

ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЯК ДжЕРЕЛО ФОРМУВАННЯ ЦІН НА ЛІСОПРОДУКЦІЮ

Проведено дослідження методики формування цін на продукцію підприємств лісового господарства на основі облікової інформації в сучасних умовах господарювання. Проаналізовано основні проблеми здійснення ціноутворення та запропоновано ефективні шляхи їх вирішення у лісовому господарстві

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання проблема ціноутворення займає важливе місце в економічній діяльності підприємств, оскільки правильно сформована ціна відображає витрати на виробництво продукції, сприяє більш високій ефективності (рентабельності) виробництва та служить інформаційною базою для потенційних інвесторів. Підприємства-покупці під час здійснення оплати вартості продукції частково "покривають" витрати, прибутки та податки підприємства-виробника, які закладені в ціні реалізації.

Економічна наука дослідила таку закономірність, що підвищення ціни на 1% призводить до росту доходу на 7,1%, а зростання обсягів виробництва на 1% підвищує дохід лише на 2,5%. Тому проблеми ефективного ціноутворення потрібно приділяти значну увагу керівництву, маркетинговому відділу та бухгалтерії підприємства.

Реформування бухгалтерського обліку на підприємствах вимагає розроблення та здійснення ефективної цінової політики на основі достовірної облікової інформації. В умовах адміністративно-командної економіки цінова політика на підприємствах ґрунтувалась лише на державних вказівках, тобто процес ціноутворення цілком базувався на рішеннях органів державної влади без врахування облікової інформації, що сформована безпосередньо на підприємстві. В ринкових умовах господарювання власники підприємств формують ціни на продукцію з врахуванням діючих економічних канонів і відповідних законодавчих (Закон України "Про ціни та ціноутворення" [1]) та інших нормативно-правових актів (лист Державної податкової адміністрації України від 08.09.2003 р. N 8607/11-1117).

Слід зазначити, що на процес формування цін на підприємствах впливає ряд факторів, які можна поділити на дві групи: внутрішні і зовнішні. До внутрішніх факторів можна віднести: організаційно-технологічні особливості виробництва продукції; порядок представлення облікової інформації; величину понесених витрат на виготовлення продукції; специфіку виробничого циклу виготовлення продукції та ін. До зовнішніх факторів належать: діючі економічні закони; наявність регулювання економіки з боку держави; рівень інфляції; конкуренція між виробниками аналогічної продукції та ін. На жаль, сьогодні керівництво підприємств у більшості випадків враховує вплив зовнішніх чинників, які в більшості випадків проявляються через регуляторний вплив держави, проте лише комплексне поєднання усіх зазначених факторів допоможе правильно сформувати ціну на продукцію на промисловому підприємстві.

Значення ціни в економічній діяльності підприємств проявляється через систему її функцій: облікову, розподільчу, стимулюючу та балансування попиту і пропозиції.

Тісний взаємозв'язок бухгалтерського обліку і системи ціноутворення відображається в обліковій функції, оскільки виробник постійно контролює свої витрати, співставляє їх з витратами конкурента і за рахунок їх зменшення та підвищення якості продукції робить її конкурентоспроможною, а також безпосередньо використовує облікову інформацію для ціноутворення.

Дослідження показали, що прийняття ефективних цінових рішень відіграє важливе значення в економічній діяльності підприємства, оскільки:

- ціна безпосередньо визначає рівень попиту і відповідно обсяг реалізації;
- ціна характеризує рентабельність діяльності підприємства;
- ціна – це міра для порівняння продукції конкуруючих підприємств.

Останнім часом прослідковується тенденція щодо зростання попиту на продукцію лісового господарства на міжнародних ринках, ціна якої значно відрізняється від діючої на національному ринку, що призводить до необхідності перегляду політики ціноутворення у лісовому господарстві з врахуванням того, що лісові ресурси є вичерпними і процес їх відтворення відбувається повільними темпами. Така ситуація на ринку лісопродукції у відповідності до чинного законодавства суперечить Концепції реформування та розвитку лісового господарства, яка передбачає "забезпечення екологічно орієнтованого та комплексного використання лісових ресурсів ... зменшення обсягів суцільних рубок, заміна їх на поступові і вибіркові..." [2].

