

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЛЕСОПРОДУКЦИИ – ВАЖНЫЙ ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЛЕСОХОЗЯЙСТВЕННЫМ ПРОИЗВОДСТВОМ

Book keeping production of a wood in timber enterprises Republic of Belarus demands perfection in connection with the organization at the enterprises of administrative book keeping. The organization of administrative book keeping in timber enterprises it is complicated in connection with absence of money resources. Nevertheless, in clause (article) necessity of perfection of book keeping production of a wood is proved depending on its (her) kinds. Also in clause (article) detailed classification production of a wood is resulted. The detailed description about conducting book keeping in timber enterprises RB, since forest areas and finishing (stopping) drawing up of the accounting reporting is given. In clause (article) it is paid attention to discrepancy of conducting book keeping production of a wood with order of conducting the book keeping, described in corresponding normative documents. With a view of perfection of the account inclusion in working plans of accounts of special accounting accounts, development of the schedule of document circulation and correct reference of expenses on preparation of wood is offered.

Введение. Переход к рыночной экономике требует новых подходов к управлению: на первый план выходят экономические критерии эффективности, повышаются требования к гибкости управления. Экономическое положение большинства предприятий Республики Беларусь крайне нестабильно. К сожалению, не являются исключением и предприятия лесного хозяйства. Действующий в настоящее время в отрасли хозяйственный механизм не отвечает рыночным требованиям и не позволяет в полной мере использовать все потенциальные возможности отрасли.

В современных условиях, когда предприятиям дана самостоятельность в разработке своих производственных программ, планов производственного и социального развития, в определении стратегии в области ценовой политики, существенно возрастает ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения.

Для осуществления предприятием функций планирования, контроля и принятия управленческих решений предназначен управленческий учет, который должен обеспечить правильное использование ресурсов и установление ответственности.

Для принятия управленческих решений существует объективная необходимость организации управленческого учета, который может быть либо совмещен с финансовым, либо выделен отдельным блоком [1].

Основная часть. Применение для управления системы управленческого учета на предприятиях лесного комплекса в настоящее время затруднено в связи с тем, что постановка качественных систем учета является капиталоемким процессом, так как требует не только организации документооборота, но и соответствующего организационного, технического и методического обеспечения. Подобных средств у лесхозов пока нет.

Тем не менее в лесхозах могут быть организованы и соблюдены некоторые концепции бухгалтерского управленческого учета.

Одной из таких концепций является управление по центрам ответственности. Таким центром на любом предприятии является бухгалтерская служба. От правильной постановки и ведения бухгалтерского учета во многом зависит успех работы как экономических служб предприятия, так и предприятия в целом.

Важным составным элементом бухгалтерского учета в лесхозах является учет лесопродукции.

По определению, данному в экономическом словаре, «продукция» – это результат трудовой деятельности, предназначенный для удовлетворения личных и общественных потребностей, включая продукты и услуги.

Результаты труда в лесном хозяйстве могут быть овеществленными (лесопродукция) и не овеществленными (экологическая услуга).

Наиболее важным продуктом лесного хозяйства является древесина. На завершающей стадии лесохозяйственного производства она выступает в виде спелого леса на корню, который может быть реализован лесозаготовительному производству по таксовым ценам. Но с точки зрения конечной продукции лесного хозяйства спелый лес на корню – это продукция незавершенного производства лесовыращивания. Рыночным продуктом в этом случае выступает не древесина на корню, а заготовленные в порядке главного лесопользования лесоматериалы – пиловочник, различного рода кряжи, балансы, рудничная стойка и др.

Кроме древесины, получаемой от рубок главного лесопользования, значительное количество древесного сырья и топлива заготавливается в порядке промежуточного пользования (проводятся в лесу с молодого возраста и до возраста приспевания древостоя с целью ухода за лесом). Это ликвидная древесина, получаемая в процессе рубок ухода и санитарных рубок, а также прочих рубок [2].

