверджені наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124 [Електронний ресурс]. URL:  
<https://law.dtkk.com/nakaz-derzhavnogo-agenstva-lisovyh-re/>

24. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 URL:  
[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=66835&cat\\_id=50097](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66835&cat_id=50097).

25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL:  
[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=66826&cat\\_id=50097](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66826&cat_id=50097).

26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 URL:  
[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=50263&cat\\_id=50097](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50263&cat_id=50097)

27. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL:  
<http://uazakon.com/big/text1528/pg1.htm28>.

28. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України : наказ

- Державного комітету лісового господарства України від 08.11.2002 р. № 146.  
URL: [http://www.kadrlis.com.ua/normativna\\_baza.htm](http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm).
29. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: –  
Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>.
30. Міжнародні стандарти фінансової звітності : [Електронний ресурс].  
–Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).
31. Мочерний С.В. Політична економія: навч. посіб. / С.В. Мочерний, Я.С. Мочерна. – 2-е вид., випр. і доп.–К.: Знання, 2016. – 684с.
32. Озеран В. О. До питання інтеграції національного законодавства до міжнародного щодо обліку біологічних активів у лісовому господарстві / М. Ю. Чік, В. О. Озеран // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики : зб. матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 14 трав. 2010 р.). – К. : КНЕУ, 2010. – С. 109-111
33. Озеран В. О. До питання обліку витрат за центрами відповідальності у лісівництві / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матер. VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (18-20 травня 2011 р., Черкаси). – Черкаси. – 2011. – С. 117-119.
34. Озеран В. О. До питання обліку витрат на підприємствах лісового господарства / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці : матер. першої Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 26-28 квіт. 2010 р.). – Ужгород : УжНУ, 2010. – С.199-200.
35. Податковий кодекс України // (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) ред. від 01.01.2018р. – URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
36. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. - №996-XIV. - URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” URL: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 :: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 URL: Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

41. Сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

42. Фатенок-Ткачук А.О. Фінансовий облік I, II : навч. посіб. / А. О. Фатенок-Ткачук; Східноєвроп. нац. ун-т ім. Лесі Українки. — Луцьк : Вежа-Друк, 2014. — 535 с.

43. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / М. Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 7-ме вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2016. – 1040 с.

44. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

45. Фінансовий облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл./ Л.В. Нападовська, А.В. Алексеєва, О.А. Бакурова та ін./ За ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.

46. Фінансовий облік : підручник / [Я. Д. Крупка та ін.]; М-во освіти і науки України, Терноп. нац. екон. ун-т.— 3-тє вид., доповн. та переробл. — Тернопіль : ТНЕУ, 2017. — 417 с.

47. Фінансовий облік 2 : навч. посіб. / Н. М. Ткаченко, О. В. Борович, І. Л. Цюцяк, А. Л. Цюцяк; за заг. ред. Н. М. Ткаченко; М-во освіти і науки України,

Нац. ун-т харч. технологій, Івано-Франків. ун-т права ім. Данила Галицького. — К. : Алерта, 2014. — 455 с.

48. Фоміна О.В. Концепція методу управлінського обліку /О.В. Фоміна // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 8. – С. 1187–1190. –URL : <http://www.global-national.in.ua/archive/8-2015/249>.

49. Форми організації бухгалтерського обліку // Бібліотека бухгалтерського обліку. – URL: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=70&ArtID=203>

50. Чік М. Ю. Аспекти бюджетування в системі управління витратами підприємства / М. Ю. Чік // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. матер. І Всеукраїнської наук.-практ. інтернет-конф. (м. Львів, 31 берез. 2012 р.). – Львів : Львівська комерційна академія, 2012. – С. 176-178.

51. Чік М. Ю. Аспекти побудови системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 22.10. С. 194-198.

52. Чік М. Ю. Аспекти побудови бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства / М. Ю. Чік // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – 2012. – Вип. 22.10. – С. 194-198

53. Шавурська С. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку лісу. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 3(24). С. 532-536.



## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### Пояснювальна записка

#### Державне підприємство "Покровське лісове господарство" за 2015- 2019 рр.

Об'єктом дослідження є Державне підприємство "Покровське лісове господарство", яке має державну форму власності і займається виробництвом продукції розсадників, полювання та відлов, включаючи надання послуг, лісівництво та інша лісогосподарська діяльність. Дане підприємство знаходиться в м. Покровськ, Донецької області.

Товариство здійснює самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність з метою одержання прибутку та досягнення економічних і соціальних результатів.