Дослідження діяльності підприємств лісового господарства показало, що враховуючи не відповідність цін на лісопродукцію на внутрішньому і зовнішньому ринках, вартість продукції лісового господарства традиційно займає низький відсоток (3 – 5 %) у загальній вартості продукції (робіт, послуг), вироблених в Україні. Тому, сьогодні інформація, яку формує бухгалтерський облік на підприємствах лісового господарства, повинна використовуватись маркетинговими відділами галузі для формування економічно обґрунтованої ціни на лісопродукцію, тому що в більшості випадків вітчизняні ціни є значно заниженими у порівнянні із міжнародними, що спричинює збільшення реалізації деревини за кордон. На нашу думку, тенденція поставки деревини на експорт за більш високими цінами залишилась на ринку лісопродукції ще з періоду адміністративно-командної економіки, де внутрішній ринок реалізації деревини практично був відсутній.

Важливим фактором що, на нашу думку, негативно впливає на процес здійснення ціноутворення на підприємствах лісового господарства є відсутність "прозорої" конкуренції, оскільки в більшості випадків підприємства лісового господарства належать до державної форми власності, а тому відсутність приватного сектора впливає на недосконалість конкуренції на ринку лісопродукції.

Стан вивчення проблеми. Питання формування ціни на продукцію ґрунтовно почало розглядатись ще у Середньовіччя Томою Аквінським ("Сума теології" [3]), який вважав, що основою ціни є праця та затрати, а ринкова ціна формується за допомогою оцінки. Дослідження економічних праць Адама Сміта ("Дослідження природи та причини багатства народів" [4]) дало можливість вивчити проблему ціноутворення через теорію трудової вартості, в якій зазначалося, що основою формування ціни на продукцію є мінові пропорції, що виникають при обміні товарами під дією законів попиту і пропозиції. За визначенням Карла Маркса ("Капітал") ціна – це форма вияву вартості товару [3]. І все ж такі проблема здійснення ефективного ціноутворення не втрачає своєї актуальності і сьогодні, оскільки механізм ціноутворення в цілому на підприємствах, у тому числі і на підприємствах лісового господарства не є досконалим.

Заслуговують на увагу дослідження Машковського С., Скворцова О., Рудського А. та Богомазова К. щодо оцінки лісу. Так, Машковський С. і Скворцов О. заперечували можливість оцінки лісу та підтверджували це визначенням, що ліс – це дар природи. Рудський А. вважав, що грошова оцінка лісу повинна проводитись шляхом інвентаризації. Богомазов К. стверджував, що необхідно оцінювати ліс за поточними річними цінами, які повинні враховувати загальні витрати на утримання лісу [10]. На нашу думку, найбільш точним у своїх дослідженнях щодо оцінювання лісу був Богомазов К., який пов'язував процес формування ціни з понесеними витратами.

Аналіз історичного аспекту формування ціни дає можливість стверджувати, що ціна продукції приблизно відображала витрати, понесені на її виготовлення, тобто собівартість.

Мета дослідження. Розкрити основні питання формування ціни на продукцію лісового господарства на основі облікової інформації в сучасних умовах господарювання та надати рекомендації щодо напрямів удосконалення механізму ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивчення поставленої проблеми, а саме формування цін на продукцію підприємств, присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених. Питання ціноутворення, серед зарубіжних дослідників, розглянуто в наукових працях таких вчених як Апчерч А., Андерсен Х., Друрі К., Есіпова В.Е., Котлер Ф., Палій В., Яругова А. та ін. В Україні це питання досліджували Голов С.Ф., Орлова В.К., Пушкар М.С., Синякевич І.М., Скібинський С.В., Туниця Ю.Ю. та ін. Але немає обґрунтованих публікацій щодо ціноутворення на підприємствах лісового господарства. Крім того, всі дослідження спрямовані на вивчення витратного аспекту ціноутворення, хоч у сучасних умовах господарювання потрібно також враховувати вплив економічних факторів мікро- та макросередовища.

