

Наукова робота

на тему:

**ОБЛІКОВО-ПОДАТКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДОЛАННЯ ТІНЬОВОГО
ОБІГУ ДЕРЕВИНИ В ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Оцінка стану розвитку лісової галузі та облікового процесу деревини в лісогосподарських підприємствах.....	6
Розділ 2. Облікове та податкове забезпечення подолання тіньового обігу деревини в лісогосподарських підприємствах.....	19
Висновки.....	27
Список використаної літератури.....	28

Вступ

Актуальність дослідження. Лісогосподарська галузь України належить до господарського комплексу, що має стратегічне значення для національної економіки, оскільки охоплює всі процеси, що пов'язані з відтворенням лісу та використанням стратегічного ресурсу – деревинної продукції.

Водночас, лісове господарство в Україні розвивається нестабільно, особливо щодо показників економічної ефективності господарювання, наявності значного тіньового сектору обігу деревини і самовільних рубок та динаміку їх зростання.

Для подолання зазначених вище проблем в галузі існує необхідність використання можливостей бухгалтерського обліку і оподаткування, зокрема, інструментів оцінки ресурсів, облікових механізмів захисту активів та ефективного розподілу створених доходів лісогосподарськими підприємствами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дискусійні питання з обліку господарської діяльності та, зокрема, руху деревини в лісогосподарських підприємствах розглядали Д. В. Максименко [8], Н. І. Даниш [8], І. В. Замула [4], О. В. Шавурська [4], Т. І. Вовчук [2], В. О. Озеран [12], М. Ю. Чік [12], А. С. Макаренко [7], Т. А. Ковбаса [6], Ю. Ю. Мороз [9], Ю. С. Цаль-Цалко [9], В. С. Ейсмонт [9], Т.С. Гайдучок [9], Н.І. Цегельник [9] та інші.

Проте, ці дослідження виконувались в контексті загальних проблем організації облікового процесу господарської діяльності лісогосподарських підприємств і можливості визнання лісових ресурсів як біологічних активів. Дослідження питань організації облікового процесу і проблем податкових платежів в лісогосподарських підприємствах як інструменту забезпечення подолання тіньового обігу деревини не здійснювались.

Метою наукової роботи є обґрунтування підходів до організації фінансового обліку руху деревини в лісогосподарських підприємствах як механізму можливого подолання тіньового обігу деревини та визначення ролі в цьому процесі системи оподаткування.

Мета дослідження обумовила необхідність вирішення таких завдань:

- ✓ дослідити стан розвитку лісогосподарської галузі;
- ✓ вивчити процес електронного обліку деревини та його нормативного забезпечення;
- ✓ розробити рекомендації з відображення господарських операцій щодо руху деревини в бухгалтерському обліку лісогосподарських підприємств як механізму забезпечення подолання тіньового обігу деревини.

Об'єктом дослідження є процес відображення господарських операцій з руху деревини на рахунках бухгалтерського обліку в системі економічного механізму подолання тіньового обігу деревини.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних аспектів побудови бухгалтерського обліку з супроводом електронного відображення господарських операцій щодо руху деревини з метою подолання її тіньового обігу.

Робоча гіпотеза полягає у припущенні, що забезпечення облікового процесу руху деревини на рахунках бухгалтерського обліку від її наявності в лісових масивах до господарських операцій з реалізації та споживання лісогосподарськими підприємствами сприятиме подоланню тіньового обігу деревини, тобто буде позитивно впливати на формування стійкої моделі господарювання в лісовій галузі.

Методи дослідження. Для наукового вирішення поставлених завдань використовувалися: абстрактно-логічний метод – при визначенні ролі лісогосподарських підприємств в національній економіці України та впливу на ефективність господарювання такого негативного фактору як тіньовий обіг деревини; метод порівняльного аналізу – при дослідженні механізмів електронного обліку деревини та відображення обліку деревини в системі рахунків бухгалтерського обліку; розрахунково-конструктивний метод та метод аналогії – при моделюванні записів господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, які впливають на подолання тіньового обігу деревини.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій для здійснення записів господарських операцій з руху деревини з метою подолання її тіньового обігу. Результати роботи опубліковано в Журналі «Економіка. Облік. Податки в суспільстві», № 4 (10). 2020. С. 24-25.

Практичне значення одержаних результатів. Основні практичні розробки дослідження запропоновані для використання суб'єктами господарювання, зокрема результати роботи впроваджено в Поліському національному агроєкологічному університету (довідка № 274/01-17 від 10.02.2021 р.)

Структура та обсяг наукової роботи. Наукова робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел. Основний зміст наукової роботи викладено на 24 сторінках друкованого тексту. Робота містить 1 таблицю та 14 рисунків. Список використаної літератури нараховує 32 найменування.

Розділ 1. Оцінка стану розвитку лісової галузі та облікового процесу деревини в лісогосподарських підприємствах

Економічну діяльність лісового господарства в Україні формують окремі лісогосподарські суб'єкти господарювання, технологічні процеси яких спрямовані на ведення лісового господарства згідно існуючих законодавчих вимог, в процесі якого юридичні і фізичні особи отримують та реалізують продукти лісу і одержують доходи. Загальна площа лісових ділянок, що належать до Лісового фонду України становить 10,4 млн.га, в тому числі вкриті лісовою рослинністю – 9,6 млн.га [30].

Лісове господарство майже на всіх лісових землях України ведеться спеціалізованими державними та комунальними лісовими підприємствами підпорядкованими великій кількості міністерств, відомств та територіальних громад. Загальна чисельність суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність за КВЕД 02 «Лісове господарство та лісозаготівлі» в Україні наведено на рис. 1.1.

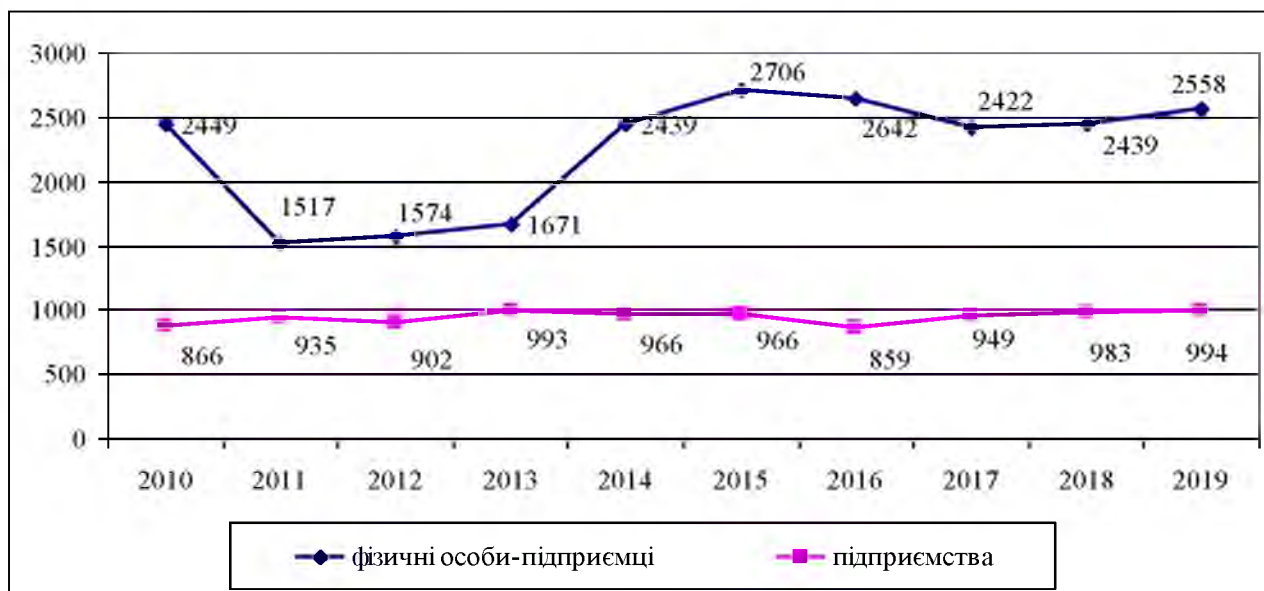


Рис. 1.1. Динаміка чисельності суб'єктів господарювання за КВЕД 02 «Лісове господарство та лісозаготівлі»

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

В лісовому господарстві і лісозаготівлі на сьогодні господарює більше 3,5

тис. суб'єктів господарювання, з них біля 1 тис. підприємств і більше 2,5 тис. ФОПів.

Характеристика основної діяльності лісогосподарських підприємств, яка формується показниками кількості і структури заготовленої деревини та її реалізацією наведено на рис. 1.2-1.4.