Заготовленные лесоматериалы и лес на корню выступают основной продукцией лесного хозяйства. Однако благодаря лесу создается

не только древесный запас, но и другие ценные продукты, которые имеют потребительскую стоимость (живица, грибы, ягоды, сахаристые соки, лекарственное сырье и т. п.). Кроме того, растущий лес оказывает обществу целый ряд услуг, в том числе климаторегулирующие, водоохранные, полезащитные, противозерозийные, рекреационные и т. д. В зависимости от конкретных условий главным может быть тот или иной вид продукции или полезных свойств.

Несмотря на общепризнанное многофункциональное значение лесов (как защитное, так и эксплуатационное), хозяйственная ценность лесов Беларуси до сих пор измеряется практически лишь древесными ресурсами, в лучшем случае – использованием побочных продуктов лесовыращивания (грибов, ягод, продуктов охоты).

В процессе лесовыращивания обществу предоставляется целый ряд услуг, которые не имеют стоимостной оценки, т. к. не приобретают товарной формы, а следовательно, не приносят доход, хотя ими пользуется общество, и представляются бесплатно, хотя на их создание и поддержание требуются немалые материальные затраты, например, на предоставление рекреационных услуг, на сохранение и усиление водоохранно-защитных функций лесов и т. п. Плата за оказание данных услуг является функцией местных бюджетов.

В лесном хозяйстве имеет место производство и других видов продукции, которые выходят за рамки отрасли. Это продукция деревообработки, лесохозяйственного хозяйства, подсобного сельского хозяйства и т. п.

По всей совокупности комплексного лесного хозяйства имеют место следующие виды продукции:

- по лесохозяйственному производству: спелый лес на корню в объеме годичной расчетной лесосеки; продукция подсочки леса; древесина, заготовленная в порядке рубок ухода, санитарных и прочих рубок, семена и посадочный материал; услуги, оказываемые другим отраслям народного хозяйства и обществу в целом;

- по лесопромышленному производству: продукция лесозаготовок по главному пользованию; продукция подсочки и лесохимии; продукция лесопиления и деревообработки; продукция переработки древесной зелени и др.;

- по лесохозяйственному хозяйству: мясо-дичная и пушно-меховая продукция, заготовленная в порядке промысловой охоты; продукция звероводства; услуги охотничьему туризму и охотникам-любителям;

- по заготовке и переработке лесного пищевого и лекарственного сырья: продукция заготовки и переработки грибов, ягод, сахаристых соков; заготовленное лекарственное и техническое сырье; продукция плантаций клюквы, голубики, орехов;

- по подсобному сельскохозяйственному производству: продукция растениеводства, животноводства (пчеловодства), прудового и озерного рыболовства и др. [2].

Разнообразие продуктов и полезностей леса и необходимость их экономической оценки требуют их классификации. В целом продукцию лесного хозяйства можно разделить на три группы.

К первой группе относится продукция растительного и животного происхождения (круглый лес, лес на корню (при продаже с аукциона), продукты охоты и др.), т. е. такая продукция, которая пользуется спросом на рынке и позволяет получать прибыль лесному хозяйству.

Ко второй группе можно отнести такую продукцию растительного происхождения (древесную и недревесную), затраты на производство которой в конкретном лесхозе являются неоправданными, а также продукцию, которая не пользуется спросом на рынке при данном уровне цен. Примером могут служить болотные леса, дрова, древесная зелень, мелко-товарная древесина, древесные отходы (отходы кроны, сучья, ветви, вершинки, пни, корни, обломки ствола, валежник, откомлевки, опилки). Ассортимент этой группы достаточно широк.

Экологическая услуга подразумевает выполнение лесами средообразующих функций (аэровосстановительные, почво- и полезащитные, водоохранные, санитарно-гигиенические и т. д.).

Необходимо отметить, что отнесение к первой или второй группе продукции лесного хозяйства является достаточно условным и зависит от ряда факторов, связанных с условиями хозяйственной деятельности конкретного лесхоза (природными, географическими, экономическими): порода, класс товарности, труднодоступность ресурса, уровень организации производства и др.