Викладення основного матеріалу дослідження. За визначенням М.І Туган-Барановського "...ціна виробленої продукції визначається тими видатками на її виробництво, які дають змогу виробити продукції стільки, скільки її потребує ринок" [7]. Відповідно до норм Господарського кодексу «...ціна

є формою грошового визначення вартості продукції (робіт, послуг), яку реалізують суб'єкти господарювання» [5]. Загородній А.Г. вважає, що "...ціна – грошовий вираз вартості товару, яка залежить від вартості товару, а також від величини самої грошової одиниці, якою її вимірюють" [6]. На нашу думку, ціна – це вартість одиниці продукції (товару), що сформована під впливом економічних законів та поєднує у собі витрати на виготовлення продукції, а також безпосередньо дохід у вигляді маржі підприємства.

При формуванні ціни продукції необхідно враховувати тип ринку, на якому діють підприємства. Згідно із ст. 7 Лісового кодексу України ліси можуть перебувати в державній, комунальній та приватній власності. Але незважаючи на те, що державними є близько 95 % лісів, можна стверджувати про відсутність державного монопольного ринку лісопродукції, тому процес формування ціни повинен відбуватися у відповідності з ціловою політикою підприємств лісового господарства з дотриманням законів ринкової економіки.

Дослідження процесу здійснення ціноутворення на підприємствах показало, що не можна розрахувати єдиного оптимального значення ціни, яке б могло забезпечити максимальну реалізацію та прибуток, оскільки у кожному із випадків продажу необхідно встановлювати індивідуальну ціну, яка б задовольнила інтереси як продавця, так і покупця. Але в загальному на підприємствах розробляється і застосовується безпосередньо єдина методика ціноутворення, що враховує організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств.

Слід зазначити, що будь-яке підприємство для здійснення ефективного ціноутворення повинно розробляти цінову політику, тобто комплекс управлінських заходів щодо визначення ціни, який враховує вплив ціноутворюючих внутрішніх і зовнішніх факторів економічного середовища та визначає безпосередньо цілі формування ціни, які можуть бути пов'язані з:

- а) прибутком (максимізація прибутку від реалізації продукції);
- б) обсягом продажу (зростання темпів продажу і, відповідно, частки на ринку);
- в) конкуренцією (встановлення співвідношення між власними цінами на продукцію та цінами конкурентів).

Процес здійснення ціноутворення на підприємствах лісового господарства розпочинається із дослідження основних складових ціни, до яких належать:

- 1) собівартість продукції:
 - матеріальні витрати;
 - витрати на оплату праці;
 - відрахування на соціальні заходи;
 - амортизація необоротних активів;
 - інші витрати;
- 2) адміністративні витрати;
- 3) витрати на збут;
- 4) сума прибутку підприємства;

Найбільш вагомими показниками, які впливають на формування ціни лісопродукції є собівартість і прибуток, тому в сучасних умовах господарювання важливе значення відіграє ефективність управління витратами, які формують собівартість. Вагома частина витрат пов'язана з вирощуванням продукції та включається в склад собівартості продукції, інша частина – покривається за рахунок прибутку.

Слід зазначити, що в складі собівартості продукції найбільш вагомою статтею є "Матеріальні витрати" (20-30%), які суттєво впливають на формування ціни. Найбільшу частку в статті "Матеріальні витрати" займають витрати, що пов'язані з заготівлею і реалізацією продукції, а саме:

- 1) сировина та матеріали (саджанці, насіння, мінеральні добрива), які придбані у сторонніх підприємств та організацій і входять до складу виробленої продукції, утворюючи її основу, або є необхідним компонентом при виготовленні продукції;
- 2) покупні матеріали, що використовуються в процесі виробництва продукції для забезпечення нормального технологічного процесу й упакування продукції або витрачаються на інші виробничі та господарські потреби;
- 3) покупні комплектуючі вироби та напівфабрикати, що підлягають монтажу або додатковій обробці на даному підприємстві;
- 4) роботи та послуги виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності;
- 5) витрати, пов'язані з використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття плати за деревину, продану на пні (попнева плата), а також платежі за використання інших природних ресурсів;
- 6) придбане у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо, що витрачається з технологічною метою та на вироблення всіх видів енергії, опалення виробничих приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виробництва власним транспортом;

7) придбана енергія всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні, рухові та інші виробничі потреби підприємства;

8) втрати, внаслідок нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного убутку.