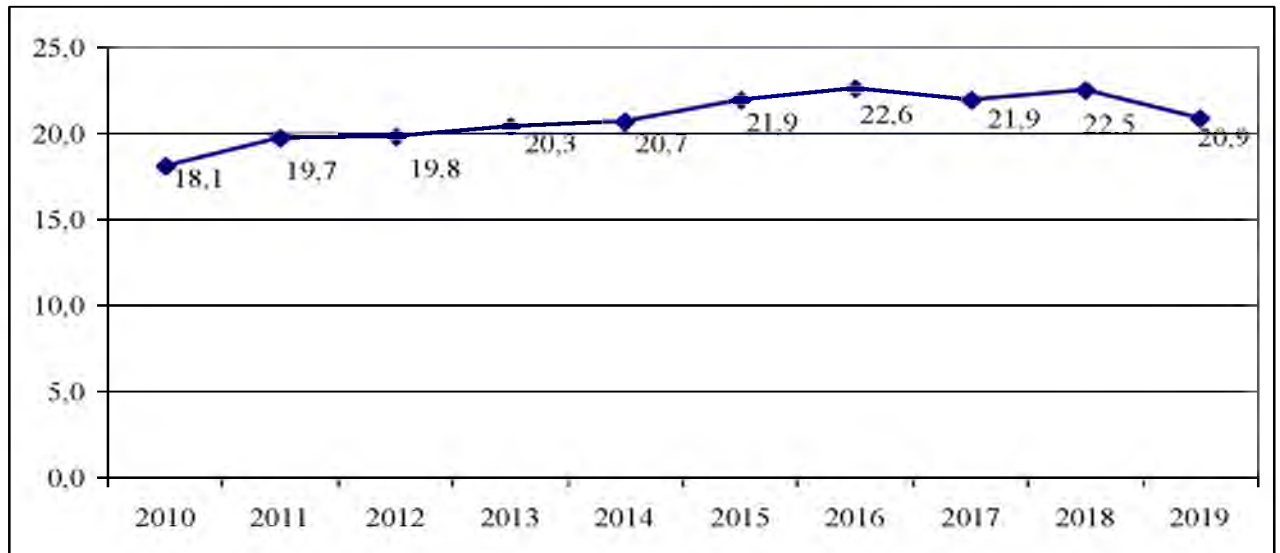


Рис. 1.2. Кількість заготовленої деревини лісогосподарськими підприємствами України (млн.м³)

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

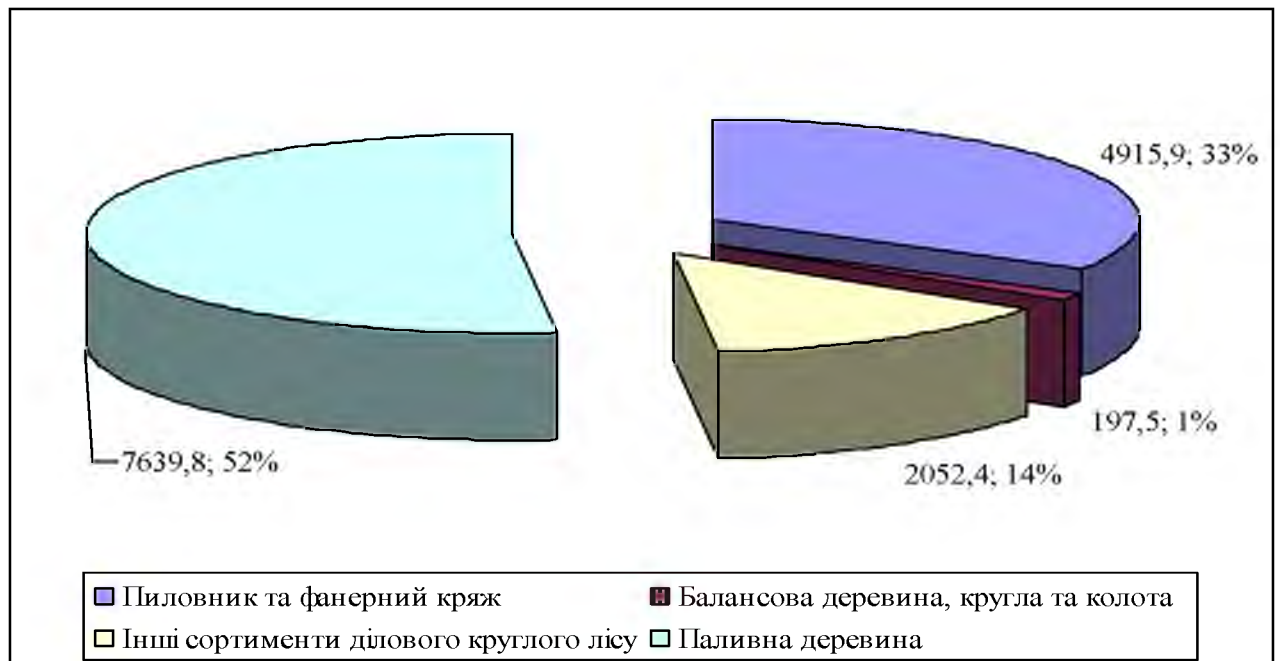


Рис. 1.3. Структура реалізації лісової продукції в межах України за видами у 2019 році (тис.м³; відсоток)

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

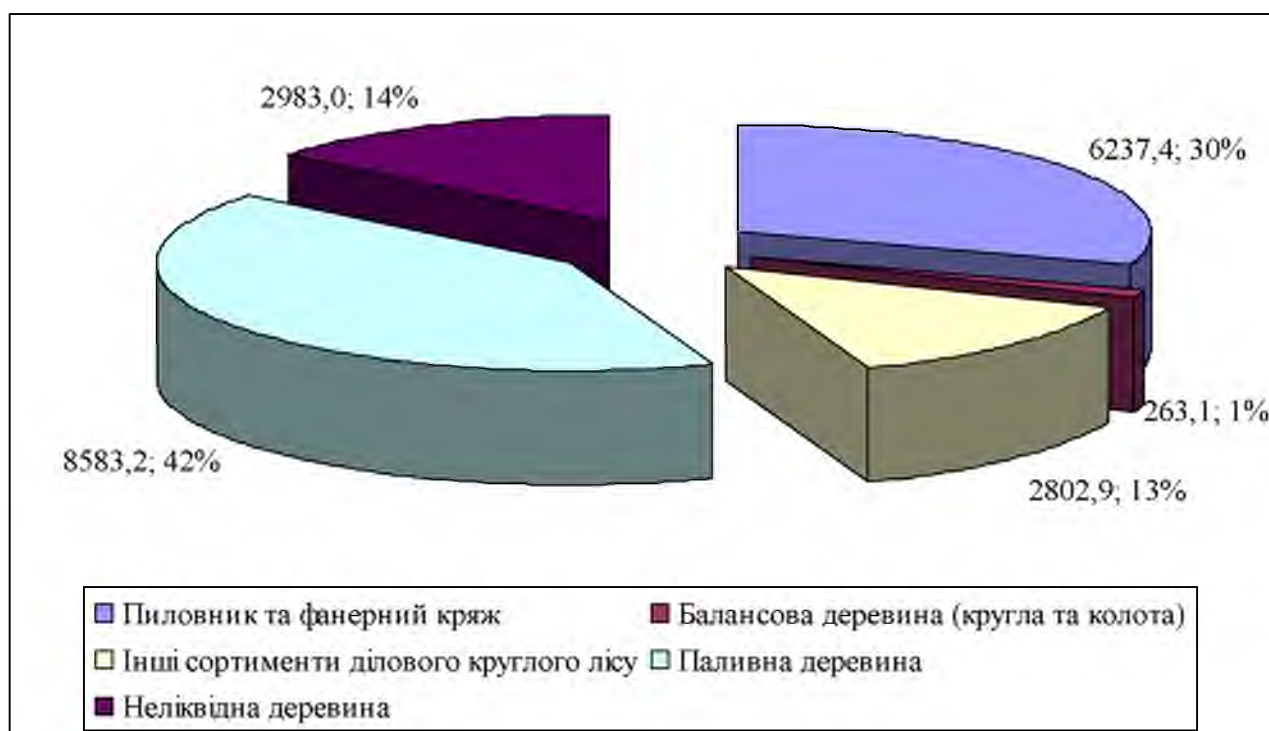


Рис. 1.4. Структура заготовленої деревини підприємствами лісового господарства України за видами лісової продукції в 2019 році (тис.м³; відсоток)

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Як свідчать дані рис. 1.2, в останні роки відмічається негативна динаміка заготівлі деревини. В структурі заготовленої і реалізованої деревини в межах України переважає паливна деревина.

Наразі, стан лісогосподарських підприємств в Україні характеризується низьким рівнем всіх структурних елементів створеної доданої вартості, особливо наявністю значного відсотку збиткових підприємств і одержаних сум збитку (рис. 1.5 та 1.6).

В 2019 році кожне шосте підприємство було збитковим, а загальна сума збитків становила 51,4 млн.грн. при позитивній динаміці починаючи з 2012 року.