Исходя из разнообразия видов лесопродукции возникают некоторые трудности и разногласия при ведении ее бухгалтерского учета.

В рамках исследуемой проблемы был изучен опыт организации и ведения бухгалтерского учета в Смолевичском, Минском, Крупском, Пуховичском, Ивьевском лесхозах и в Национальном парке «Беловежская пуща».

Непосредственно учет начинается в лесничествах, где ведется учет заготовки и трелевки лесопродукции, вывозки лесопродукции на нижний склад, а также инвентаризация лесопродукции. По окончании отчетного месяца все лесничества сдают в бухгалтерию отчетность.

Отчетность лесничеств состоит из следующих документов:

- кассовый отчет;

- отчет по труду и заработной плате;

- материальный отчет (отчет о движении основных средств и материальных ценностей, отчет о движении лесопродукции, отчет о движении бланков строгой отчетности).

По «Отчету о движении лесопродукции» сверяются остатки лесопродукции на начало месяца с остатками лесопродукции по журналу-ордеру № 6 «Фонд бюджетной лесопродукции» на конец предыдущего месяца.

На основании «Отчетов о движении лесопродукции» лесничеств и лесохозяйственного хозяйства составляется журнал-ордер № 6 «Фонд бюджетной лесопродукции».

Данные отчетов разносятся в журнале по видам лесопродукции: деловая, дрова, хлысты, жерди. По каждому лесничеству по видам лесопродукции заносится приход (заготовка в текущем месяце) и расход (реализация, вывозка на цеха, потребление на хозяйственные нужды) и выводится остаток на конец месяца. По хозрасчетной лесопродукции составляется «Ведомость движения хозрасчетной лесопродукции». Лесопродукция из бюджетной деятельности в хозрасчетную передается в момент вывозки.

На основании накладных и реестра накладных на вывезенную лесопродукцию бухгалтер составляет реестры вывезенной древесины по направлениям вывозки. В реестрах лесопродукция учитывается: деловая – по породам и сортам, дрова и жерди – без учета породы и сорта. Из реестров суммы переносятся в «Ведомость поступления собственных средств», где распределяются между направлениями расходования (цех, реализация организациям, потребление на собственные нужды). Стоимость лесопродукции учитывается как мобилизация собственных средств, направляемых на финансирование операционных затрат в лесном хозяйстве. Эти суммы учитываются на счете 86 «Целевое финансирование» субсчет 3 «Мобилизация собственных средств».

Но в учетной политике лесхозов не описана методика учета лесопродукции. Применяемая корреспонденция счетов по учету лесопродукции отличается от описанной в Инструкции по учету лесоматериалов в организациях Министерства лесного хозяйства. Согласно Инструкции, продукция лесозаготовок, находящаяся на лесосеках, верхних и промежуточных лесоскладах, а также пребывающая в виде нераскряжеванных хлыстов, относится к незавершенному производству лесозаготовок и учитывается на счете 20 «Основное производство», субсчет «Лесозаготовки (производство круглых лесоматериалов и дров)». Такая лесопродукция, которая прошла все операции лесозаготовительного процесса, учитывается на счете 43 «Готовая продукция». Готовая продукция лесозаготовок ежемесячно приходится с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция».

В вышеназванной инструкции такой порядок учета должен применяться для учета лесопродукции, заготовленной в порядке рубок главного пользования.

На практике же лесопродукция, находящаяся в лесу, учитывается на счете 10 «Материалы» с выделением субсчетов по видам продукции, а по мере вывозки потребителям и в цеха учитывается на счете 43 «Готовая продукция».

Но известно, что в лесхозах проводятся и прочие рубки (рубки ухода за лесом, санитарные рубки и т. д.). В порядке ухода за лесом проводятся рубки осветления и прочистки в древостоях, прореживания, проходные и санитарные рубки, очистку леса от валежника, прокладку новых и расчистку старых квартальных просек, закладку и уборку ловчих деревьев и т. д. При выполнении этих работ также получается лесопродукция: деловая древесина и дрова.