Сума прибутку підприємства, закладена у ціні продукції залежить від 3 факторів: прибутковості кожного виду лісопродукції, загального обсягу продаж та структури продаж. Під час формування ціни на продукцію лісового господарства сума прибутку відображається як абсолютна або відносна величина.

Відома закономірність, що висока собівартість продукції призводить до зниження її конкурентоспроможності і навпаки. Тому, при ціноутворенні важливо визначити питому вагу кожної із складових собівартості для того, щоб у майбутньому приймати рішення щодо основних напрямів оптимізації ціни, враховуючи те, що собівартість показує нижню межу (мінімальну) ціну продукції. Як показали дослідження, складнощі у вивченні структури витрат проявляються через недосконалий облік витрат, а саме – через недостатність деталізації витрат на виготовлення продукції.

Важливу роль при ціноутворенні відіграють непрямі податки, а саме – податок на додану вартість (ПДВ), що включається в ціну продукції. Враховуючи заходи, які здійснює керівництво держави з метою стабільного економічного розвитку країни та специфіку діяльності підприємств лісового господарства, слід зазначити, що відповідно до ст. 8-1 Закону України "Про ПДВ" передбачено спеціальний режим оподаткування у сфері лісового господарства, відповідно до якого сума нарахованого ПДВ не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого підприємства для розвитку виробництва. Також, для правильності застосування спеціального режиму оподаткування відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 23 від 21.01.2009 р. затверджено перелік видів діяльності, на які поширюються норми ст. 8-1 Закону України "Про ПДВ", а саме: лісівництво та лісозаготівлі; одержання продукції лісового господарства.

Щодо сучасного стану цін на ринку лісопродукції, то дослідження показали, що у 2010 р. прослідковується тенденція щодо зростання цін на 25–30% і це пов'язано з підвищенням попиту на продукцію лісового господарства. У I півріччі 2010 року ціна реалізації деревини в середньому по галузі складала 265 грн. за 1 куб. м. і відповідно обсяг реалізації продукції зріс на 34 % у порівнянні з відповідним періодом минулого року (обсяг реалізації склав 1661,7 млн. грн.) [11]. Зростання попиту на лісопродукцію спостерігаємо і на міжнародному ринку, що пов'язано з послабленням курсу гривні відносно іноземної валюти. Тому експорт продукції лісового господарства у 2010 р. зріс більше, ніж у 2 рази порівняно з 2009 р., що ще раз підкреслює основну тенденцію підприємств щодо реалізації лісопродукції на експорт в умовах низької лісистості території країни (15,7 % від території держави) і дефіциту лісових ресурсів [11]. Тому, вважаємо за доцільне враховувати досвід іноземних держав щодо експорту лісопродукції. Наприклад, у Росії існують податки на вивіз лісової сировини (від 10 EUR за 1 куб. м.), у Білорусії питання експорту лісопродукції контролюється на адміністративному рівні державою [11].

Слід зазначити, що під час формування ціни на продукцію лісового господарства важливе значення відіграє здійснення достовірного калькулювання, тобто розрахунок собівартості на одиницю продукції. Першоджерелом інформації для здійснення ціноутворення виступає планова калькуляція, у якій відповідно до вибраної класифікації витрат, що формують собівартість та методів їх розрахунку встановлюють планові величини витрат та їх допустимий рівень. У відповідності до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України передбачено такі статті калькуляції: сировина і матеріали; зворотні відходи; купівельні 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; загальногосподарські (цехові) витрати; витрати на лісогосподарські роботи і послуги виконані за власні кошти; інші виробничі витрати. Тому, на наш погляд, економічно хибною є думка управлінського персоналу підприємств, що ринкова економіка з діючими економічними законами робить калькуляцію собівартості продукції не цілком актуальною і, відповідно, непотрібно.