Основний вид економічної діяльності юридичної особи визначений на підставі даних державних статистичних спостережень відповідно до статистичної методології за підсумками діяльності за рік – КВЕД 02.10 Лісівництво та інша лісогосподарська діяльність. Проаналізувавши дані підприємства, Баланс (Звіт про фінансовий стан), ми бачимо, що у 2015 році активи підприємства розподілилися майже рівномірно, а якщо казати точніше необоротні активи склали 43,65%, а оборотні активи становили 56,35%. Основну частину необоротних активів склали основні засоби, а саме 38,16%, у свою чергу частину оборотних активів склали запаси (39,36%). У 2016 році необоротні активи склали 43,99%, а оборотні активи 56,01%. Основну частину необоротних активів склали основні засоби 34,87%, що на 3,29% менше ніж у 2015 році. Запаси у 2016 році становили більшу частину оборотних активів, різниця порівняно з 2015 роком незначна.

У 2017 році відбулося збільшення необоротних активів (0,76%) і зменшення оборотних активів (0,76%). У даному році необоротні активи склали 44,35%, їх основну частину склали основні засоби 36,11%. Оборотні активи у 2017 році склали 55,65%, їх зменшення відбулося за рахунок зменшення запасів,

**Продовження дод. А**

їх частка склала 34,25%, також збільшилися поточні біологічні активи і склали 10,86%.

У 2018 році активи підприємства склалися на 32,32% із необоротних активів і на 67,68% із оборотних активів. Різке зменшення необоротних активів зумовлене зменшенням основних засобів їх частка склала 25,05%.

У 2019 році необоротні активи вперше перевершили оборотні активи їх співвідношення 53,76% на 46,24%. Різке збільшення необоротних активів відбулося за рахунок збільшення основних засобів на 22,38% в порівнянні з попереднім роком. Оборотні активи зменшились за рахунок зменшення запасів, а саме готової продукції на 4,55%. Також зменшились поточні біологічні активи на 4,59%.

Проаналізувавши дані структури капіталу, які наведені за 5 років, ми можемо зробити висновок, що власний капітал зростав упродовж усього звітного періоду з 2015 по 2019 рік. У 2019 році сума власного капіталу сягала 30965 тис. грн., що перевищує значення 2015 року на 16657 тис. грн.. Зросли показники поточних зобов'язань, питома вага поточної заборгованості за товари, роботи, послуги за 2019 рік склала 15,19%. Загальна сума поточних зобов'язань за 2019 рік 11827 тис. грн., що становить 27,64% усього капіталу, але якщо звернути увагу на 2015 рік коли сума поточних зобов'язань становила 7248 тис. грн., питома вага у свою чергу склала 33,62%, це все зумовлено збільшенням кількості капіталу загалом на підприємстві. Отже, ми бачимо, що дане підприємство працює як за рахунок власних коштів так і за рахунок позикових, що в умовах економічної кризи, в даний час, є позитивним явищем.

Хоча в 2015 році підприємством було отримано незначний прибуток від здійснення господарської діяльності, що є небажаним, проте протягом наступних двох років були отримані прибутки стабільні прибутки у сумі 1990 тис грн. Чистий прибуток в 2018 році збільшився порівняно з 2017 роком на 6241 тис. грн. У 2019 році спостерігається зниження прибутку на 86,6 % ніж у

попередньому році

### Продовження дод. А

На короткострокову ліквідність або платоспроможність підприємства впливає його здатність генерувати прибуток. У цьому зв'язку розглядається такий аспект діяльності підприємства як рентабельність (табл. А1).

Таблиця А.1

#### Динаміка показників рентабельності підприємства

Показники	2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6
Валова рентабельність (збитковість) реалізації продукції	8,733401	27,17723	21,34591	1,303987	15,18494
Чиста рентабельність (збитковість) реалізації продукції	3,248212	10,66509	7,754355	32,5246	3,369691
Рентабельність (збитковість) доходу від операційної діяльності	55,1	31,98161	34,49274	35,41285	4,607421
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (фінансова рентабельність)	2,222533	12,21009	9,396987	27,56623	3,571775

Джерело: розраховано за даними ДП "Покровське лісове господарство"

Аналіз динаміки показників рентабельності не є однозначним. Проте є така тенденція до циклічності. У 2018 році відбувається зріст, що є позитивним, а вже у 2017 році спад, проте не значний. У 2018 році значно зменшилась валова рентабельність (на 84,6%), проте інші показники рентабельності значно зросли. Що стосується 2019 року, відбувається знову зменшення показників рентабельності, що є негативною тенденцією. Розміри операційної рентабельності у 2019 році значно нижчі, ніж валова рентабельність. Це свідчить про те, що підприємство несе значні адміністративні та збутові витрати. Протягом періоду дослідження рентабельність активів підвищувалась до 2018 року, та різко впала у 2019 році. Якщо в 2015 р. підприємство отримала 1,47 копійок чистого прибутку на кожен вкладену гривню активів, то в 2018 р. - вже 21,6 копійок; Факторами такого підвищення є оптимізація структури оборотних активів, і підвищення суми чистого прибутку. Спад у 2019 році склав 2,58 копійок чистого прибутку на кожен вкладену гривню активів. Аналогічно відбулося підвищення фінансової рентабельності. Якщо в 2015 році кожна

**Закінчення дод. А**

залучена гривня власних коштів дозволила отримати 2 грн. 22 коп. чистого прибутку, то в 2019 р. – 3 грн. 57 коп.

## Додаток Г

### Характеристика чинної нормативно-правової бази з питань облік та оподаткування операцій з біологічними активами підприємства

Найменування нормативного документу	Короткий зміст	Використання у обліково-аналітичному процесі
1	2	3
Конституція України від 28.06.1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Основний Закон України, встановлює права і свободи громадян України	Ст. 42. Кожен має право на здійснення підприємницької діяльності, яка не заборонена законом
Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Кодекс визначає види і організаційні форми підприємств, правила їх створення, реєстрації, реорганізації і ліквідації, організаційний механізм здійснення ними підприємницької діяльності	Використовуємо при розгляді характеристики базового підприємства
Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Основний нормативно-правовий акт цивільного законодавства України, яким регулюються особисті немайнові та майнові відносини	Застосовуємо при розгляді питання регулювання немайнових та майнових відносин базового підприємства
Податковий кодекс України, № 2755-VI від 2 грудня 2010 року/[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів.	Застосовуємо при розгляді системи оподаткування базового підприємства
Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України" від 16.07.99р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Використовуємо при вивченні організації та веденні бухгалтерського обліку доходів підприємства
Про затвердженні національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення і розкриття її елементів.	Використовується при розгляді відображення біологічних активів у звітності базового підприємства

## Продовження дод. Г

1	2	3
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Визначає методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації біологічні активи	Використовується для обліку біологічних активів
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій", наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Наведений перелік рахунків, які необхідні для реєстрації бухгалтерської інформації про діяльність господарського суб'єкту	Використовується для складання робочого плану з обліку доходів підприємства
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a> .	Ця інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань підприємств	Розглядаються загальні положення даної інструкції

## Додаток У

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)  
 ДЕРЖАВНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ПОКРОВСЬКЕ ЛІСОВЕ  
 ГОСПОДАРСТВО"  
 2015-2019 рр.(ЄДРПОУ 00991769)**

<i>Стаття</i>	<i>Код рядк а</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	9790	18659	25663	25307	32822
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(8935)	(13588)	(20185)	(25637)	(27838)
Валовий :						
прибуток	2090	855	5071	5478	330	4984
збиток	2095					
Інші операційні доходи	2120	3500	5846	7200	12934	4674
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	2927	3673	5960	12303	3568
Адміністративні витрати	2130	(681)	(873)	(1180)	(1048)	(1446)
Витрати на збут	2150					
Інші операційні витрати	2180	(2572)	(6913)	(5062)	(2468)	(7046)
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	(2073)	(4019)	(4732)	(1894)	(3946)
<b>Фінансові результати від операційної діяльності :</b>						
прибуток	2190	1102	3131	6436	9088	1166
збиток	2195					
Доход від участі в капіталі	2200					
Інші фінансові доходи	2220					
Інші доходи	2240					
Фінансові витрати	2250	(784)	(1141)	(1457)	(957)	(60)
Втрати від участі в капіталі	2255					
Інші витрати	2270					
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b>						
прибуток	2290	318	1990	1990	8231	1106
збиток	2295					
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300					
<b>Чистий фінансовий результат</b>						
прибуток	2350	318	1990	1990	8231	1106
збиток	2355					
<b>ІІ. СУКУПНИЙ ДОХІД</b>	2465	318	1990	1990	8231	1106

## Продовження дод. У

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ  
ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	2015	2016	2017	2018	2019
Матеріальні затрати	2500	7538	14432	18404	25879	17251
Витрати на оплату праці	2505	1167	2565	2706	3401	4844
Відрахування на соціальні заходи	2510	679	995	1056	725	1038
Амортизація	2515	1002	1066	1161	1283	1394
Інші операційні витрати	2520	712	680	2637	1905	1505
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>11098</b>	<b>16738</b>	<b>25964</b>	<b>33193</b>	<b>26032</b>