Постановлением Министерства лесного хозяйства Республики Беларусь от 20.12.2004 г. № 12 был утвержден перечень дополнительных счетов бухгалтерского учета, предназначенных для использования государственными учреждениями, находящимися в ведении Министерства лесного хозяйства Республики Беларусь. Для учета ликвидной древесины, получаемой от рубок ухода за лесом, был выделен счет 38 «Лесопродукция от мер ухода за лесом», к которому открываются два субсчета: 38/1 «В лесу», 38/2 «Отгруженная (сданная), но не оплаченная потребителями». По субсчету 38/1 учитывается лесопродукция, находящаяся на лесосеках, полянах, просеках. По субсчету 38/2 учитывается лесопродукция, сданная покупателям до оплаты ими (аналогично учету по счету 45 «Товары отгруженные»).

Тем не менее в лесхозах счет 38 для учета лесопродукции от рубок ухода за лесом не применяется. В рабочих планах счетов счет 38 называется «Затраты по бюджету» и используется для учета затрат на содержание лесничеств.

В целях совершенствования учета лесопродукции от рубок ухода бюджетной бухгалтерии можно предложить, во-первых, включить в рабочий план счетов счет 39 «Лесопродукция от мер ухода за лесом», к которому открыть два субсчета: 39/1 «В лесу», 39/2 «Отгруженная (сданная), но не оплаченная потребителями». Во-вторых, включить в рабочий план счетов счет 88 «Фонд лесопродукции от мер ухода за лесом и лесных семян».

Таким образом, с использованием новых счетов стоимость ликвидной лесопродукции, полученной от рубок ухода, будет приходиться на отдельный счет 39 «Лесопродукция от мер ухода за лесом» с кредита счета 88 «Фонд лесопродукции от мер ухода за лесом и лесных семян». Корреспонденция счетов по учету ликвидной лесопродукции, получаемой от рубок ухода за лесом с использованием счета 39 «Лесопродукция от мер ухода за лесом», приведена в таблице.

Таблица

**Корреспонденция счетов по учету
ликвидной лесопродукции, получаемой
от рубок ухода за лесом**

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Оприходование древесины от рубок ухода за лесом	39/1	88
2. Лесопродукция, отгруженная покупателям	39/2	39/1
3. Оплачена отгруженная покупателям лесопродукция	88	39/2
4. Поступили на расчетный счет денежные средства за отгруженную покупателям лесопродукцию	51	86
5. Использование лесопродукции для собственных нужд предприятия: – списание стоимости израсходованного количества лесопродукции на собственные нужды – одновременно списание на расходы лесного хозяйства	88 37	39/1 86

Известно, что ликвидная лесопродукция не является выпуском промышленного производства, в котором себестоимость определяется по затратам на производство, поэтому затраты по заготовке лесопродукции от рубок ухода за лесом должны списываться в дебет счета 37 «Расходы на ведение лесного хозяйства», а не в дебет счета 2 0 что влечет за собой искусственное завышение себестоимости продукции

промышленного производства лесхозов и за снижение финансового результата деятельности предприятия.

Закключение. Из вышесказанного можно сделать следующие выводы:

– во-первых, в учетной политике предприятий должен быть прописан порядок учета лесопродукции (как правило, для этого разрабатывается график документооборота);

– во-вторых, в рабочем плане счетов должны быть выделены отдельные бухгалтерские счета для учета лесопродукции по ее видам согласно Постановлению Министерства лесного хозяйства Республики Беларусь от 20.12.2004 г. № 12;

– в-третьих, затраты по заготовке лесопродукции от рубок ухода за лесом должны списываться в дебет счета 37 «Расходы на ведение лесного хозяйства».

Применение всех этих мер по упорядочению бухгалтерского учета лесопродукции позволит более точно исчислять себестоимость продукции предприятия, определять финансовые результаты, а руководителям структурных подразделений и предприятия в целом принимать обоснованные управленческие решения.

Литература

1. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

2. Янушко, А. Д. Состав и экономическая оценка продукции и услуг лесного хозяйства // Труды БГТУ. Серия VII, Экономика и управление. – 2005. – Выпуск XIII. – С. 122–123.