Важливу роль при здійсненні ціноутворення відіграє вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства виділяють такі методи: простий, попередільний, позамовний, попроцесний та нормативний. Дослідження діяльності підприємств лісового господарства показало, що важко виокремити конкретний метод обліку витрат і

калькулювання собівартості продукції, оскільки виробничий процес відбувається за переділами (стадіями) та здійснюється контроль за дотриманням норм витрат. Тому найбільш оптимальним буде застосування комплексного попереднього-нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Але сьогодні, враховуючи напрацювання іноземних науковців у галузі калькулювання, Методичними рекомендаціями з формування собівартості робіт (послуг) у промисловості запропоновано

використовувати систему "директ-костинг" (метод зрізаної неповної собівартості), що передбачає поділ витрат на змінні і постійні. Визначення мінімальної ціни продукції дорівнює розміру змінних витрат підприємства. Недоліком застосування цього методу на підприємствах лісового господарства є те, що досить часто складно зробити розподіл витрат на змінні та постійні. Тому нами пропонується такий перелік змінних і постійних витрат, враховуючи статті калькуляції, що наведені в Методичних рекомендаціях (табл. 1).

Таблиця 1. Перелік змінних і постійних витрат

Змінні витрати:	Постійні витрати
витрати на сировину і матеріали;	витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва;
витрати на комплектуючі вироби;	витрати на пожежну та сторожову охорону;
витрати на напівфабрикати;	сума сплачених процентів (винагороди) за надані в оперативну та фінансову оренду основні фонди;
витрати пов'язані з управлінням виробництвом;	витрати на експлуатацію будівель, споруд і обладнання;
амортизаційні відрахування;	заробітна плата апарату управління;
витрати на обслуговування виробничого процесу;	витрати на лісогосподарські роботи і послуги виконані за власні кошти;
знос малоцінних і швидкозношуваних предметів;	витрати на інформаційні послуги;
платежі з обов'язкового страхування;	витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю лісництв, цехів;
інші витрати.	витрати на забезпечення господарських потреб виробництва;

Слід зазначити, що ефективний процес планування ціни продукції лісового господарства включає такі етапи:

- 1) планування змінних витрат;
- 2) планування витрат основного, допоміжного виробництва та непромислового господарства;
- 3) планування прибутку від реалізації продукції.

Наступним етапом – є оцінка продукції лісового господарства, яка представлена у бухгалтерському обліку біологічними активами: короткостроковими (саджанці) і поточними (дерева в лісі). Оцінка біологічних активів на дату балансу здійснюється у відповідності до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів і відображена у табл. 2.

Таблиця 2. Оцінка біологічних активів

Вид оцінки біологічних активів	Характеристика
Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між об'язаними, зацікавленими та незалежними сторонами, зменшена на суму витрат на збут, які пов'язані з продажем біологічних активів.
Ціна, що склалася на біологічні активи на активному ринку	Ціна визначається з врахуванням цінових пропозицій постійних підприємств-конкурентів.
Остання ринкова ціна операції з біологічними активами	Така ціна актуальна за умови відсутності впливу внутрішніх та зовнішніх факторів економічного середовища.
Ринкові ціни на подібні біологічні активи	При цьому підході необхідно враховувати індивідуальні особливості виробництва продукції.
Справедлива вартість за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи	Підприємство самостійно встановлює та затверджує у відповідному наказі перелік додаткових показників, які характеризують ціни на біологічні активи
Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу	Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
Первісна вартість з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності	Первісна вартість довгострокових біологічних активів обчислюється у відповідності до ПБО 7 "Основні засоби", а поточних – ПБО 9 "Запаси"

Для здійснення більш ефективної оцінки біологічних активів вважаємо за доцільне на підприємствах лісового господарства створювати комісії з оцінки біологічних активів, до компетенції яких віднести такі повноваження:

- 1) збір інформації про ціни на біологічні активи на ринку лісопродукції;
- 2) здійснення моніторингу ринкових цін на біологічні активи за їх видами;
- 3) оформлення результатів оцінки та передача їх до бухгалтерії.

Кінцевим етапом ціноутворення є встановлення проекту ціни і розрахунок рентабельності продукції та прийняття рішення щодо остаточного формування ціни.