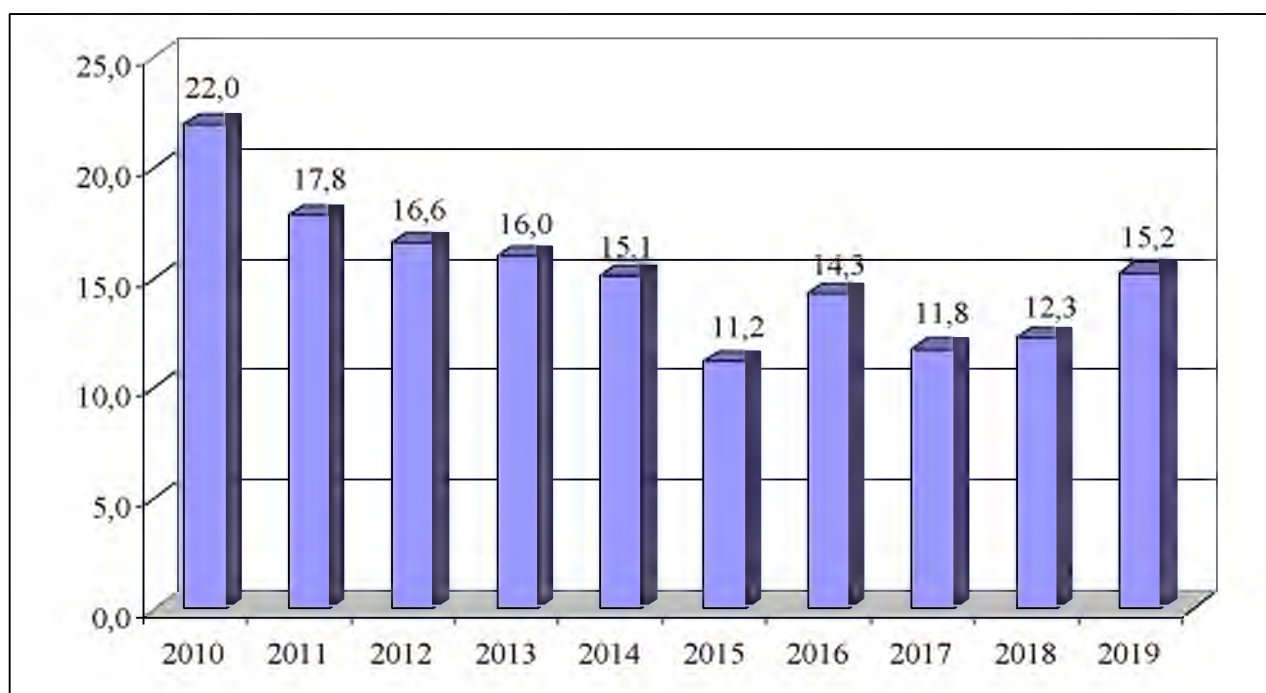


Рис. 1.5. Відсоток лісогосподарських підприємств які одержали збиток до оподаткування

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

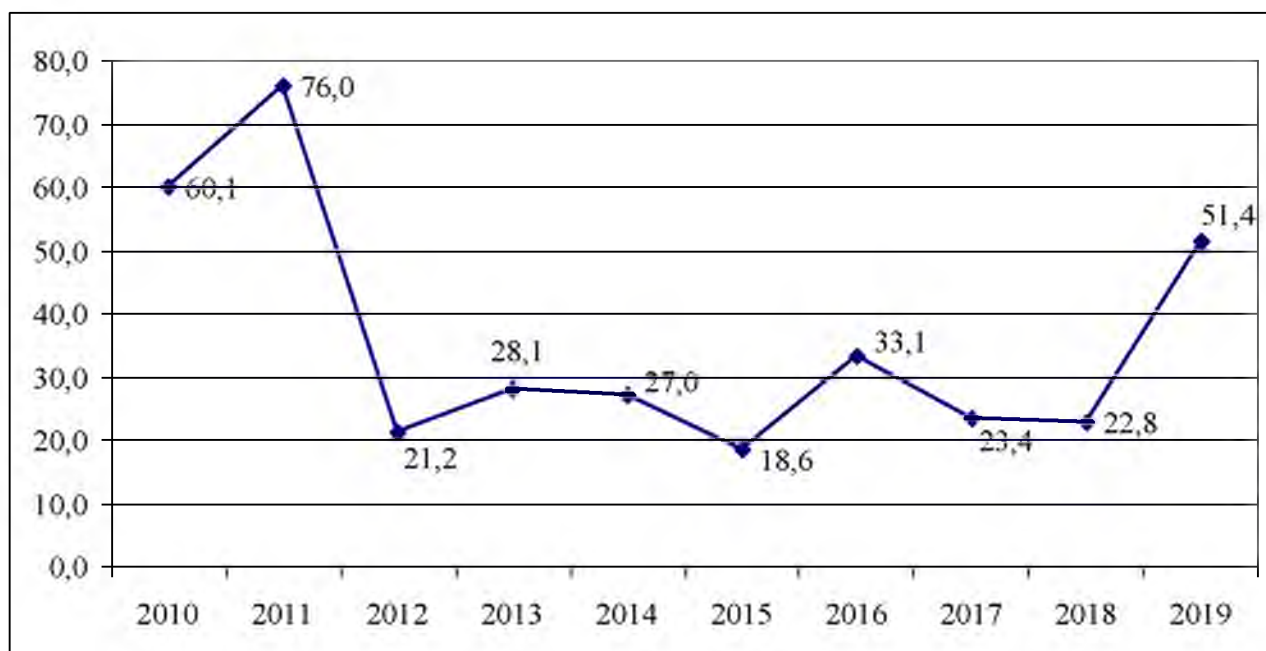


Рис. 1.6. Сума збитку який одержали лісогосподарські підприємства (млн.грн.)

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Більшість продукції і послуг лісового господарства виробляється підприємствами Державного агентства лісових ресурсів України. Характеристика їх господарської діяльності наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Показники розвитку державних лісогосподарських підприємств
Державного агентства лісових ресурсів України

Показники	2017	2018	2019	I півріччя 2020
Кількість суб'єктів господарювання, що належать до сфери управління, усього, з них:	349	348	344	341
✓ працюючі	318	317	310	308
✓ прибуткові – з числа працюючих	297	302	300	276
✓ непрацюючі	31	21	24	23
✓ інформація відсутня	0	10	10	10
Чистий прибуток (збиток), млн. гривень	496,3	475,6	286,0	47,5
Дебіторська заборгованість, млн. гривень	258,0	403,0	641,8	639,1
Кредиторська заборгованість, млн. гривень	1555,0	1862,3	2167,9	2059,2
Загальна вартість активів, млн. гривень	4547, 6	5041,5	5267,2	5178,6
Середньооблікова кількість штатних працівників, осіб	47632	47342	45354	42110
Середньомісячна заробітна плата, гривень	8673	10990,1	10557,9	9723,4

*Узагальнено за даними <https://www.me.gov.ua/>

В першому півріччі 2020 року Державному агентству лісових ресурсів України було підпорядковано 341 підприємство, в тому числі неприбуткових – 32, не працювало – 23 і 10 – незрозуміло, що здійснювали. За 6 місяців 2020 року державний лісогосподарський комплекс одержав лише 47,5 млн.грн. чистого прибутку.

Дебіторська заборгованість станом на 30.06.2020 року становила 639,1 млн.грн. і зросла у порівнянні з початком 2017 року на 381,1 млн.грн. або в 1,5 рази.

Кредиторська заборгованість по Державному агентстві лісових ресурсів України станом 30.06.2020 року становила 2 млрд 059 млн.грн. і зросла у порівнянні з початком 2017 року на 504,2 млн.грн. або 32,4 %. Різниця між кредиторською і дебіторською заборгованістю на кінець червня 2020 року становила 1420,1 млн.грн, проти 1297,0 млн.грн. на початку 2017 року.

В 2020 році в державному секторі лісового господарства відбулося зменшення вартості активів, кількості працівників та їх середньомісячних доходів у порівнянні з минулими роками.

Показником, що характеризує ефективність діяльності лісогосподарських підприємств є рентабельність. Слід зазначити у 2019 році зменшення рентабельності діяльності у порівняння з 2018 роком з 2,8 % до 1,9 % [30].

За 2019 рік підприємствами галузі сплачено до бюджету 4,9 млрд грн податків, зборів та обов'язкових платежів, що на 0,1 млрд грн (3%) більше, ніж за 2018 рік. З них до Державного бюджету сплачено 3 млрд грн (60%), до місцевого – 1,9 млрд грн (40%).

Найбільшу питому вагу в сумі сплачених податків та зборів становить податок на додану вартість – 39% (1,9 млрд грн), рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів – 27% (1,3 млрд грн) та податок на доходи фізичних осіб – 21% (1,1 млрд грн). Крім податків, підприємствами галузі за звітній період сплачено 1,3 млрд грн єдиного соціального внеску. Разом сплачено податків та ЄСВ – 6,2 млрд грн. [30]

При вище наведених показниках господарювання лісогосподарська галузь України функціонує в умовах значних ризиків в сфері тіньового обігу деревини, незаконних рубок лісових ресурсів, формування запасів деревостанів, організації облікового процесу і моніторингу лісів, використання можливостей функцій бухгалтерського, податкового і статистичного обліку щодо створення достовірної інформації про наявність лісових ресурсів та результатів їх переробки (рис. 1.7-1.8).

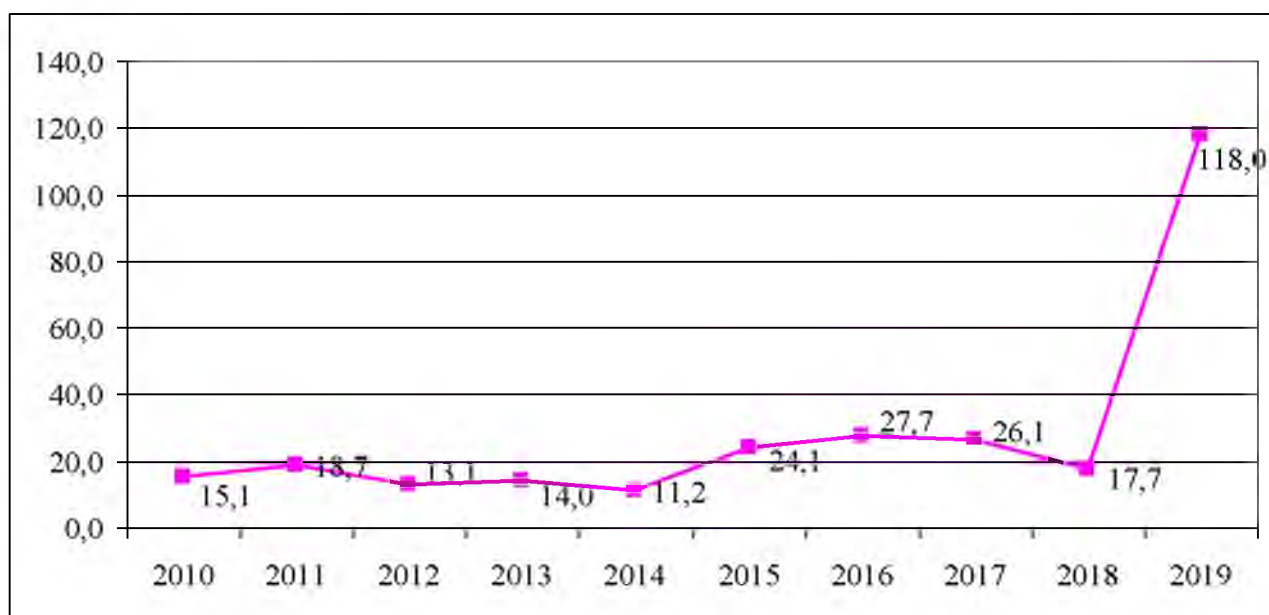


Рис. 1.7. Обсяг незаконних рубок лісових ресурсів в Україні (тис.м³)

*Узагальнено за даними Публічного звіту Держлісагентства за 2019 р. (<https://cutt.ly/Lj08gCz>)

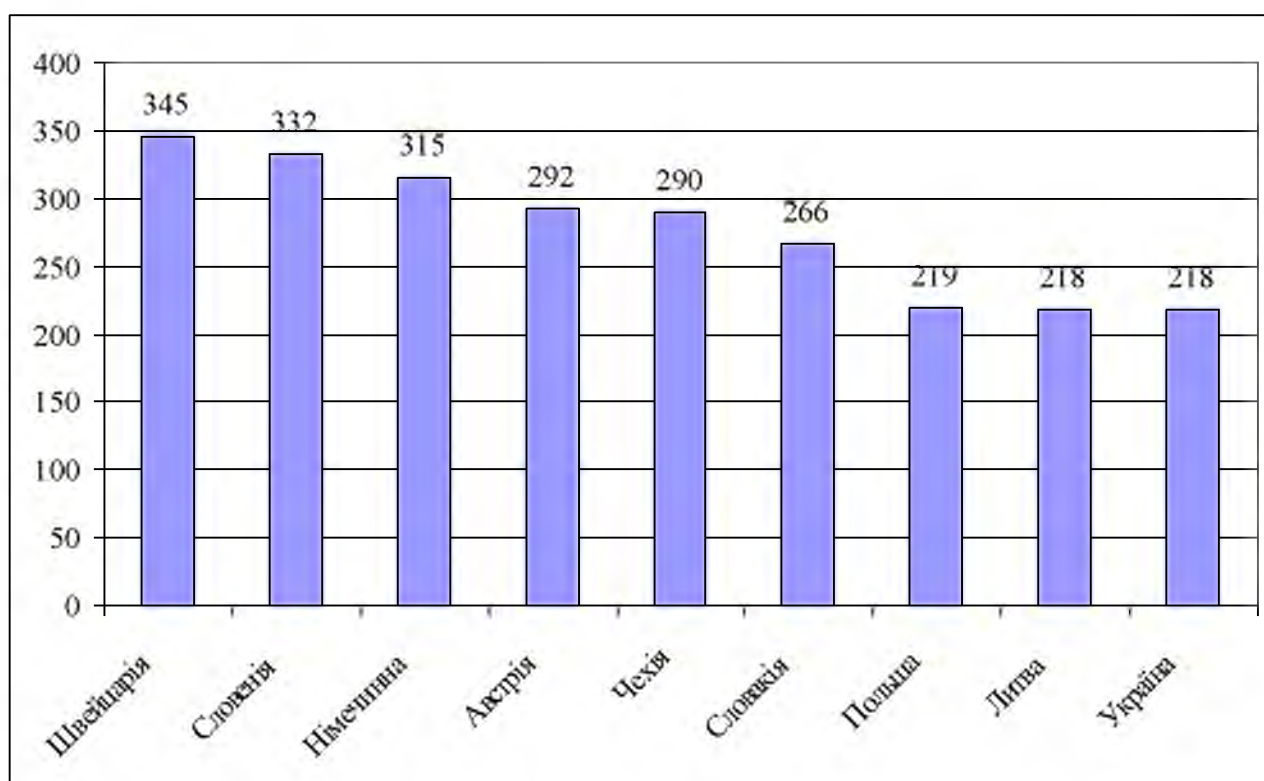


Рис. 1.8. Середні запаси деревостанів в окремих державах Європи (м³/га)

*Узагальнено за даними Публічного звіту Держлісагентства за 2019 р. (<https://cutt.ly/Lj08gCz>)

Обсяги незаконних рубок в 2019 році сягнули рекордного значення – 118,0 тис.м³ на 814,2 млн.грн., що майже в 7 разів більше в порівнянні з 2010 роком.

В лісах України запаси деревини на 1 га складають 218 м³, це менше ніж в Швейцарії на 127 м³ або 37 % і відповідно 9 місце в Європі.

Рахункова палата України, прямо вказує, що в державі не здійснюється облік лісів, моніторинг їх реального стану, не ведеться державний лісовий кадастр та загалом не забезпечується належна державна політика у сфері лісового господарства [1]. Аудитори дійшли висновку, що через відсутність ведення державного лісового кадастру уповноважені органи не володіють достовірною інформацією щодо якісного та кількісного складу лісового фонду України. Останній державний облік лісів в Україні відбувся до 2011 року, і з того часу його не проводять. Лише за останні декілька років через незаконні вирубки лісів держава зазнала збитків понад 1 млрд. грн. Разом з тим рівень відшкодування завданих збитків не перевищує 3 %. Це може свідчити як про неефективність лісової охорони, так і про корупційні ризики [5].

За оцінками Офісу президента, близько 30 % деревини перебуває в тіньовому обігу і щороку держава отримує до 2 млрд.грн. збитків [3].

Для вирішення вище наведених проблем в Україні на протязі більше ніж 10 років здійснюється впровадження електронної системи обліку деревини, яка наданий час немає чіткого відповідного нормативного забезпечення.

Розглянемо історію питання протидії тіньовому обігу лісоматеріалів в Україні у контексті організації облікового процесу на лісгосподарських підприємствах на базі електронного обліку деревини.

Вперше, питання про можливість використання обліку в попередженні тіньового ринку деревини за допомогою Єдиної державної системи електронного обліку деревини (далі – ЄДСЕОД) було розглянуто КМУ 16 вересня 2009 року та розпорядженням № 1090р схвалено Концепцію створення ЄДСЕОД [28]. На виконання цієї концепції було затверджено План заходів (розпорядження КМУ від 18.11.2009 року № 1408р.) [20].

Для реалізація цієї концепції передбачалось створити:

- ✓ систему електронного обліку деревини під час таксації та відведення лісосіки;
- ✓ єдину державну систему електронного обліку деревини.

Виконання цього завдання щодо програмного забезпечення було доручено ДП «Лісогосподарський інноваційно-аналітичний центр», яке було створене відповідно до наказу Держлісгоспу від 27.05.2010 р. № 159 «Про активізацію роботи щодо створення ЄДСЕОД» [16].

Проте станом на початок 2020 року створено і використовується лише ЄДСЕОД для державних лісогосподарських підприємств підпорядкованих Державним агентством лісових ресурсів України. Це підтвердила і Рахункова палата України [5].

Нормативне забезпечення ЄДСЕОД було визначено положеннями Тимчасової інструкції відповідно до Наказу Держлісагенства України від 27.06.2012 року № 202 [24].

Для упорядкування вивезення лісопродукції з місць заготівлі (франко-ліс, франко-трель, франко-проміжний склад) на кінцеві склади підприємства (нижні, проміжні склади, цехи переробки та інші підрозділи) власним автотранспортом було затверджено форму спеціалізованої Товарно-транспортної накладної (форма 1-ТТН (ліс) та інструкцію щодо її використання (Наказ Мінінфраструктури, Мінагрополітики України від 29.11.2013 р. № 961/707) [19]. Проте, ця Товарно-транспортна накладна призначена для використання тільки державними підприємствами підпорядкованими Державному агентству лісових ресурсів України.

На затвердження постійних правил використання ЄДСЕОД було здійснено декілька спроб через прийняття постанов КМУ, які залишилися тільки проектами, зокрема, Положення про єдину державну систему електронного обліку деревини (2016 р.) [21] та намірів реалізації пілотного проекту щодо запровадження єдиної державної системи електронного обліку деревини (2017 р.) [26] і доопрацьований його варіант (2018 р.) [17].

На ліквідацію наявних недоліків в сфері збереження лісів, забезпечення раціонального використання лісових ресурсів, протидії незаконним рубкам і нелегальному обігу деревини Президенту України у 2019 році видав відповідний указ, яким запропонував КМУ запровадити ЄДСЕОД для всіх державних лісогосподарських підприємств і підготувати та внести на розгляд Верховної Ради України законопроект з цих питань [18].

Кабінет Міністрів України 04.12.2019 р. за № 1142 прийняв постанову, якою затвердив порядок проведення моніторингу внутрішнього споживання вітчизняних лісоматеріалів необроблених і контролю за неперевищенням обсягу внутрішнього споживання вітчизняних лісоматеріалів необроблених [22] та визначив необхідність Держлісагенству України розробити Інструкцію з ведення електронного обліку деревини та затвердити її наказом Міндовкілля України.

Проте, на кінець 2020 року у Верховній Раді України було зареєстровано тільки декілька законопроектів про ринок деревини від депутатів [27], а Міністерство енергетики та захисту довкілля України підготувало проект наказу «Про затвердження Інструкції з ведення електронного обліку деревини» [29].

Проект Інструкції [29] майже повністю повторює положення діючої Тимчасової інструкції [24] з пропозицією затвердити декілька форм первинних документів, зокрема, Специфікація приймання деревини від заготівлі (ЕО-1), Щоденник приймання деревини від заготівлі (ЕО-2), Щоденник приймання деревини від розкрязування довгомірних лісоматеріалів (ЕО-3), Специфікація-накладна приймання деревини після зміни якості (ЕО-4), Специфікація-накладна на відправлення деревини залізницею/водним шляхом (ЕО-5), Товарно-транспортна накладна (ліс) (ТТН-ліс). Водночас, до системи бухгалтерського обліку Проект інструкції [29] немає жодного відношення.

Обліковий процес деревини на рахунках бухгалтерського обліку в лісогосподарських підприємствах здійснюється на положеннях Інструкції [11], прийнятої ще у 2003 році та Методичних рекомендацій [10].

Електронний облік деревини – це система фіксації та оформлення руху деревинних ресурсів із застосуванням засобів автоматизації на всіх етапах лісозаготівельних робіт з занесенням та передачею інформації поколодного (штабельного) обліку за допомогою сучасних інформаційних технологій для подальшого використання в бухгалтерському та управлінському обліку.

Водночас, у вирішенні проблем тіньового обігу деревини не визначено роль облікової системи лісогосподарських підприємств та її одних з основних функцій – захисної та оціночної. Електронний облік деревини – це не вид обліку, а технічна і технологічна система забезпечення облікового процесу на лісогосподарському підприємстві, він характеризує тільки техніку записів господарських операцій в процесі їх відображення в первинних документах та облікових регістрах, які необхідні для узагальнення інформації. Техніка ведення бухгалтерського обліку являє собою комплекс механізмів, інструментів і процедур виконуваних працівниками обліку, пов'язаних з реєстрацією, систематизацією, обробкою і узагальненням інформації у документах в ручну і (або) шляхом автоматизації.

У попередженні тіньового обігу деревини важливу роль можуть відігравати оперативно-технічний, фінансовий, управлінський, податковий та статистичний облік.

Єдиним процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень є бухгалтерський облік.

При цьому методика (правила) ведення обліку забезпечується прийомами методу: документування, інвентаризація, оцінювання, калькуляція, подвійний запис, рахунки бухгалтерського обліку, баланс та звітність, а не комп'ютеризованими програмами електронного обліку.

Облікова система деревинних видів лісопродукції повинна бути багатоступеневою і забезпечувати виявлення наявних обсягів деревини з початкового етапу відведення ділянок під майбутні лісосіки і закінчуючи

процесом реалізації (використання на власні потреби в господарській діяльності лісогосподарського підприємства) деревинної продукції.

Вирішальну роль в попередженні тіньового обігу деревини повинна зайняти система обліку на лісогосподарських підприємствах. Всі види обліку повинні створити умови щодо недопущення джерел тіньового обігу деревини (рис. 1.9).

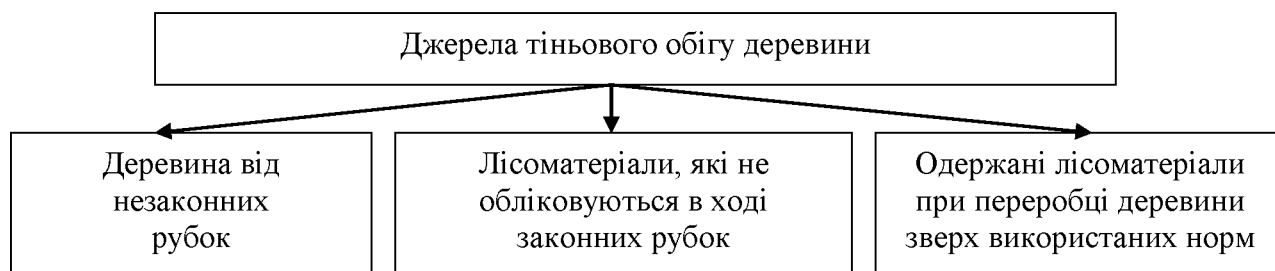


Рис. 1.9. Джерела тіньового обігу деревини

*Розроблено автором

Система обліку може забезпечити запобігання тіньового обігу деревини в процесі відводу лісових масивів для лісозаготівлі, де створюються не обліковані запаси деревини та при переробці деревини шляхом налагодження контролю в процесі лісопиляння. Ніде не врахована деревини за результатами рубок в подальшому нелегально реалізується. Незаконний збут не облікованої деревини забезпечує отримання нелегального доходу, котрий в масштабах країни обраховується мільярдами гривень створюючи підстави для розвитку корупції в лісовій галузі. При чому, втрати несе як лісогосподарську підприємство, яке недоотримує дохід від не облікової деревини, так і держава у вигляді зменшення рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

Роль окремих видів обліку в недопущенні джерел тіньового обігу деревини наведена на рис. 1.10.

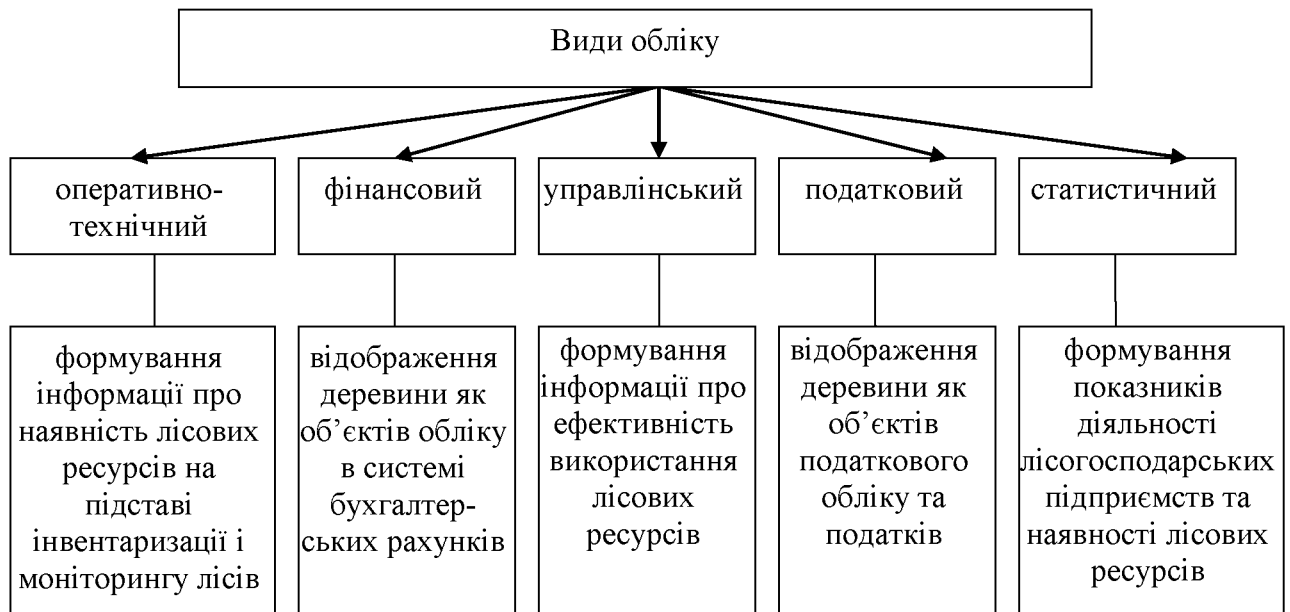


Рис. 1.10. Місце окремих видів обліку в попередженні тіньового обігу деревини

*Розроблено автором

Спільна інформаційна база всіх видів обліку на лісогосподарських підприємствах повинна забезпечити ефективну систему управління і попередження умов виникнення джерел тіньового обігу деревини.

Розділ 2. Облікове та податкове забезпечення подолання тіньового обігу деревини в лісогосподарських підприємствах

Основні обсяги облікової роботи щодо продукції лісу на лісогосподарських підприємствах пов'язані з обліком продукції деревини. Облікові процеси з визначення маси деревини розпочинаються з відведення і таксації лісосік та розрахунку кількісних показників в лісорубних квитках. Такий облік носить позасистемний характер по відношенню до бухгалтерського обліку, тобто без відображення наявності деревини в системі первинних документів і відповідних записів на бухгалтерських рахунках.

Крім того, до закінчення заготівлі сортиментів лісопродукція, що знаходиться на лісосіках і проміжних складах та нерозкряжованих хлестів на кінцевих складах відноситься до незавершеного виробництва. Кількісний і вартісний облік деревини одержаної від заготівлі, тобто її оприбуткування з'являється тільки після розкряжування хлестів на сортименти. З цього етапу формується і Єдина державна система електронного обліку деревини.

При цьому, для організації обліку продукції лісу лісогосподарські підприємства можуть використовувати три підходи: універсальний, спеціалізований, напівфабрикатний (рис. 2.1-2.3).

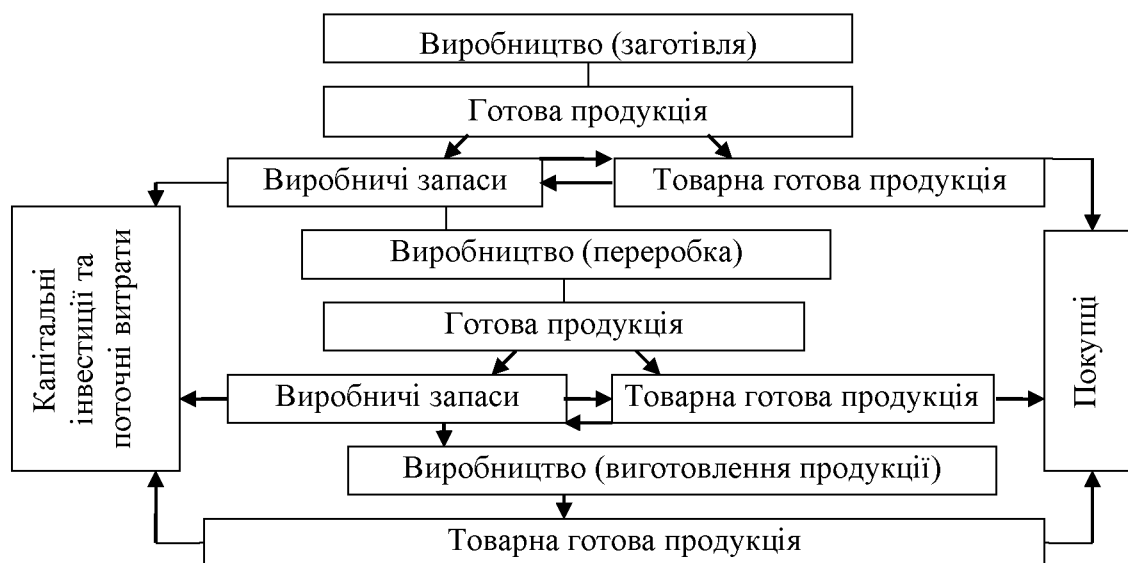


Рис. 2.1. Універсальний підхід до організації бухгалтерського обліку продукції лісу

*Розроблено автором на основі джерела [9]

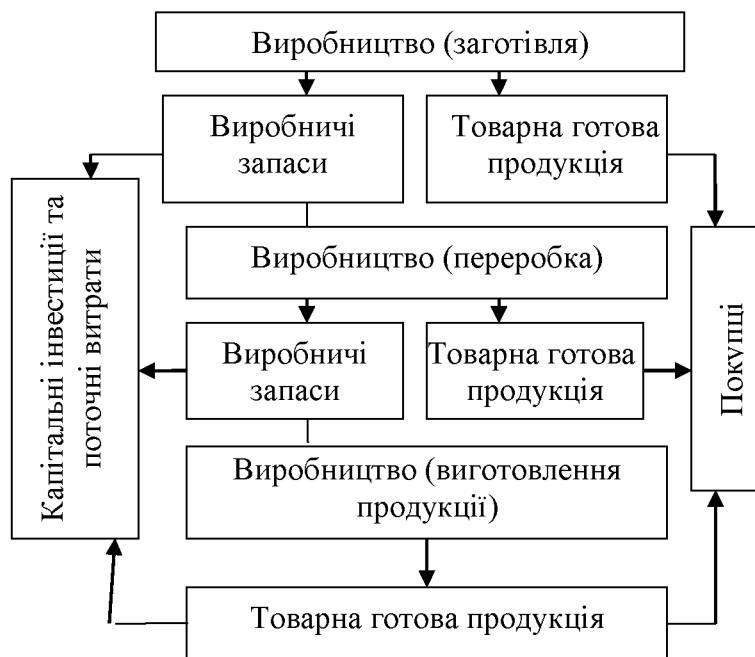


Рис. 2.2. Спеціалізований підхід до організації бухгалтерського обліку продукції лісу

*Розроблено автором на основі джерела [9]

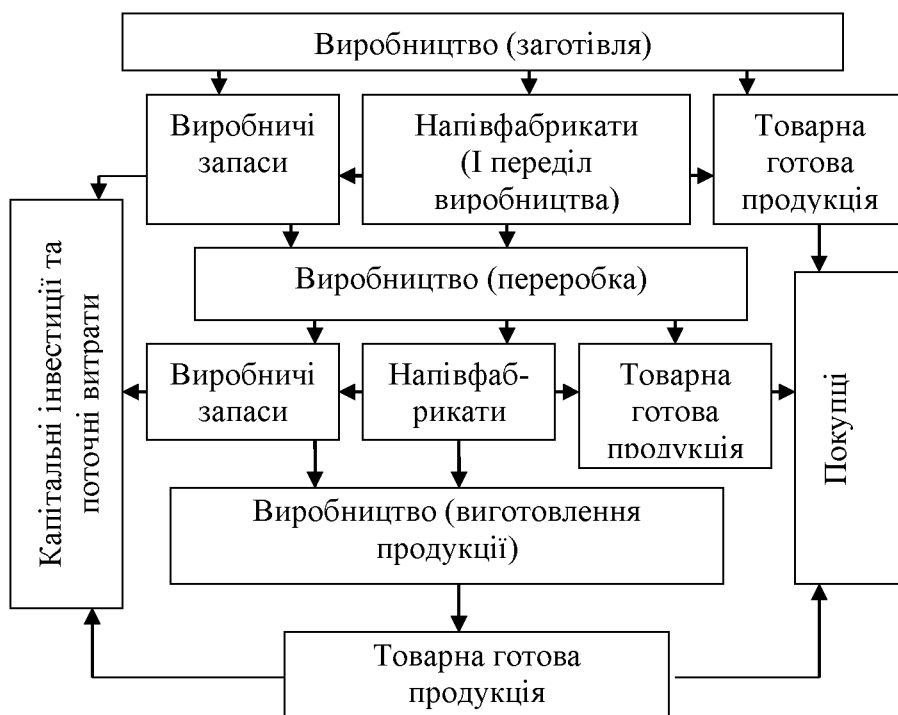


Рис. 2.3. Напівфабрикатний підхід до організації бухгалтерського обліку продукції лісу

*Розроблено автором на основі джерела [9]

При універсальному підході до організації бухгалтерського обліку продукції лісу відбувається первинне визнання всіх створених об'єктів господарської діяльності як готової продукції з наступним її розподілом за окремими господарськими операціями на виробничі запаси (забезпечення процесу господарювання) і товарну продукцію (забезпечення потреб покупців).

В процесі господарської діяльності при відносинах з покупцями може виникнути потреба визнавати готову продукцію лісу в складі виробничих запасів як товарну для покупця з подальшою реалізацією, і навпаки використовувати готову товарну продукцію для виробничих потреб та визнавати її виробничими запасами. При цьому в першому випадку готову продукцію переводять в товарну продукцію, а в другому – у виробничі запаси.

При спеціалізованому підході до організації бухгалтерського обліку продукції лісу відбувається розмежоване первинне визнання створених об'єктів діяльності на виробничі запаси і товарну готову продукцію і відповідно цільове їх використання на продовження здійснення господарської діяльності з виробництва на підприємстві та забезпечення потреб покупців.

При напівфабрикатному підході до організації бухгалтерського обліку продукції лісу відбувається розмежоване первинне визнання продукції щодо виробничих запасів, напівфабрикатів і товарної готової продукції з можливістю переведення об'єктів в межах загальної кількості з одного виду в інший.

Проведені дослідження показали, що основним недоліком такої організації бухгалтерського обліку деревини є відображення на рахунках обліку заготовленої деревини на пізньому її етапі формування (після розкрязування хлестів і одержання сортиментів), а також відсутності належного подальшого контролю за її переробкою. Це створює значні ризики тіньового обігу деревини.

З метою удосконалення обліку одержаної деревини необхідно розширити об'єкти обліку продукції лісу та впорядкувати елементи контрольної функції бухгалтерського обліку на етапі переробки деревини.

Для цього, пропонується на лісогосподарських підприємствах здійснювати формування інформаційних ресурсів з метою попередження

тіньового обігу деревини за 9 обліковими модулями в системі рахунків бухгалтерського обліку [31] (рис. 2.4).

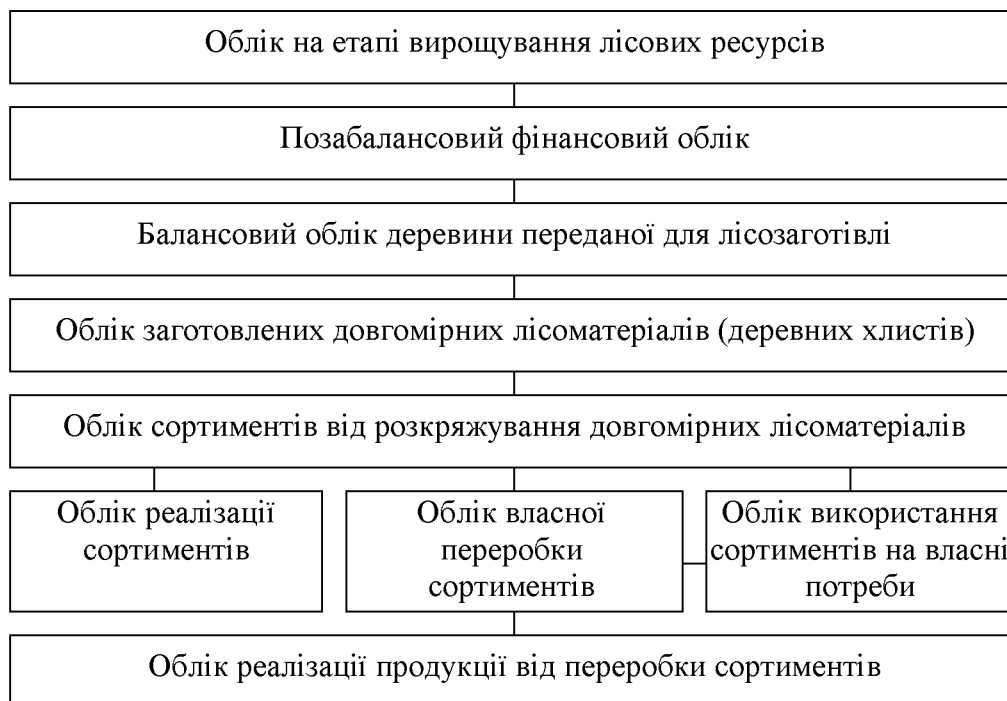


Рис. 2.4. Система інформаційних модулів облікового процесу деревини

*Розроблено автором

Перший – позасистемний облік (оперативно-технічний) лісових ділянок, які знаходяться в лісогосподарських підприємствах на етапі вирощування шляхом їх інвентаризації і моніторингу без оформлення записів у бухгалтерському обліку.

Другий – на етапі відведення ділянок під майбутні лісосіки. Облік деревини на виділених лісосіках здійснюється за: площею; кількістю дерев, що призначені в рубку (подеревно); кількістю деревини та нормативною вартістю на пні. В системі бухгалтерського обліку цей обсяг деревини доцільно відображати на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», з виділенням субрахунку 026 «Деревина в лісосіках переданих для лісозаготівлі».

На цьому етапі необхідно розпочинати супровід бухгалтерського обліку електронним забезпеченням обліку деревини.

З цього етапу необхідно також забезпечити Єдину державну систему електронного обліку деревини з можливістю використання її для організації бухгалтерського, управлінського, податкового та статистичного обліку.

Третій – на етапі передачі лісосік для заготівлі деревини на підставі лісорубного квитка. При цьому здійснюється матеріальна і грошова оцінка лісосік щодо наявності деревини безпосередньо перед її заготівлею. Результати цієї оцінки використовуються як об'єкт оподаткування для розрахунку рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Передачу лісосік для заготівлі необхідно відображати в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Такий підхід регламентується НП(С)БО 30 «Біологічні активи», і відповідно до його положень дерева в лісі (лісовий масив) визнається довгостроковими біологічними активами. При цьому здійснюються записи за дебетом рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» субрахунок 167 «Лісосіки передані для заготівлі деревини» та кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». Одночасно, виділені лісосіки за лісорубним квитком для заготівлі деревини списуються з позабалансового субрахунку 026 «Деревина в лісосіках переданих для лісозаготівлі».

Деякі інші результати дослідження з цієї проблеми були одержані вченими, І. В. Замула [4], О. В. Шавурська [4], Т. І. Вовчук [2], В. О. Озеран [12], М. Ю. Чік [12], з якими ми не можемо погодитися при вирішенні поставлених завдань в нашому дослідженні.

При здійсненні цих господарських операцій відбувається контроль за наявністю лісових ресурсів, які були виділені в лісосіки і передані для заготівлі деревини за лісорубним квитком.

Четвертий – облік заготовлених довгомірних лісоматеріалів (деревних хлистів). На цьому етапі відбувається списання лісових ресурсів з субрахунку 167 «Лісосіки передані для заготівлі деревини» на виробництво – рахунок 23 «Виробництво» та оприбуткування довгомірних лісоматеріалів за дебетом рахунків 26 «Готова продукція» та/або 25 «Напівфабрикати» та/або 20 «Виробничі запаси» - виходячи з призначення одержаної деревини. Проте, за

проектом Інструкції [29] на цьому етапі не передбачається електронний облік деревини.

П'ятий – здійснюється облік сортиментів від розкрязування довгомірних лісоматеріалів. При цьому, формується виробництво сортиментів і, відповідно, списання довгомірних лісоматеріалів та одержання відповідних сортиментів.

Основним завданням обліку на цьому етапі є створення необхідної інформаційної бази для забезпечення можливості здійснення аналізу рівня отримання сортиментів для споживачів в кількісній, якісній і вартісній оцінці.

Шостий – облік реалізації сортиментів. На цьому етапі відбувається списання реалізованих сортиментів переданих покупцям за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредитом рахунку 26 «Готова продукція». Одночасно, відбувається списання доходів майбутніх періодів в частині фактично реалізованих сортиментів: дебет рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» та кредит рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Сьомий – облік сортиментів в процесі власної переробки. Власна переробка сортиментів деревини в лісогосподарських підприємствах, як правило, представлена лісопилянням. При цьому, сортименти визначені як виробничі запаси передаються у переробку за дебетом рахунку 23 «Виробництво», відповідний субрахунок і аналітичний рахунок і кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси», відповідні аналітичні рахунки сортиментів або 25 «Напівфабрикати», види продукції визначеної як напівфабрикати для продовження виробництва.

В процесі організації обліку переробки деревини повинно відбуватися списання фактичних обсягів кількості сортиментів переданих в переробку і оприбуткування фактичних обсягів кількості одержаної продукції. Відтак, в обліку не можна використовувати будь-який нормований баланс деревини для визначення обсягів одержаної продукції.

У довідниках, рекомендаціях [32] та за результатами контрольного розпилування на підприємствах визначають орієнтовані баланси з контрольними функціями їх використання у процесі нормативного обліку. При

цьому здійснюється порівняння фактичних обсягів одержаної продукції з можливими обсягами за нормами та розрахунок відхилень з визначенням їх причин і відповідальних осіб. Водночас, при вивченні організаційних процесів обліку лісопиляння деревини на підприємствах нами було встановлено, що, як правило, оприбуткування обсягів одержаної продукції від лісопиляння здійснюється за нормативними розрахунками [32], які дають можливість створювати не обліковані пиломатеріали та тіньовий їх обіг.

Восьмий – облік використання сортиментів на власні потреби. Потреба використання деревини з метою власного виробничого споживання, щодо одержаних хлестів, сортиментів або продукції переробки може виникати в процесі капітального будівництва, ремонтів та господарських потреб (тимчасові споруди, опалення). При цьому, використана деревина формує витрати на рахунках 15 «Капітальні інвестиції», 39 «Витрати майбутніх періодів», 23 «Виробництво».

В частині використаної деревини у розрахунку сортиментів на власне споживання відбувається регулювання доходів майбутніх періодів, які будуть створені при оприбуткуванні деревини на баланс.

Дев'ятий – облік реалізації продукції від переробки сортиментів. Одержана продукція від власної переробки сортиментів може формувати виробничі запаси, напівфабрикати для деревообробки та готову продукцію для покупців. Облік реалізації готової продукції визначений як товар для покупців здійснюється за аналогією реалізації сортиментів з відповідним регулюванням доходів майбутніх періодів в розрахунку використаних сортиментів.

Запропонований нами підхід до організації облікового процесу руху деревини в лісогосподарських підприємствах на рахунках бухгалтерського обліку формує ефективний механізм подолання її тіньового обігу. При забезпеченні цього механізму необхідний супровід оформлення господарських операцій починаючи з другого облікового модулю і закінчуючи модулями реалізації та/або споживання деревини, за допомогою електронного обліку в

єдиній державній системі для державних і комунальних підприємств територіальних громад.

І насамкінець, щодо ролі податкової системи, яка може формувати негативні фактори в розвитку тіньового обігу деревини і корупційних діянь в лісогосподарській галузі.

Податки скорочують доходи лісогосподарських підприємств, які на даний час необхідно було б направляти на ефективний розвиток цієї галузі, або частково повертати їх через відповідні бюджетні програми лісорозведення. На жаль, податки лісогосподарські підприємства сплачують, а зворотній зв'язок виходячи з бюджетів держави і територіальних громад відсутній.

Щодо податкового тиску на лісогосподарські підприємства, то підтвердимо його реальну величину наступним розрахунком. Середня ціна реалізації 1 м³ лісової продукції хвойних порід в Україні у 2019 році становила 974,8 грн [13], повна собівартість цієї продукції за узагальненими розрахунками в межах 911 грн. [13], з включенням в цю суму 266,03 грн. рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів [14]. Відтак, 1 м³ деревини створює лісогосподарському підприємству 63,8 грн (974,8 – 911) прибутку.

Для лісогосподарських підприємств діє податок на прибуток 18 % [14] та відрахування від чистого прибутку 80 % [15]. Тоді, в розпорядженні лісогосподарських підприємств з кожного 1 м³ деревини залишається лише 10,47 грн. $(63,8 - [(63,8 \times 0,18) + (63,8 \times 0,82 \times 0,8)])$ чистого прибутку. В державний і територіальні бюджети від створеного прибутку надходить 53,33 грн. $(63,8 - 10,47)$, а також 266,03 грн. рентної плати, податок на доходи працівників, ЄСВ та інші податки.

При такому податковому тиску у лісогосподарських підприємств виникає ще необхідність виконання технологічних господарських процесів, які повинна фінансувати держава за рахунок бюджетних коштів та забезпечувати конкуренцію з тіньовим бізнесом в переробці деревини приватними особами.

В цій ситуації лісогосподарські підприємства повинні мати державну підтримку на відновлення лісів через бюджетні програми.

Висновки

В національній економіці України одне із важливих місць займають лісогосподарські підприємства, більшість яких здійснює господарську діяльність на базі державної і комунальної власності. Ці суб'єкти господарювання є важливим джерелом не тільки необхідних ресурсів для інших галузей економіки, але і джерелом доходів державного і місцевих бюджетів, а також займають відповідне місце на ринку праці.

Для організації використання та збереження лісових ресурсів необхідно мати достатню інформацію та ефективно управляти податковою системою, що діє в цій галузі. Така інформація формується обліковою системою лісогосподарського підприємства і особливо бухгалтерським обліком, який є основним інструментом забезпечення достовірного руху лісової продукції. Крім того, обліковий механізм є важливим елементом у формуванні контролюючої системи в процесі запобігання тіньового обігу деревини.

При цьому, бухгалтерський облік із системою оподаткування може забезпечити:

- 1) відображення господарських операцій з оприбуткування деревини на всіх етапах її руху від виділення лісосік до реалізації і споживання готової продукції в лісогосподарському підприємстві;
- 2) створення ефективного комплексу облікових записів з використанням електронних комп'ютеризованих програм на Єдиній державній платформі облікового процесу деревини;
- 3) формування інформаційних ресурсів з руху деревини в системі рахунків бухгалтерського обліку;
- 4) систему раціонального використання податкових платежів через бюджетні програми на розвиток галузі.

Таким чином, проведені дослідження дозволили розробити рекомендації з обліку руху деревини як механізму подолання тіньового обігу деревини.

Список використаної літератури

1. В Україні відсутній облік лісів, моніторинг їх стану та не ведеться державний лісовий кадастр. Рахункова палата. URL: <https://cutt.ly/gj4pQZO>
2. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів: дис. к.е.н. за спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. К., 2009. 232 с
3. З 1 лютого в Україні має повноцінно запрацювати централізований облік деревини. URL: <https://cutt.ly/ZjUUD90>
4. Замула І. В., Шавурська О. В. Бухгалтерський облік операцій з лісокористування. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка*. 2014. Вип. 2. С. 179-184.
5. Звіт про результати аудиту ефективності використання бюджетних коштів на ведення лісового і мисливського господарства, охорону і захист лісів в лісовому фонді та розпорядження об’єктами державної власності, які належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України: Рішення Рахункової палати України від 25.10.2016 р. № 22-1.
6. Ковбаса Т. А. Облікове забезпечення заготівельної діяльності підприємств лісового господарства. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 12(2). С. 164-168
7. Макаренко А. С. Діагностика облікового відображення стану лісокористування. *Облік і фінанси*. 2017. № 2 (76). С. 36–42
8. Максименко Д. В., Даниш Н. І. Методика обліку лісового господарства України. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Мукачево : Карпатська вежа, 2017. №22 (17). С.227-237
9. Мороз Ю. Ю., Цал-Цалко Ю. С., Ейсмонт В. С., Гайдучок Т.С., Цегельник Н.І. Бухгалтерський облік і аудит в управлінні лісгосподарським підприємством : підручник. Житомир. Рута, 2019. 372 с.

10. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України: Наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124

11. Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України: Наказ Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 р. № 205.

12. Озеран В.О., Чік М.Ю. Облік біологічних активів у лісовому господарстві. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 281-284

13. Офіційний сайт Державної служби статистики України URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

14. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010. №2755-VI

15. Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями: Постанова КМУ від 23.02.2011 р. № 138.

16. Про активізацію роботи щодо створення ЄДСЕОД: Наказ Держлісгоспу від 27.05.2010 р. № 159.

17. Про впровадження пілотного проекту ведення єдиної державної системи електронного обліку деревини: Проект постанови Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2018 р.

18. Про деякі заходи щодо збереження лісів та раціонального використання лісових ресурсів: Указ Президента України від 09.07.2019 р. № 511/2019

19. Про затвердження Інструкції щодо заповнення спеціалізованої форми товарно-транспортної накладної при перевезенні деревини автомобільним транспортом (ТТН - ліс): Наказ Мінінфраструктури, Мінагрополітики України від 29.11.2013 № 961/707.

20. Про затвердження плану заходів щодо реалізації Концепції створення єдиної державної системи електронного обліку деревини: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.11.2009 р. № 1408-р.

21. Про затвердження Положення про єдину державну систему електронного обліку деревини: Проект постанови Кабінету Міністрів України від 27 жовтня 2016 р.

22. Про затвердження Порядку проведення моніторингу внутрішнього споживання вітчизняних лісоматеріалів необроблених і контролю за неперевищенням обсягу внутрішнього споживання вітчизняних лісоматеріалів необроблених: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.12.2019 р. № 1142

23. Про затвердження спеціалізованої форми товарно-транспортної накладної при перевезенні деревини автомобільним транспортом (ТТН - ліс): Наказ Мінінфраструктури, Мінагрополітики України від 29.11.2013 № 961/707.

24. Про затвердження Тимчасової інструкції з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України: Наказ Держлісагенства України від 27.06.2012 року № 202.

25. Про зобов'язання операторів, які розташовують лісоматеріали та продукцію з деревини на ринку: Регламент ЄС від 20.10.2010 року № 995/2010.

26. Про реалізацію пілотного проекту щодо запровадження єдиної державної системи електронного обліку деревини: Проект Постанови Кабінету Міністрів України 2017 року.

27. Про ринок деревини: Проект Закону України від 07.10.2020 року

28. Про схвалення Концепції створення єдиної державної системи електронного обліку деревини: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2009 р. № 1090-р.

29. Проект наказу Міністерства енергетики та захисту довкілля України «Про затвердження Інструкції з ведення електронного обліку деревини» від 2020 року.

30. Публічний звіт Держлісагенства за 2019 рік. URL: <https://cutt.ly/Lj08gCz>

31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

32. Про введення в дію норм витрат деревини на виготовлення пилопродукції: Наказ Закарпатського обласного управління лісового та мисливського господарства від 08.11.2018 р. № 71