Таблица 2

Расчет объемов работ по лесохозяйственной деятельности в единых условных ценах по ГЛХУ «Лунинецкий лесхоз» за 2005–2008 гг.

Наименование работ	Ед. изм.	Услов. цена	Объемы				Объем работ в единых условных ценах, млн.руб.			
			факт		план		факт		план	
			2005	2006	2007	2008	2005	2006	2007	2008
<i>Лесохозяйственные работы</i>										
Отвод лесосек главного пользования	га	11,93	369	355	443	450	4,4	4,2	5,3	5,4
Отвод лесосек под рубки ухода	га	3,93	3 379	2 755	2 508	2 600	13,3	10,8	9,9	10,2
Рубки ухода в молодняках	га	117,5	912	884	817,8	817	107,2	103,9	96,1	95,9
Прореживание	тыс. м ³	13 900	18,5	23,8	25,2	25,2	257,2	330,8	350,3	350,3
Проходная	тыс. м ³	10 800	23,6	23,9	19,6	17	254,9	258,1	211,7	183,6
Выборочная санитарная рубка	тыс. м ³	12 000	20,1	14,9	15,2	20	241,2	178,8	182,4	240,0
Рубка реконструкции	тыс. м ³	7 500	0,6	0,5	1,8	0,4	4,5	3,8	13,5	3,0
Трелевка древесины	тыс. м ³	9 180	31,2	38,7	51,2	48	181,3	224,8	297,5	278,9
Разрубка и расчистка квартальных просек	км	141,54	166	132	132	120	23,5	18,7	18,7	17,0
Санитарная сплошная рубка	тыс. м ³	11 500	0,9	3,1	1,5	4,63	10,4	35,6	17,3	53,2
Очистка леса от захламленности	Га	65,81	914	801	846	504	60,2	33,7	55,7	33,2
<i>Итого</i>							1 158,1	1 203,2	1 258,4	1 270,7
<i>Лесокультурные работы</i>										
Посев леса	га	72			4		0	0	0,3	0
Посадка леса	га	167,5	480	309	373	265	80,4	51,8	62,5	44,4
Содействие естественному возобновлению	га	26,86	11	28	64	14	0,3	0,8	1,7	0,4
Уход за лесными культурами (в переводе на однократный)	га	45,36	2 000	1 707	1 804	1 150	90,7	77,4	81,8	52,2
Дополнение лесных культур	га	31,34	500	406	501	400	15,7	12,7	15,7	12,5
Подготовка почвы под питомники, плантации, колы и лесные культуры следующего года	га	28,52	309	262	213	260	8,8	7,5	6,1	7,4
Подготовка почвы под питомники, плантации, колы и лесные культуры текущего года	га	28,52	62	12	108	60	1,8	0,3	0,3	1,7
Уход за маточными и лесосеменными плантациями	га	79,56				0,6	0	0	0	0,05