Система ціноутворення на промислових підприємствах будується переважно за даними управлінського обліку, який надає більш конкретну та вибрану інформацію, актуальність якої спрямована на майбутнє і дозволяє здійснювати планування та складати бюджети діяльності. Але у більшості випадків на підприємствах лісового господарства управлінський облік не ведеться, що пояснюється недостатньою компетенцією працівників бухгалтерії щодо цих питань. Відсутність ефективного довгострокового планування на підприємствах лісового господарства та прийняття лише тактичних управлінських рішень щодо ціни спричинює низьку конкурентоспроможність підприємств у сучасних умовах господарювання та знижує їх здатність протистояти непередбачуваним економічним та політичним ситуаціям у сучасних умовах господарювання. Тому, на підприємствах лісового господарства було б доцільно розробити та запровадити в практику Положення про управлінський облік на підприємстві, у якому передбачити: основні завдання, сферу застосування, права та обов'язки працівників, відповідальних за підготовку управлінської інформації.

Вважаємо за доцільне зазначити ще й таку тенденцію в ціноутворенні, як співвідношення цін, що відіграє важливу роль при прийнятті економічних рішень. На нашу думку, у лісовому господарстві таке співвідношення можна запропонувати щодо цін на лісопродукцію (сировину) та відходів, до яких відносяться залишки матеріальних ресурсів та попутна продукція, що одержується одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі. Для більш повного і ефективного використання лісових ресурсів повинно встановлюватись таке співвідношення цін на лісопродукцію і відходи, щоб останні повністю направлялись на виготовлення відповідної продукції

(брикетування відходів лісопродукції методом пресування, виробництво паливних гранул (пелет) тощо).

Дослідження показали, що у економічній літературі виділяють окремий метод створення ціни із зарахуванням вартості побічних продуктів виробництва, тобто із використанням тенденції "співвідношення цін". Такий метод передбачає використання вихідних від реалізації побічних продуктів або безпосередньо на збільшення доходу підприємства, або виручену суму коштів спрямовувати на зниження ціни на основну продукцію. Основною перевагою методу утворення ціни із зарахуванням вартості побічних продуктів виробництва є те, що у двох випадках підприємство досягає приросту реалізації і, відповідно, збільшення доходу від реалізації продукції.

У зарубіжній практиці застосовуються такі види цін при реалізації лісопродукції:

- 1) ціни товарних аукціонів – ціни публічних торгів за максимально пропонуваним їх рівнем на відповідну партію товару (лоту) та можуть відрізнятися від ринкових цін;
- 2) біржові котирування – ціни постійно діючого оптового ринку продукції, які формуються внаслідок біржових торгів.

Слід зазначити, що із двох видів вищезгаданих лісових торгів, найбільш ефективними щодо ціноутворення у лісовому господарстві є біржові торги, які дозволяють збільшувати або зменшувати початкову ціну на лісопродукцію та встановлювати реальну стартову ціну реалізації продукції.

У сучасних умовах господарювання одним з нововведень щодо реалізації продукції лісового господарства є аукціони. З листопада 2009 р. підприємства відновили практику здійснення реалізацію лісопродукції через аукціони, яка була призупинена в кінці 2008 р. у зв'язку з економічною кризою. Як показали дослідження, аукціони з продажу лісопродукції проводяться 1 раз на квартал на базі товарних бірж, розташованих в обласних центрах. У більшості випадків це стосується реалізації необробленої деревини через аукціонні торги, що відбуваються на товарній біржі, де ціна на лісопродукцію складається з:

- поповної плати, що сплачується до Державного бюджету України;
- витрат на вирощування лісопродукції, з яких 15 % відраховується на будівництво та ремонт лісових доріг і облаштування рекреаційних зон.

У загальному, слід зазначити, що при проведенні аукціонів ціни на лісопродукцію формуються на рівні середніх по області. Зазвичай, це ціна, що була зафіксована на аукціонах у

попередній період, але з урахуванням фактичного індексу інфляції на дату оголошення торгів.

Недоліком реалізації продукції лісового господарства через біржові торги є те, що основними покупцями на таких торгах виступають великі підприємства, які купують значні обсяги лісопродукції, так як лот може становити 100–500 кубометрів деревини. Середнім і малим підприємствам для здійснення своєї виробничої діяльності необхідно близько 10–20 кубометрів деревини, так як останніх суб'єктів господарювання є найбільше в Україні.

Процес здійснення ціноутворення у лісовому господарстві є важливою складовою лісової політики держави і складається з встановлення:

- лісових такс на деревину;
- лісових такс на недеревні рослинні ресурси лісу;
- цін на лісопродукцію.

Слід зазначити, що лісові такси на деревину – це законодавчо встановлена ціна державою як податок на деревину у відповідності до Постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження такс на деревину лісових порід, що відпускається на пні і на живицю" від 20.01.1997 р. № 44 [8]. Враховуючи досить низький розмір лісових такс, вважаємо за доцільне зазначити, що така плата не відшкодовує витрат, пов'язаних з вирощуванням лісопродукції. Проведений аналіз свідчить, що розмір плати за спеціальне використання лісових ресурсів взагалі не порівнюється з ринковими цінами на круглий ліс, які перевищують її у 10 (на внутрішньому ринку) і у 100 (при експорті) разів [11].

Як показала практика, лісові такси на недеревні рослинні ресурси лісу, до яких відносяться ягоди, гриби, інші плоди, лікарські рослини, території лісового фонду для розміщення пасік, випасу худоби та сінокосяння – не встановлені, що, в свою чергу, пояснює відсутність їх обліку на балансі підприємств і відповідного ефективного використання. Слід зауважити, що у деяких областях України (Львівська, Закарпатська) розроблені відповідні локальні нормативно-правові акти щодо плати за використання недеревних лісових ресурсів. Сьогодні рівень лісових такс на деревину та недеревні ресурси лісу є економічно необґрунтованим і не відповідає сучасним умовам господарювання, тому необхідно вдосконалювати чинне законодавство у галузі лісового господарства щодо розрахунку плати за лісопродукцію та недеревні ресурси лісу.

Вивчення порядку формування цін на продукцію лісового господарства та її оптимізація буде безпосередньо нами досліджено в подальшій науковій діяльності, оскільки відсутніми є галузеві нормативно-правові акти щодо здійснення ціноутворення у лісовому господарстві.

Сьогодні відомі різноманітні підходи щодо методики формування цін, що можуть застосовуватись різними підприємствами, у залежності від виду діяльності. Щодо підприємств лісового господарства, то найбільш поширеними є такі методи ціноутворення, що забезпечують отримання максимального прибутку, а саме:

– затратний підхід до ціноутворення ("затрати плюс") передбачає формування ціни з врахуванням визначених затрат (змінних і постійних) на виробництво, а також певного відсотку надбавки (частки прибутку). Цей метод дозволяє визначити межу, нижче від якої ціну реалізації встановлювати не можна, щоб не було збитків. Він є найпоширенішим на підприємствах лісового господарства, оскільки є простим в розрахунках, а також безпосередньо використовує дані планових калькуляцій лісопродукції. Але слід зазначити, що даний метод використовується на підприємствах лісового господарства ще з часів планово-адміністративної економіки, тобто підхід "затрати плюс" не є цілком актуальним сьогодні, в умовах ринкової економіки;

– метод цільового ціноутворення ґрунтується на тому, що підприємство встановлює ціну реалізації лісопродукції (з врахуванням зовнішніх чинників), а потім розраховує питомі затрати на виробництво продукції, які забезпечать отримання планового прибутку при заданій ціні лісопродукції. Сьогодні такий метод не набув широкого застосування на підприємствах лісового господарства, оскільки не враховує організаційно-технологічних особливостей виробництва продукції лісового господарства;

– ціноутворення спеціального замовлення передбачає, що ціна продукції та рівень витрат заздалегідь відомі і підприємство визначає, чи отримає воно прибуток від виконання цього замовлення. У практиці діяльності підприємств лісового господарства спеціальні замовлення щодо лісопродукції зустрічаються дуже рідко, тому такий метод не є поширеним.