Продолжение табл. 2

Выращивание сеянцев	тыс. шт.	6,89	3 128	5 538	4 262	4 000	21,5	38,2	29,4	27,6
Выращивание саженцев	тыс. шт.	114,4	32	32	49	45	3,7	3,7	5,6	5,1
Закладка маточных плантаций	га	7190,1		0,1			0	0,7	0	0
Выкопка и сортировка посадочного материала	тыс. шт.	3,71	4 400	2 985	2 818	2 500	16,3	11,1	10,4	9,3
Заготовка лесных семян	кг	78,1	2 502	5 007	1 448	1 138	19,5	39,1	11,3	8,9
<i>Итого</i>							258,7	243,3	225,1	169,55
<i>Гидромелиоративные и лесосушительные работы</i>										
Ремонт и содержание осушительной сети	км	91,2	25	25	25	20	2,3	2,3	2,3	1,8
<i>Лесозащитные работы</i>										
Текущее лесопатологическое обследование	га	0,05	17 100	17 100	17 000	17 000	0,9	0,9	0,9	0,9
Почвенные раскопки	ям	1,14	331	351	330	963	0,02	0,02	0,02	0,05
Выборка свежеселенных деревьев	м ³	5,12	40	40	43,3	40	2	2	2	2
Выкладка ловчих деревьев	м ³	4,51	25	25	20	20	1	1	1	1
Наземные истребительные меры борьбы	га	12,8	170	170	170	170	2,1	2,1	2,1	2,1
Биологические меры борьбы	га	12,8	170	170	170	170	2,1	2,1	2,1	2,1
Химическая обработка древесины	м ³	0,55				4500	0	0	0	2,5
Лесозонтологический мониторинг	га	0,12	1 950	1 950	2 325	2 600	0,2	0,2	0,3	0,3
<i>Итого</i>							8,32	8,32	8,42	10,95
<i>Противопожарные мероприятия</i>										
Устройство новых противопожарных разрывов	км	1378,2	12,5	1			17,2	1,4	0	0
Устройство минерализованных полос	км	4,68	1 475	1 373	1 475	1 477	6,9	6,4	6,9	6,9
Уход за минерализованными полосами и противопожарными разрывами	км	22,8	2 984	2 744	2 977	2 982	68,0	62,6	67,8	68,0
Ремонт и содержание дорог лесохозяйственного и противопожарного назначения	км	228,3	20	20	10	10	4,6	4,6	2,3	2,3
Благоустройство зеленых зон	шт.	530,7	75	45	45	45	39,8	23,9	23,9	23,9
<i>Итого</i>							136,5	98,9	100,9	101,1
<i>ВСЕГО</i>							1 561,62	1 553,72	1 592,82	1 552,3

Расчет объемов работ 2005–2008гг. приведен к единым условным ценам, утвержденным приказом Министерством лесного хозяйства 14 февраля 2007 года № 41.

Таблица 2

Размер расчетной лесосеки по рубкам главного пользования и ее структура в 2007–2011 гг.

Категории доступности	Группа лесов	Общий объем ликвидной древесины, тыс. м ³									В том числе деловой древесины, тыс. м ³								
		Всего	Хвойные	В т. ч. сосна	твердо-лиственные	В т. ч. дуб	мягколи-ственные	В том числе			Всего	хвойные	В т. ч. сосна	твердоли-ственные	в т. ч. дуб	Мягколи-ственные	В том числе		
								берёза	ольха черная	осина							берёза	ольха черная	осина
Доступные	I	15,5	3,5	3,5	0,8	0,8	11,2	1,2	9,3	0,7	10,4	2,9	2,9			6,9	0,7	5,8	0,4
	II	53,1	29,2	27,8	3,0	3,0	20,9	7,8	12,2	0,9	43,7	27,6	26,3	2,8	2,8	13,3	5,5	7,3	0,5
	I + II	68,6	32,7	31,3	3,8	3,8	32,1	9,0	21,5	1,6	54,1	30,5	29,2	3,4	3,4	20,2	6,2	13,1	0,9
Трудно-доступные	I	3,6	0,1	0,1	–	–	3,5	0,3	3,2	–	2,2	0,1	0,1	–	–	2,1	0,3	1,8	-
	II	35,0	7,5	7,5	–	–	27,5	8,6	18,7	0,2	21,3	6,2	6,2	–	–	15,1	4,7	10,3	0,1
	I + II	38,6	7,6	7,6	–	–	31,0	8,9	21,9	0,2	23,5	6,3	6,3	–	–	17,2	5,0	12,1	0,1
Итого	I	19,1	3,6	3,6	0,8	0,8	14,7	1,5	12,5	0,7	12,6	3,0	3,0	0,6	0,6	9,0	1,0	7,6	0,4
	II	88,1	36,7	35,3	3,0	3,0	48,4	16,4	30,9	1,1	65,0	33,8	32,5	2,8	2,8	28,4	10,2	17,6	0,6
	I + II	107,2	40,3	38,9	3,8	3,8	63,1	17,9	43,4	1,8	77,6	36,8	35,5	3,4	3,4	37,4	11,2	25,2	1,0