Процес ціноутворення у лісовому господарстві, незважаючи на поєднання усіх рис формування ціни у відповідності з законами ринкової економіки, все ж таки містить у собі недоліки адміністративно-командної системи. У сучасних умовах господарювання на підприємствах лісового господарства здійснюється адміністративне державне регулювання ціни на дрова паливні для населення і водночас

відсутнім є механізм здійснення державних компенсацій втрат від цього регулювання.

Як показали дослідження для податкового обліку у відповідності до ст.1 п.1.20 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР підприємства повинні використовувати звичайну ціну – це ціна, не менша від середньозваженої ціни реалізації аналогічної продукції (робіт, послуг) за будь-якими іншими угодами купівлі-продажу, укладеними з будь-якою третьою стороною протягом 30 календарних днів, що передували дати реалізації, за винятком випадків, коли ціни внутрішньої реалізації підлягають державному регулюванню згідно з порядком ціноутворення, встановленому законодавством. Для підвищення ефективності застосування звичайної ціни, тобто ринкової ціни рекомендуємо доповнити Наказ про облікову політику на підприємствах лісового господарства додатком про цінову політику, де повинні бути передбачені звичайні ціни на лісопродукцію, а також методика контролю за їх використанням під час реалізації продукції.

Вивчення нормативно-правових актів у галузі ціноутворення показало, що контроль за правильністю ціноутворення та додержання вимог антимонопольного законодавства на підприємствах різних видів економічної діяльності покладено на Державну інспекцію з контролю за цінами Міністерства економіки України. Також слід відзначити, що здійснюється й відомчий контроль щодо формування ціни Державним комітетом лісового господарства України, який розробляє і затверджує відповідні галузеві нормативні акти (Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дає можливість стверджувати, що ціна продукції лісового господарства повинна ґрунтуватись на обліковій інформації підприємства, відшкодовувати усі понесені витрати та забезпечувати отримання прибутку, а також розмір ціни має відповідати рівню ринкових цін, що діють у сучасних умовах господарювання.

Вважаємо за доцільне запропонувати ряд заходів, які направлені на вирішення проблем ціноутворення у лісовому господарстві. По-перше, необхідно запровадити більш конкурентні засади на ринку лісопродукції, а саме одночасно з функціонуванням підприємств державної форми власності, надати можливість для розвитку підприємств інших форм власності. По-друге, удосконалити механізм плати за лісові ресурси, шляхом внесення змін до відповідних нормативно-правових актів. По-третє, вивчити і запровадити на підприємствах лісового господарства нові методи ціноутворення, що відповідають основним засадам ринкової економіки, основою яких є достовірно представлена облікова інформація. По-четверте, переглянути політику ціноутворення щодо реалізації продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках. По-п'яте, удосконалити методологію управління витратами виробництва, які формують собівартість продукції лісового господарства.

Список використаної літератури:

1. Про ціни та ціноутворення: Закон України від 09.07.2010 р. № 2479-VI: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2479>.
2. Про схвалення Концепції реформування та розвитку лісового господарства: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.04.2006 № 208-р: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=208>.
3. Злупко С.М. Історія економічної теорії: [навч. посібник] / С.М. Злупко. – К.: Знання, 2005. – 719 с.
4. Тормос Ю.Г. Ціни та цінова політика: [навч. посібник] / Ю.Г. Тормос. – К.: КНЕУ, 2001. – 122 с.
5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-1>.
6. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник: А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво національного університету "Львівська політехніка", 2005. – 714 с.
7. Туган-Барановський М.И. Основы политической экономики / М.И. Туган-Барановский. – [издание 4-е]. – М., 1989. – 760 с.
8. Про затвердження такс на деревину лісових порід, що відпускається на пні, і на живицю: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.01.1997 р. № 44: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=44-97>.
9. Про оподаткування прибутку підприємств Закон України від 27.06.1995 р. № 247/95-ВР: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=247-95>.
10. Есипова В.Е. Цена и ценообразование / В.Е. Есипова: [ученик для вузов] – [5-е изд.]. – СПб.: Питер, 2008. – 480 с.: ил. – (Серия "Учебник для вузов").
11. Електронний ресурс / Режим доступу: <http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/index>.

ОЗЕРАН Володимир Олександрович – кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

ЧІК Марія Юрївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії