

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ “ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА”**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І
АУДИТ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ
І ВИТРАТ НА ЇХ ВІДТВОРЕННЯ ТА
ВИКОРИСТАННЯ**

Монографія

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного університету
“Житомирська політехніка”
(протокол № 6 від 25.10.2021 р.)*

ЖИТОМИР
2021

УДК 657:630:330.101.54
3 26

Рецензенти:

*Д.е.н., професор, академік НААН України Жук В.М.
ННЦ "Інститут аграрної економіки" (м. Київ)*

*Д.е.н., професор Сокіл О.Г.
Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного (м. Мелітополь)*

*Д.е.н., професор Шевчук В.О.
Національна академія статистики, обліку і аудиту (м. Київ)*

3 26 **Замула І.В., Танасієва М.М., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання: монографія. Житомир, 2021. 257 с.**

ISBN 978-966-683-583-6

Монографію присвячено розробці теоретико-методологічних та організаційно-практичних питань бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту лісових ресурсів, як складової національного багатства країни, а також витрат на їх відтворення та використання з дотриманням вимог концепції сталого розвитку.

Наукові напрацювання, викладені у монографії, є розвитком ідей С. Подолинського щодо створення адекватної сучасним цивілізаційним викликам екологічної економіки, яка покликана створити умови для досягнення екологічно прийняттого економічного розвитку.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні та світі.

УДК 657:630:330.101.54

ISBN 978-966-683-583-6

© Колектив авторів, 2021

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
РОЗДІЛ 1. Теоретичні передумови розвитку бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання	8
1.1. Реалізація концепції сталого розвитку в бухгалтерському обліку, аналізі та аудиті лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання	8
1.2. Лісові ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту: проблеми трактування та класифікації	26
1.3. Природоохоронні витрати в лісовому господарстві як об'єкт бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту: проблеми трактування та класифікації	47
Висновки до першого розділу	63
РОЗДІЛ 2. Розвиток бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами	65
2.1. Облікове забезпечення відтворення лісових ресурсів	65
2.2. Бухгалтерський облік лісових ресурсів на стадії лісозаготівлі	83
2.3. Бухгалтерський облік природоохоронних витрат в лісовому господарстві	98
2.4. Звітність як основне джерело інформації про операції з лісокористування	117
Висновки до другого розділу	132
РОЗДІЛ 3. Розвиток аналізу операцій з лісовими ресурсами	134
3.1. Економіко-екологічний аналіз як складова екологоорієнтованого управління лісовими ресурсами	134
3.2. Аналіз відновлення лісових ресурсів	147
3.3. Аналіз ефективності природоохоронної діяльності лісового господарства	158
Висновки до третього розділу	176
РОЗДІЛ 4. Розвиток аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів	178
4.1. Організація аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів	178
4.2. Методичне забезпечення аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів	189
Висновки до четвертого розділу	202
ВИСНОВКИ	203
ДОДАТКИ	208

ПЕРЕДМОВА

Екологічна ситуація в світі є кризовою. Вона формувалася протягом тривалого періоду і була спричинена ігноруванням об'єктивних законів розвитку і відтворення природно-ресурсного комплексу. Це стало причиною значної актуалізації та розвитку екологічної економіки з 80-х рр. ХХ ст. У цей період активно постають питання сталого розвитку, які сьогодні є у пріоритеті національних стратегій розвитку значної частини країн світу. Україна долучилася до загальносвітових тенденцій прямування до екологізації економіки.

Зародження ж екологічної економіки співпало у часі із заснуванням наприкінці ХІХ ст. української наукової школи фізичної економії, яка має статус світової. Засновником наукової школи є вчений-новатор Сергій Подолинський. Саме С. Подолинський застосував ідеї енергетичної відмінності живого від мертвого до дослідження економічних явищ¹. Здійснені ним аналіз перетворень одних видів енергії в інші, дослідження людини і людства як теплових машин, формування моделі енергетичного бюджету людства, дослідження енергетичних процесів у планетарному та вселенському вимірах є новаторським застосуванням термодинаміки в економічній науці².

Дослідження С. Подолинським ентропії, як однієї з причин старіння і загибелі цивілізацій, підкреслювало роль рослин, які запобігають всесвітньому розсіюванню енергії.

Результатом дослідження С. Подолинського, спрямованого на доведення, що джерелом додаткової вартості є не праця, а вловлювана працею енергія Сонця, стала фізико-економічна парадигма мислення і господарювання. У своїх працях «Про хліборобство», «Про ремесла і фабрики на Україні», «Парова машина» С. Подолинський створює моделі господарювання, що базуються на фізико-економічних основах³. Ці моделі можуть бути покладені в основу побудови сучасних екологічнобезпечних господарських систем.

Ще одним надбанням С. Подолинського є розроблений фізико-економічний критерій, який має бути застосований для оцінки екологічної прийнятності та ефективності, а також економічної окупності процесів освоєння суспільно-господарського буття індивіда та соціуму. Спрощено цей критерій виглядає як дріб, у чисельнику якого відображається примноження енергетичного бюджету індивіда (суспільства, людства) завдяки людському інтелекту. У знаменнику дробу мають бути затрати енергії і праці на задоволення інтелектуальних потреб, які зростають з розвитком індивіда та людства.

¹ Вернадський В.И. Биосфера и ноосфера. Львов: ВК "Арс", 2013. С. 255

² Шевчук В.О. Щоденник. *День*, 2010, № 157. URL: <https://day.kyiv.ua/uk/article/panorama-dnya/shchodennik-152>

³ Шевчук В.О. Щоденник. *День*, 2010, № 157. URL: <https://day.kyiv.ua/uk/article/panorama-dnya/shchodennik-152>

Досліджуючи прикладну фізичну економію живого, неживого та розумного, С. Подолинський створив інноваційну основу екологічної економіки. Зазначена основа базується на уподібненні економіки природі на основі проєкції живого на неживе. Далі передбачалося надання керованості цій проєкції, додаючи компоненту розумного, яке має верховенство над взаємодією живого з неживим⁴. Такі напрацювання спрямовані на надання фундаментальності екологічній економіці, які продовжено та розвинуто академіком В. Вернадським.

Подолинський С. створив природничу (фізичну) основу екологічної економіки, створивши типологію взаємодії живого з неживим, живого з живим, живого з розумним, живого з неживим, яке створене розумним тощо. Саме така взаємодія має бути об'єктом дослідження екологічної економіки.

На сьогодні належить розвивати ідеї С. Подолинського для створення адекватної сучасним цивілізаційним викликам екологічної економіки, яка покликана створити умови для досягнення екологічно прийняттого економічного розвитку. На вирішення цього завдання і спрямовані наукові напрацювання, викладені у монографії.

Україна, як і країни-члени ООН, приєдналася до глобального процесу забезпечення сталого розвитку. В межах стратегічного плану національного розвитку України на період до 2030 року враховано процес адаптації Цілей сталого розвитку (в рамках 17 глобальних цілей сформовано 86 завдань розвитку та 172 показники для моніторингу їхнього виконання)⁵.

Суб'єкти підприємницької діяльності відіграють ключову роль в досягненні Цілей сталого розвитку⁶. Бізнес-рішення й технології господарювання мають вирішальне значення для подолання гострих економічних, екологічних та соціальних проблем, врахованих в цілях. Дотримання та забезпечення виконання цілей може бути корисним для підприємництва в рамках розширення ринку, об'єднання зацікавлених сторін, стабілізації ринків і сприяння прозорості кредитно-фінансових операцій. Вирішення вказаних проблем потребує досконалої системи еколого-орієнтованого управління господарювання з урахуванням Цілей сталого розвитку України на 2016-2030 рр. не тільки на макрорівні, але й на рівні суб'єктів підприємницької діяльності.

В економіці держави лісова галузь відіграє особливу роль, оскільки одночасно є як стратегічним ресурсом економіки, так і фактором стабільності, а отже важливим сектором в досягненні екологічних та економічних Цілей сталого розвитку.

⁴ Шевчук В.В. Фундатор національної і світової школи фізичної економії. *Вісник НТШ*. 2020. № 64. С. 50-57

⁵ Цілі сталого розвитку 2016-2030. URL: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-staloho-rozvytku>

⁶ Цілі сталого Розвитку в Україні: Пакет інформаційних матеріалів. URL: <http://sdg.org.ua/ua/resources-2/107-tsili-staloho-rozvytku-v-ukraini-paket-informatsiinykh-materialiv>

Україна має значний запас лісових ресурсів, оскільки займає 8 місце в Європі за площею лісів та 7 місце за запасами деревини. Проте, лісова політика держави, яка склалася протягом ХХ століття, орієнтована переважно на використання сировинних ресурсів лісу – деревних і недеревних, що призвело до виснаження лісів. Внаслідок несанкціонованого вирубування деревини пошкоджено ерозією 15 млн. га земель, а щорічний приріст еродованих земель перевищує 80 тис. га⁷. Для зменшення негативного впливу ерозійних процесів на сільськогосподарські угіддя здійснюється розширене відтворення лісових ресурсів за рахунок залучення нових земель. З метою досягнення оптимальної лісистості (20 %) на території України варто створити понад 2 млн. га лісових культур. Нераціональне лісокористування загрожує національній безпеці країни. Тому для збереження навколишнього природного середовища необхідно переглянути підхід до лісокористування.

Неконтрольована вирубка лісових ресурсів є однією з причин екологічних катастроф, які відбулися в останній час в Україні та світі. У 2019 р. у підвідомчих лісах виявлено 7 тис. випадків незаконних рубок, в результаті яких зрубано 15,9 тис. м³ деревини⁸. Лісові ресурси мають важливе екологічне значення, адже виробляють близько 60 % кисню, а також виконують оздоровчі та санітарно-гігієнічні функції, нейтралізують шкідливі викиди в атмосферу, поглинають окис вуглецю, збагачують повітря фітонцидами. Ліси захищають земельні ділянки від водної і вітрової ерозії, а також виконують рекреаційні, естетичні та виховні функції.

Україна відноситься до малолісистих територій, оскільки середня лісистість європейських країн складає 30 %, зокрема: у країнах колишньої Югославії – 41,1 %, у Болгарії – 34,4 %, у Польщі – 28,3 %, у Російській Федерації – 46,6 %, у Румунії – 28,1 %, у Німеччині – 29,0 %, у Франції – 27,8 %, в Угорщині – 18,0 %.⁹ Крім того, лісистість території України неоднорідна, оскільки держава розташована у двох рослинно-кліматичних поясах: лісовому і степовому. Найбільш залісненими є Закарпатська (51,4 %), Івано-Франківська (41 %), Рівненська (36,4 %), Житомирська (33,6 %), Волинська (36,4 %), і Чернівецька (29,2 %) області. У лісостепових районах лісистість не перевищує 11 %, а в степових – 5 %.

Загальна площа лісового фонду України станом на 1.01.2018 р. становить 10,4 млн. га, із яких вкритих лісовою рослинністю – 9,6 млн. га. За 50 років площа лісів зросла на 21 %, а запас деревини майже у три рази. Запас деревини

⁷ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України URL: <http://dklg.kmu.gov.ua>

⁸ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України URL: <http://dklg.kmu.gov.ua>

⁹ Генсірук С.А., Копій Л.І. Принципи збалансованого природокористування та природовідновлення у лісгосподарському виробництві. *Збалансоване природокористування та природовідновлення*. К.: Вид-во ВЕЛ, 2008. С. 12-14. С. 12

в лісах оцінюється в межах 2102 млн. м³. Загальна середня зміна запасу сягає 35 млн. м³. Середня щорічна зміна запасу на 1 га у лісах Держлісагентства дорівнює 4 м³ і коливається від 5 м³ в Карпатах до 2,5 м³ у степовій зоні.¹⁰ Поступове збільшення запасу деревини підтверджує значний економічний і природоохоронний потенціал лісів України. Проте, починаючи з 2012 р. спостерігається негативна тенденція щодо співвідношення обсягів відтворення лісових ресурсів і обсягів заготівлі (рис. 1).

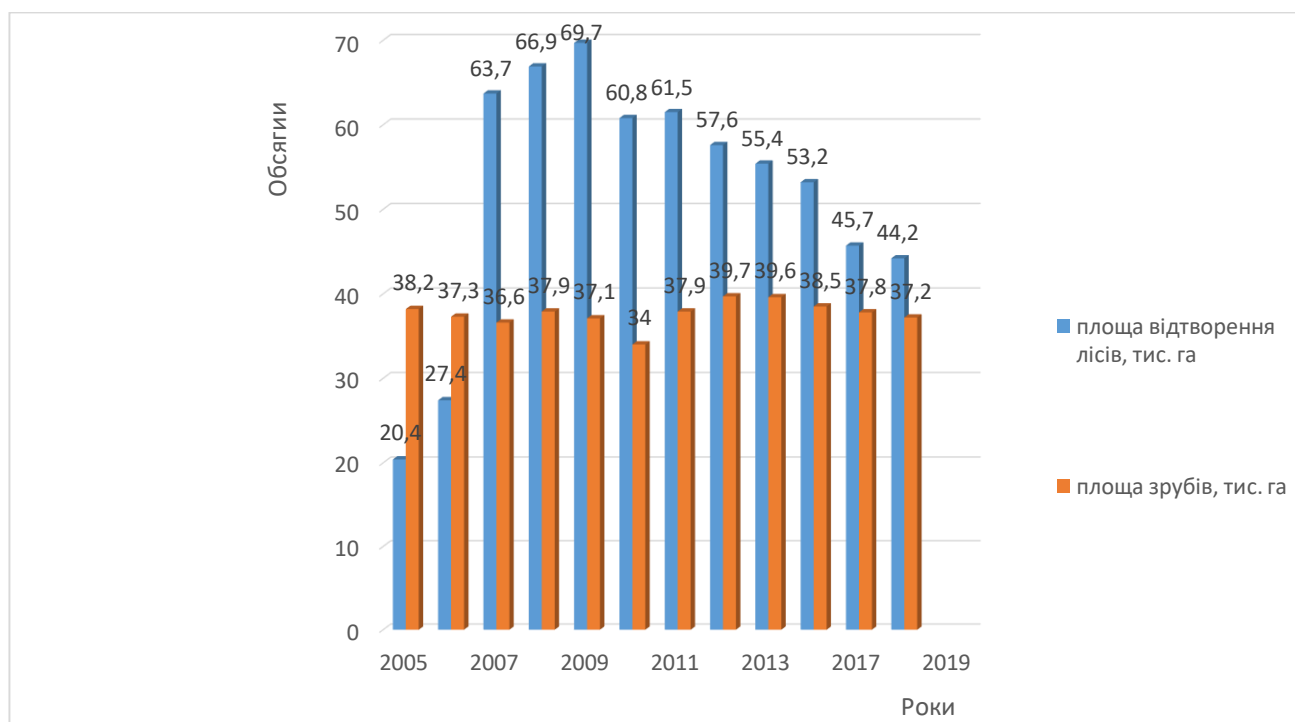


Рис. 1. Динаміка суцільних зрубів та відтворення лісів України за 2005-2019 роки

Зниження обсягів відтворення лісових ресурсів у 2012-2019 роках призведе до зниження запасу деревини на корені. Враховуючи довготривалий період (50-70 років) відтворення лісових ресурсів, неконтрольовані та самовільні рубки лісових ресурсів, таке виснажливе лісокористування загрожує екологічній безпеці країни.

Монографію присвячено розробці організаційних засад та інформаційного забезпечення економічного механізму охорони лісових ресурсів на основі управління якістю навколишнього середовища, збереження та раціонального використання природно-ресурсного потенціалу країни та розробки рекомендацій щодо шляхів реалізації положень концепції сталого розвитку в Україні.

¹⁰ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua>

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, АУДИТУ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ І ВИТРАТ НА ЇХ ВІДТВОРЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ

1.1. Реалізація концепції сталого розвитку в бухгалтерському обліку, аналізі та аудиті лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання

Нераціональне лісокористування в провідних країнах світу та Україні спостерігалось починаючи з XVIII ст., коли економіка розвивалася швидкими темпами, за рахунок екстенсивного використання природних ресурсів. Стрімкий розвиток виробничих потужностей призвів до зміни ландшафтів на великих територіях і знищення лісових ресурсів, виснаження ґрунтів внаслідок надзвичайної інтенсифікації сільського господарства. У XX ст. екологічні проблеми загострилися у зв'язку з поширенням науково-технічного прогресу та усвідомленням людством факту обмеженості природних ресурсів. Домінуючою концепцією була концепція економічного зростання, відповідно до якої, критерієм ефективності господарської діяльності вважалося одержання максимальної економічної вигоди при мінімальних витратах.

Знеліснення території є глобальною проблемою сьогодення, оскільки призводить до зміни клімату, деградації ґрунту, зниження обсягів природного відтворення лісових ресурсів та зникнення багатьох цінних порід лісових культур. Щорічно темпи вирубки деревини у світовому масштабі досягають 13 млн. га. Крім того, значна частина лісових ресурсів зникає внаслідок пожеж. Дейнеко А.М.¹¹ акцентує увагу на тому, що усвідомлення важливої ролі лісів у добробуті світового співтовариства зумовило перехід людства від національних лісів до глобального лісового господарства.

Проблематиці сталого розвитку присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених: М.О. Атрощенко, М.М. Большакова, Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляка, Н.С. Дворяшиної, Д.О. Грицишена, Б.М. Данилишина, В.К. Данилка, С.І. Дорогунцова, І.В. Замули, В.М. Жука, В.В. Євдокимова, Л.Г. Мельника, Н.М. Малюги, В.Я. Ковалю, Г.А. Мішеніної, О.В. Озерана, І.М. Синякевича, О.М. Сисоєва, М.В. Римар, М.А. Хвесика, Л.М. Горбача, Ю.П. Кулаковського, Г.С. Ферару, В.О. Шевчука, М.Х. Шершуна, І.Є. Ярової. Аналіз результатів досліджень науковців показує, що, незважаючи на їхню високу наукову і практичну цінність, існує потреба в ґрунтовному дослідженні інструментів

¹¹ Дейнека А.М. Лісове господарство: еколого-економічні засади розвитку. К.: Знання, 2009. 350 с.

реалізації концепції сталого розвитку в діяльності підприємств лісового господарства.

У 70-роки ХХ ст. розпочалася робота вчених над основними положеннями концепції сталого розвитку, яка покликана зберегти обмежені природні ресурси для майбутніх поколінь і зменшити антропогенний вплив на навколишнє природне середовище. Одним із основних постулатів цієї концепції є припинення нераціонального використання природних ресурсів, що може бути досягнуто за рахунок впровадження екологозберігаючих технологій. Ефективною вважається господарська діяльність, що передбачає одержання максимально можливої економічної вигоди при найменшому впливі на природне середовище.

У 1992 році в м. Ріо-де-Жанейро відбулася Конференція ООН за участю представників 179 держав щодо охорони навколишнього середовища і розвитку. За результатами цієї конференції одностайно ухвалено Декларацію Ріо, за якою концепція сталого розвитку визнана домінуючою ідеологією розвитку людства в ХХІ ст.¹². Згідно з декларацією Ріо стійкий розвиток трактується як такий розвиток, що одночасно забезпечує: задоволення зростаючих матеріальних потреб населення, а також раціональне та ефективне використання природних ресурсів, підтримання сприятливих для здоров'я людини природно-екологічних умов життєдіяльності, збереження, відтворення і примноження якості довкілля та ресурсного потенціалу виробництва.

На конференції в Ріо-де-Жанейро прийнято “Заяву про принципи глобального консенсусу з управління, збереження і сталого розвитку всіх видів лісів”. Згідно з принципами сталого лісокористування заходи щодо збереження та розширення лісових площ необхідно приймати на основі обґрунтованих екологічних, економічних та соціальних чинників. Основними шляхами практичної реалізації такої концепції є охорона лісових ресурсів від самовільних рубок, пожеж і хвороб, відтворення і раціональне використання лісових ресурсів та лісової продукції. Визначення сутності сталого лісокористування сформульовано у декларації Конференції міністрів з охорони лісів (Гельсінкі, 1993 р.), зокрема: “Стійке лісокористування означає управління лісами й лісовими площами та їх використання таким чином і з такою інтенсивністю, які забезпечують їх біологічне різноманіття, продуктивність, здатність до відновлення, життєздатність, а також здатність виконувати сьогодні і в майбутньому відповідні екологічні, економічні та соціальні функції на місцевому, національному і глобальному рівнях, без шкоди для інших екосистем”¹³.

¹² Принципы лесоводства: (декларация Конференции ООН по окружающей среде и развитию (г. Рио-де-Жанейро, 14 июня 1992 года) / Организация объединенных наций: декларации. 1992. 32 KB. URL: <http://www.un.org/russian/document/declarat/forest.htm>.

¹³ Синякевич І., Соловій І., Дейнека А. Лісове господарство України в ХХІ ст.: сценарії розвитку. *Економіка України*. 2007. № 9. С. 72-81.

На міжнародних конференціях у Гельсінкі (1993 р.) та Йоганнесбурзі (2002 р.) сформульовані конкретні принципи, критерії, індикатори сталого розвитку та сталого лісоуправління, які ідентифікуються в межах економічної, екологічної та соціальної складових. За підсумками проведених конференцій до основних напрямів формування та розвитку глобального лісового господарства віднесено наступні: збільшення площі лісових ресурсів різних країн і планети в цілому; збереження та охорона лісів; ведення лісового господарства відповідно до принципів сталого розвитку; змішане аграрно-лісове використання земель; підвищення ролі лісів з позиції рекреаційного користування; збільшення площі “вуглецевих” лісів¹⁴.

18-23 жовтня 2009 році в м. Буенос-Айрес відбувся XIII Всесвітній лісовий конгрес, участь в якому прийняли понад 7 тис. учасників з 160 країн світу. За підсумками конгресу визначені перспективи розвитку лісового сектору в світі, зокрема: перехід до сталого лісоуправління у світовому масштабі, збереження біорізноманіття лісів, інноваційний розвиток підприємств лісового господарства на основі впровадження екотехнологій та стратегії інвестиційної і фінансової політики сталого розвитку лісового господарства, а також розглядалися можливості впровадження приватної власності на лісові ресурси.

20-22 червня 2012 року в м. Ріо-де-Жанейро відбулася конференція ООН “Ріо + 20” щодо результатів впровадження концепції сталого розвитку. Підсумковий документ Конференції ООН зі сталого розвитку “Майбутнє, якого ми хочемо” підтвердив необхідність побудови гармонічних відносин людини з природою з метою збереження навколишнього середовища. Концепцію сталого розвитку було запропоновано розглядати як ноосферний мобілізаційний проєкт, який повертає людську цивілізацію в гармонійний стан з природою, і одночасно забезпечує високий рівень сходження до вищої якості життя на більш високому щаблі творчої еволюції світу. Одним з головних засобів і шляхів такого сходження є “благое управління” на глобальному рівні, що опирається на колективний розум людства¹⁵. За результатами конференції “Ріо + 20” прийнята Декларація природного капіталу, яка передбачає необхідність включення інформації про відтворення та використання природного капіталу в систему бухгалтерського обліку та звітність суб’єктів господарювання.

У стійкому розвитку закладено ідею максимального використання потенційних економічних можливостей і збалансованості суспільного розвитку

¹⁴ Хвесик М.А., Голян В.А. Інституціональна модель природокористування в умовах глобальних викликів: монографія. К.: Кондор, 2007. 480 с. С. 114

¹⁵ Мантатов В.В. Конференція ООН “РІО +20”: новая парадигма глобального устойчивого развития. URL: http://www.globalistika.ru/symposium/congr2012/RIO_20.htm

з можливостями природи за рахунок людських, природних і геополітичних ресурсів, активізації ролі людини в суспільстві.

Для збереження лісових масивів варто переглянути відношення до цих природних ресурсів. Професор М.М. Большаков¹⁶ пропонує ввести в науковий обіг термін “постіндустріальний ліс”, що втілює особливості постпродуктивного лісокористування та лісоуправління, в якому акцент зроблено не на заготівлі деревини, а на проблемах охорони навколишнього середовища. Вчений констатує зміну пріоритетів у веденні лісового господарства на користь надання товарів і послуг, спрямованих на збереження навколишнього середовища. У парадигмі “постіндустріальний ліс” запропоновано новий підхід до лісокористування, що отримав назву “стійке лісоуправління”, яке передбачає розробку раціональних форм багатocільового використання лісових ресурсів і їх властивостей. Використання екологічних, рекреаційних і захисних функцій лісових ресурсів розглядається як один із найперспективніших напрямів розвитку підприємств лісового господарства на засадах сталого розвитку.

Починков С.В. трактує стійке лісокористування як довготривале збереження екологічного та ресурсного потенціалу лісових екосистем, що базується на рівновазі інтересів суб'єктів лісових відносин¹⁷. Петрук В.А. та Козловська Ю.Ф.¹⁸ під лісокористуванням розуміють форми, методи та способи експлуатації лісових ресурсів, а також виробничі відносини в процесі використання і відтворення багатства лісів в умовах формування ринкової економіки. Отже, лісокористування на засадах сталого розвитку – це такі методи та способи експлуатації лісових ресурсів, що одночасно забезпечують задоволення потреб населення у деревній і недеревній лісовій продукції, а також підтримання сприятливих для здоров'я людини природно-екологічних умов життєдіяльності, збереження, відтворення і примноження лісоресурсного потенціалу вітчизняних підприємств.

Отже, поняття “лісокористування” охоплює два взаємопов'язані між собою процеси – експлуатацію та відтворення лісових ресурсів, адже здійснення заготівельних робіт не може бути невиснажливим без обов'язкового проведення лісовідновлювальних робіт (рис. 1.1).

На макроекономічному рівні лісокористування характеризує форми, методи та способи експлуатації та відтворення лісових ресурсів. Процес експлуатації лісових ресурсів на засадах сталого розвитку включає заготівлю

¹⁶ Большаков Н.М. Постиндустриальный лес: состояние и перспективы. *Регион*. 2006. № 6. С. 19-23. С. 20.

¹⁷ Починков С.В. Экономические основы устойчивого лесопользования: эффективное усвоение и воспроизводство лесных ресурсов. СПб.: ПрофиКС, 2007 112 с.

¹⁸ Петрук В.А., Козловська Ю.Ф. Оцінка ефективності стратегічного управління підприємств лісового господарства. URL: <http://nuwm.ru.ua/methods/asp/vd/v39ek30.doc>.

деревної та недеревної лісової продукції, переробку лісової сировини та відходів, використання захисних і рекреаційних функцій лісових ресурсів. Відтворення лісових ресурсів є невід'ємною складовою лісокористування, яке включає два процеси: лісовідновлення та лісорозведення (створення лісових насаджень і збереження продукуючого запасу деревини на корені) і періодичне проведення рубок догляду для вилучення лісових насаджень, які мають низьку продуктивність. Ці два аспекти єдиного процесу відтворення лісових ресурсів суперечливі, оскільки збільшення обсягів заготівлі деревини при проведенні рубок догляду призводить до зменшення запасу лісових ресурсів, і навпаки.

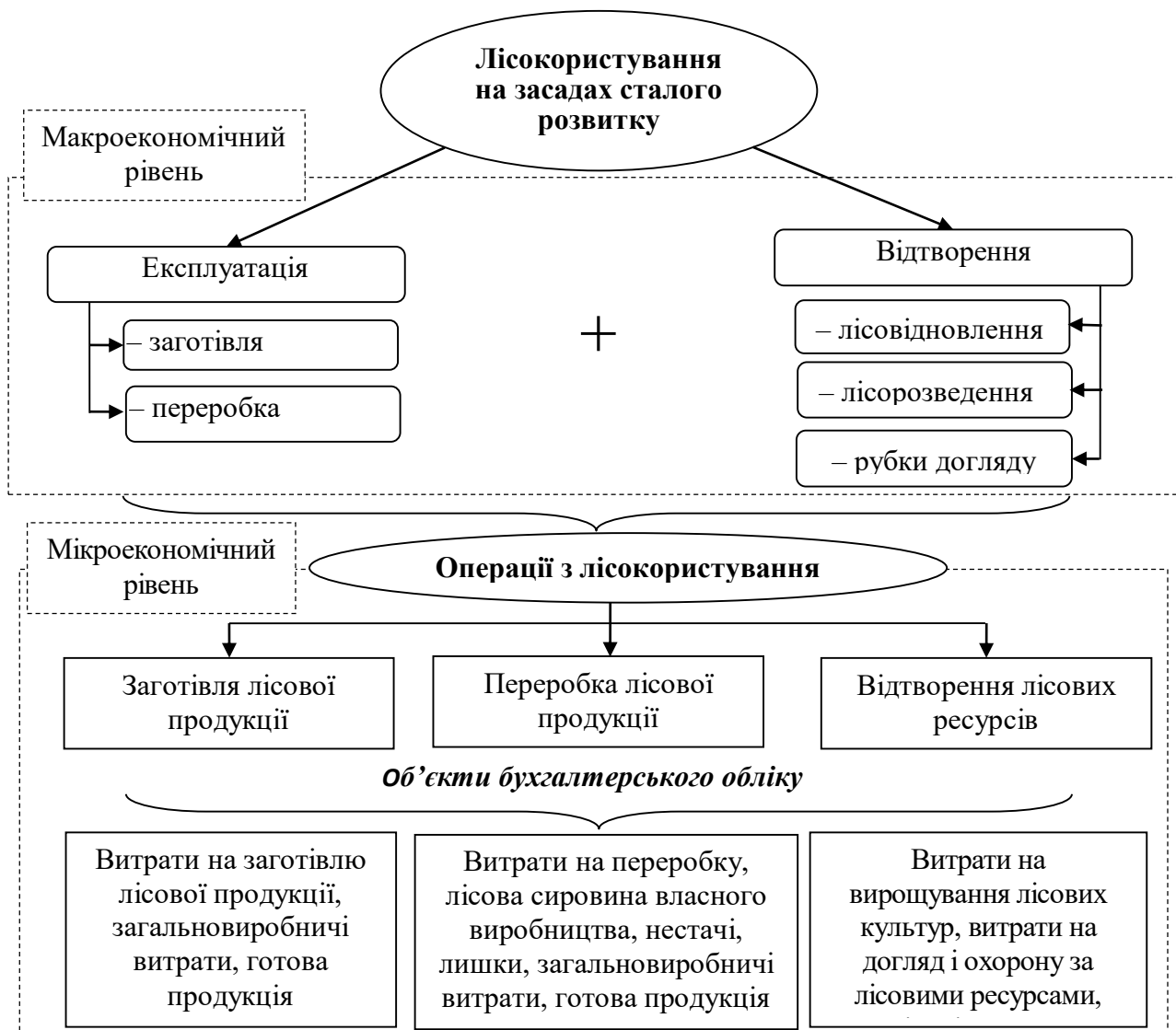


Рис. 1.1. Об'єкти бухгалтерського обліку операцій з лісокористування

На мікроекономічному рівні операції з лісокористування включають операції із заготівлі лісової продукції та її переробки, а також операції з відтворення лісових ресурсів. Інформація про вищеперераховані процеси відображається в системі бухгалтерського обліку. Виділено напрями

господарських операцій з лісокористування (заготівля лісової продукції та її переробка, відтворення лісових ресурсів), що дозволило уточнити склад об'єктів бухгалтерського обліку, аналізу та контролю для подальшого удосконалення їх організаційно-методичного забезпечення.

Для забезпечення функціонування вітчизняних підприємств лісового господарства на принципах сталого розвитку необхідною умовою є врахування економічних, екологічних соціальних цілей в управлінні. Стійке лісокористування має базуватися на екосистемному підході до управління лісовими ресурсами. Екосистемний підхід – це стратегія комплексного управління земельними, водними та живими ресурсами, спрямована на охорону та стале використання на основі принципу справедливості¹⁹. Екосистемний підхід передбачає врахування при прийнятті управлінських рішень не лише економічних наслідків, а й екологічний вплив на навколишнє середовище.

Складовою екосистемного управління є екологічно орієнтоване лісовідновлення та лісорозведення, яке розглядається як комплекс лісгосподарських заходів, що забезпечує відтворення і формування максимально подібних до корінних насаджень за генезисом, наближеним до природних аналогів²⁰.

Концепція сталого розвитку має три складові: економічну, екологічну та соціальну. Лісокористування на засадах сталого розвитку має враховувати всі ці три складові (рис. 1.2).

Економічна складова концепції сталого розвитку передбачає еколого-економічне ведення господарської діяльності підприємств, що базується на управлінні лісовими ресурсами, яке забезпечує їх збереження, підвищення продуктивності та здатності до природного відновлення. Необхідною умовою досягнення такого управління є здійснення обов'язкової лісової сертифікації, що створює вітчизняним підприємствам конкурентну перевагу – можливість збільшення обсягів експорту необробленої деревини та продукції переробки.

Лісова сертифікація включає дві складові. Перша, це сертифікація системи ведення лісового господарства, а друга – сертифікація ланцюга постачання продукції. Під час першої відбувається оцінка відповідності лісового господарства сукупності екологічних, соціальних і економічних вимог, друга торкається налагодження системи відстеження руху деревини та іншої продукції з сертифікованих лісових господарств до споживача через усі етапи трансформації сировини в готову продукцію, призначену для використання кінцевим споживачем. Таким чином, якщо перша складова безпосередньо

¹⁹ Писаренко А.И., Страхов В.В. Лесная политика. *Лесное хозяйство*, 2006. № 2. С. 2-5.

²⁰ Мішеніна Г.А. Еколого-економічні засади розвитку підприємництва в лісоресурсній сфері: дис... на здобуття наукового ступеня к.е.н.; спеціальність: 08.00.06 – економіка природокористування та охорони навколишнього середовища. Суми. 2010. 235 с.

стосується лісових господарств, то друга – деревообробних і лісоторгівельних підприємств, які використовують деревину з сертифікованих лісів. Зазвичай, сертифікована продукція маркується відповідним логотипом задля гарантування споживачеві законність і сталість джерел походження деревини, яка використовувалася для виготовлення товару.



Рис. 1.2. Реалізація концепції сталого розвитку в бухгалтерському обліку операцій з лісокористування

Сертифікат є своєрідною схемою легалізації лісоматеріалів. Продукція, що виготовлена з незаконно вирубаній деревини, за допомогою сертифікату узаконюється. В Україні є експортери, які, формуючи товарні партії, частину лісоматеріалів скуповують у дрібних лісопильних підприємств і, отримуючи сертифікати на всю партію, фактично легалізують деревину незаконного походження, що поставляють лісопилки.²¹

З 2013 року на підприємствах лісового господарства розпочалося впровадження системи електронного обліку деревини, яка забезпечує точний облік лісових ресурсів шляхом маркування деревини спеціальними бирками зі штрих-кодом та за рахунок застосування мобільних електронних пристроїв, які в режимі online дозволяють фіксувати операції з лісовими ресурсами. Станом на липень 2020 року в Україні 4,46 мільйони гектар лісів сертифіковано, зокрема,

²¹ Серeda E.A. Лех рубят. *Бизнес*. 2011. № 43 (978). С. 76-78.

видано 131 сертифікати FM/CoC, 364 сертифікатів CoC²². Сертифіковано окремі лісогосподарські підприємства у таких областях (Закарпатська, Львівська, Івано-Франківська, Житомирська, Київська, Чернівецька, Івано-Франківська, Волинська, Вінницька, Рівненська, Черкаська і Чернівецька).

На наш погляд, позитивним є впровадження єдиної державної системи електронного обліку деревини, яка передбачає поштучне маркування деревини на лісосіках і складах пластиковими маркерами (бирками), що містять штрих-код, за допомогою якого реєструється походження, якісні та кількісні показники деревини із використанням електронних засобів подальшого обліку та системного контролю легальності заготівлі. Застосування системи електронного обліку деревини вирішує проблему нелегально заготовленої деревини та дозволяє сформулювати повну та достовірну інформацію про наявні лісові ресурси та обсяги заготівлі деревної та недеревної продукції на мікро- та макрорівні.

Для вирішення проблеми нераціонального лісокористування необхідно ввести деревину на корені до складу об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки лише формування інформації про наявність і рух лісових ресурсів дозволить забезпечити управління цими ресурсами на засадах сталого розвитку, адже в системі бухгалтерського обліку формуватиметься повна та достовірна інформація про витрати на збереження, відтворення та використання лісових ресурсів.

Комплексне використання лісових ресурсів передбачає забезпечення повного використання необробленої деревини та відходів лісозаготівель і пиломатеріалів шляхом формування виробничих комплексів замкнутого циклу. Сучасний стан використання відходів є незадовільним, оскільки вони використовуються лише на 10-20 %. Щорічно в процесі переробки деревини на вітчизняних підприємствах утворюється близько 7 млн. м³ відходів, більше ніж 3 млн. м³ з яких не включається в господарський обіг²³. Отже, комплексне використання відходів є одним із перспективних шляхів розвитку підприємств лісового комплексу, оскільки відходи лісозаготівель є сировинною базою для виготовлення деревостружкових і деревоволокнистих плит, тощо.

Екологічна складова концепції сталого розвитку передбачає екологізацію виробництва, тобто забезпечення зменшення негативного антропогенного впливу на навколишнє середовище шляхом підвищення контролю за лісокористуванням, моніторинг за станом лісових ресурсів, мінімізацію використання цінних лісових порід, встановлення контролю за вирубкою лісів у гірських районах, впровадження новітніх технологій з метою зниження втрат

²² Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <https://forest.gov.ua/napryamki-diyalnosti/sertifikaciya-lisiv>

²³ Озеран В.О., Чік М.Ю. Впровадження концепції сталого розвитку на підприємствах лісового господарства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 3 (21). С. 265-273.

лісової продукції при проведенні заготівельних і лісовідновлювальних робіт. Екологізація ґрунтується на узгодженні еколого-економічних інтересів суб'єктів господарювання та суспільства в цілому з метою забезпечення екологічної безпеки.

Соціальна складова лісокористування на засадах сталого розвитку передбачає зміну пріоритетів у лісокористуванні шляхом переходу від хижацького використання лісових ресурсів, як джерела матеріальних благ, до використання екологічних, рекреаційних, захисних функцій лісових ресурсів на принципах невиснажування та їх збереження для майбутніх поколінь, а також охорони довкілля.

Таким чином, лісокористування на засадах сталого розвитку передбачає економне використання лісових ресурсів з акцентом на використанні ефекту від функцій лісових ресурсів, а не його сировинних благ, для збереження екологічного потенціалу лісової екосистеми.

Основні принципи економічного стимулювання сталого розвитку лісового господарства виокремлені І.М. Синякевичем²⁴, зокрема:

– орієнтації економічних інструментів лісової політики на досягнення в процесі лісокористування максимальної величини економічного, екологічного та соціального ефектів (екологізація економічних інструментів для забезпечення збалансованого розвитку лісового сектору економіки);

– трансформації зовнішніх негативних ефектів у внутрішні за допомогою екологізації інструментів передбачає відшкодування збитків у процесі лісокористування (за шкідливі викиди в атмосферу при проведенні заготівельних робіт і втрат, завданих внаслідок надання послуг з рекреації та мисливського господарства);

– екологічного стимулювання нарощування позитивних зовнішніх ефектів, що утворюються в процесі лісокористування – використання функцій лісової екологічної системи, зокрема рекреаційних, захисних;

– уникнення зустрічних грошових потоків у процесі фінансування лісового господарства базується на регулюванні грошових потоків між державним бюджетом і лісовласниками з метою недопущення зустрічних перерахувань коштів (від лісовласників до лісокористувачів і навпаки);

– регіональної диференціації стимулюючого впливу інструментів лісової політики (локальна лісова політика має враховувати особливості розміщення лісів);

– однакової справедливої підтримки щодо фінансування відтворення, охорони та використання лісів різних форм власності (виділення коштів на

²⁴ Синякевич І.М. Національна політика в лісовому господарстві у контексті глобальних екологічних загроз. *Економіка України*. 2011. № 1. С. 61-68.

фінансування заходів щодо забезпечення управління лісовими ресурсами пропорційно до площі, що вони займають);

– відшкодування лісовласникам або лісокористувачам додаткових витрат на ведення лісового господарства у випадках, коли витрати спрямовані на зміцнення екологічних і соціальних функцій лісу та передбачені державними програмами розвитку лісового господарства;

– державного фінансового сприяння залісненню лісових територій і земель сільськогосподарського призначення, які не придатні для організації на них конкурентоспроможного сільськогосподарського виробництва.

Коваль Я.В.²⁵ пропонує реформування лісогосподарського виробництва за такими напрямками: підвищення якості послуг з використання земель лісового фонду і лісів на основі посилення відповідальності лісогосподарських підприємств за свою діяльність; забезпечення відповідності якісних характеристик лісогосподарських послуг європейським стандартам; встановлення стандартів на продукцію лісового господарства та деревообробної промисловості, узгоджених із міжнародними вимогами; приведення у відповідність до реалій сучасної економічної ситуації відомчого підпорядкування та власнісного статусу лісів; узгодження породного складу та якісних показників лісових насаджень шляхом реконструкції деревостанів, які не відповідають умовам місцезростання; оптимізації рубок лісу та приведення їх у відповідність до реального стану лісових насаджень; узгодження системи рубок лісу з вимогами їх багатоцільового призначення; удосконалення технологій лісокористування як основи вирощування високопродуктивних деревостанів; модернізації обладнання та очисних споруд на підприємствах лісопромислового комплексу з метою зменшення викидів забруднюючих речовин в атмосферу.

Для забезпечення переходу підприємств лісового сектору на принципи сталого розвитку необхідно встановити беззаперечний пріоритет екологічних функцій лісу, підвищити таксову вартість деревини на пні, ввести такси на ліквідну деревину від рубок догляду, встановити митні збори на експорт необроблених лісоматеріалів і пиломатеріалів, запровадити лісовий (земельний) податок²⁶. Враховуючи значну кількість відходів лісозаготівель і низькоякісної деревини, актуальним є модернізація виробничих потужностей целюлозно-паперових підприємств.

Лісокористування на засадах сталого розвитку потребує розробки відповідного облікового забезпечення. Бухгалтерський облік є підсистемою

²⁵ Коваль Я.В. Пріоритети економічного та збалансованого лісоресурсного розвитку. *Економіст*. 2012. № 12. С. 49-51. С. 50

²⁶ Шубалий О.М. Перспективи трансформації лісового сектору на засадах сталого розвитку. *Економічний форум*. Луцький національний технічний університет. 2014. № 3. С. 122-127. С. 124.

управління суб'єкта господарювання, в якій формується інформація щодо складу та стану лісових ресурсів і лісової продукції на певний момент часу.

Атрощенко М.О.²⁷ виокремлює три напрями впровадження концепції сталого лісокористування в практичну діяльність підприємств у Республіці Білорусь, зокрема: по-перше, забезпечення прибутковості діяльності підприємств лісової галузі. Одним із шляхів підвищення доходів від лісокористування є справедливе (адекватне) визначення ціни на деревину на корені та відпускних цін на заготовлену деревину. Другим напрямом підвищення ефективності лісокористування є збільшення економічного потенціалу лісових ресурсів за рахунок підвищення продуктивності лісів, оптимізації їх породної та вікової структури. Третій напрям – зростання обсягів реалізації деревини в заготовленому вигляді, зменшення витрат лісогосподарського виробництва, комплексне використання лісосировинних ресурсів. Вважаємо, що інструментом реалізації першого та третього напрямку є система бухгалтерського обліку, оскільки саме в ній формується інформація щодо витрат на збереження та відтворення лісових ресурсів, визначається собівартість заготовленої деревини. На основі інформації бухгалтерського обліку приймаються управлінські рішення.

Незважаючи на те, що в Україні ще в 1996 р. була затверджена Концепція переходу країни до сталого розвитку, досі не розроблений механізм господарювання, який забезпечував би реалізацію цієї концепції в практичній діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим лісову політику необхідно розробляти з врахуванням природоохоронних заходів зі збереження лісових ресурсів, які передбачають їх відтворення, поновлення, лікування від хвороб, раціональне використання у виробництві, розробку ефективних технологій, які зберігають і поновлюють лісові ресурси.

До головних завдань національної лісової політики в контексті сталого розвитку віднесено:

- забезпечення охорони та збереження лісових ресурсів, посилення їх захисних і екологічних функцій,
- проведення комплексу заходів щодо зниження рівня радіоактивного забруднення лісового фонду;
- комплексне використання необробленої деревини, відходів лісозаготівель та пиломатеріалів шляхом формування виробничих комплексів замкнутого циклу;
- підвищення ефективності державного контролю за додержанням вимог лісокористування і збереження довкілля шляхом застосування економічних та адміністративних санкцій;

²⁷ Атрощенко Н.О. Экономическая модель устойчивого лесопользования. *Труды БГТУ*. 2012. № 7 (154). С. 46-48.

- впровадження обов'язкової сертифікації лісових ресурсів;
- поступове впровадження в господарську діяльність міжнародних стандартів технологічних процесів із заготівлі та переробки деревини;
- посилення контролю за станом і використанням лісових ресурсів на мікро-, та макроекономічному рівнях.

Враховуючи ратифікацію концепції сталого розвитку в Україні, виникла необхідність обліку природних ресурсів, оскільки для забезпечення раціонального лісокористування потрібна оперативна та достовірна облікова інформація про наявність і стан лісових ресурсів. У зв'язку з вищезазначеним актуальним є розширення інформаційної бази бухгалтерського обліку лісових господарств. Першочерговим завданням є удосконалення облікового забезпечення підприємств лісового господарства на макроекономічному рівні шляхом включення до складу активів лісових ресурсів.

Жук В.М.²⁸ акцентує увагу на тому, що глобальні процеси та економічні умови господарювання, способи, технології виробництва вимагають зміну парадигми. В основі змін – нові вимоги до бухгалтерського обліку з боку економічних, соціальних і природоохоронних систем управління. Нова парадигма розвитку обліку базується на інформаційному забезпеченні потреб усіх складових сучасного управління. Вчений довів, що фізіократична доктрина економіки гармонійного розвитку повністю відповідає сучасній концепції сталого розвитку. Парадигма бухгалтерського обліку економіки сталого розвитку має орієнтувати розвиток бухгалтерського обліку на забезпечення переходу людства до гармонійної економіки розвитку, сприяти прискоренню цього переходу через запровадження прогресивних облікових систем.

Жук В.М.²⁹ пропонує рівні парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного (сталого) розвитку, зокрема:

- 1) формування якісно нових МСФЗ з врахуванням теорій інституціоналізму, фізичної економії та концепції сталого розвитку;
- 2) поглиблення МСФЗ стандартами другого (галузевого) та третього (корпоративного) рівнів;
- 3) гармонійна адаптація до МСФЗ національних стандартів бухгалтерського обліку. Формування системи обліку під метод "ЕТ";
- 4) поглиблення національних стандартів бухгалтерського обліку галузевими стандартами;
- 5) удосконалення фінансової звітності для забезпечення приватних і суспільних інтересів при прийнятті управлінських рішень;

²⁸ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с. С. 165.

²⁹ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с. С. 169.

б) вдосконалення методології бухгалтерського обліку і оцінки на засадах теорії фізичної економії;

7) оптимізація трансакційних витрат.

Проблематиці удосконалення бухгалтерського обліку природних ресурсів присвячені дослідження Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Г.В. Кірейцевої, Н.М. Малюги, Л.І. Максимів, Т.П. Остапчук, С.М. Остапчука, М.Ю. Чік, В.О. Шевчука та інших.

Шевчук В.О.³⁰ наголошує на необхідності формування інформаційного забезпечення аналізу процесів сталого розвитку шляхом модифікації бухгалтерського балансу на засадах фізичної та підпорядкованої їй вимогам політичної економії. Результати проведеного анкетування на лісових господарствах свідчать, що фінансова звітність містить викривлену інформацію щодо наявних лісових ресурсів, оскільки витрати на відтворення та заготівлю лісових ресурсів визнаються в складі поточних витрат.

На думку К.В. Романчук³¹, недосконалість облікової інформації обумовлена концепцією, покладеною в основу відображення ресурсів у системі бухгалтерського обліку, наявністю декількох підходів до оцінки окремих ресурсів, непорівнянністю показників звітності. Це твердження стосується і лісових ресурсів, оскільки вони не відображаються в системі бухгалтерського обліку, що призводить до викривлення показників фінансової звітності в частині ідентифікації необоротних і оборотних активів.

Максимів Л.І.³² вважає, що неврахування лісових ресурсів у складі активів пов'язане з відсутністю інструментарію для аналізу прямого і непрямого впливів використання довкілля на економічну діяльність. Тому актуальним є формування нових вимог щодо врахування екологічної складової у системі бухгалтерського обліку. Недосконалість обліку екологічних витрат і екологічних вигід не дозволяє побудувати ефективну систему бухгалтерського обліку на підприємствах лісового комплексу. Специфічними є економічні вигоди, що одержують підприємства лісового комплексу, зокрема дослідник відзначає, що вигоди втілюються не в прибутку, а в економії, тому вони не можуть бути ідентифіковані на рахунках традиційного бухгалтерського обліку. Ігнорування екологічних вигід у бухгалтерському обліку сприяє викривленню результатів аналізу господарської діяльності підприємств лісового комплексу.

Для забезпечення функціонування підприємств лісового господарства на засадах сталого розвитку необхідним є докорінне реформування системи

³⁰ Шевчук В.О. Абсолютні блага і ринок: виміри достатності теоретичної економії. *Економіка АПК*. 2009. № 3. С. 103-106. С.105

³¹ Романчук К.В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 528 с. С. 41.

³² Максимів Л.І., Пелиньо Л.М. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні. *Вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2006. Випуск 16.3. С. 25-29.

управління таких підприємств, зокрема в частині бухгалтерського обліку та контролю виокремлено такі напрями:

- розроблення механізму забезпечення екологічної безпеки України через удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування;

- удосконалення нормативно-правової бази (формування нового положення (стандарту) бухгалтерського обліку та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з лісокористування з урахуванням специфіки діяльності підприємств лісового господарства та принципів концепції сталого розвитку);

- розробка системи інформаційного забезпечення екологічно орієнтованого управління лісовими ресурсами на мікроекономічному рівні;

- посилення зовнішнього та внутрішнього контролю за збереженням і відтворенням лісових ресурсів, використанням лісової продукції;

- визначення концептуальних основ побудови системи внутрішнього контролю операцій з лісокористування для реалізації державної стратегії збереження лісового фонду.

Для забезпечення переходу лісового сектору економіки на засади сталого розвитку необхідно реформувати систему бухгалтерського обліку таких суб'єктів господарювання. В системі бухгалтерського обліку мають знайти відображення лісові ресурси та втрати завдані навколишньому середовищу через нераціональне лісокористування, що дозволить сформувати на мікроекономічному рівні інформаційне забезпечення для управління лісовими ресурсами.

Система управління на підприємствах лісового господарства складається з таких підсистем: планування, організація, облік, аналіз і контроль. Взаємозв'язок між елементами системи управління в частині операцій з лісокористування наведено на рис. 1.3.

Планування має важливе значення для реалізації державної стратегії збереження лісового фонду. На обсяги лісокористування впливають цілі лісового сектора й існуючі законодавчі обмеження щодо обсягів заготівлі. При здійсненні планування визначаються допустимі обсяги лісозаготівель на різні породи, а також обсяги відтворення лісових ресурсів природним і штучним шляхом на коротко- та довгострокову перспективу. Реалізація зазначених цілей вимагає чіткого визначення підрозділами (лісництвами) тактичних цілей і конкретних завдань, а також відповідних ресурсів, заходів для їх виконання. Планування передбачає визначення конкретних завдань кожному підрозділу підприємства на певний період і розробку програм.

Організація управління лісокористуванням передбачає побудову системи, яка складається з сукупності завдань, принципів і методів управління. Функція

організації характеризує систему управління, зокрема: її властивості, структуру, склад, взаємозв'язки і процес взаємодії між елементами системи. Щодо лісокористування функція організації відображає структуру керованої (об'єкт управління) і керуючої (суб'єкт управління) систем, що забезпечують процес збереження, використання та відтворення лісових ресурсів. На форми організації виробничого процесу на підприємствах лісового господарства впливають ступінь автоматизації виробничих процесів і відносини між працівниками в цьому процесі. Управління операціями з лісокористування здійснюється на основі планування, організації робіт, координації, контролю за виконанням рішень і регулювання виробничих процесів.



Рис. 1.3. Система управління суб'єктом господарювання

Основна проблема управління лісовими ресурсами в Україні полягає у відсутності статистично надійних даних про приріст, природний відпад і обсяги заготівлі лісових ресурсів, що ускладнює планування операцій з лісокористування. Цю проблему можливо вирішити за допомогою бухгалтерського обліку, оскільки в обліку формується інформація про операції з лісокористування, зокрема витрати на збереження, утримання та відтворення лісових ресурсів, витрати на заготівлю лісової продукції. Тому актуальним є вдосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського

обліку операцій з лісокористування з метою формування повної та достовірної інформації про наявність і стан лісових ресурсів і лісової продукції.

Жук В.М.³³ виокремлює такі функції бухгалтерського обліку в екологічній сфері: посилення ролі регулювання економіки, посилення контролю за витратами, здійснення менеджменту та контролю природоохоронних заходів, обов'язковість складання відповідної звітності, можливість прийняття захисних заходів, необхідність виконання професійних обов'язків і дотримання громадського інтересу, моральна відповідальність та оцінка ризику.

Функції аналізу та контролю передбачають використання бухгалтерської та планової інформації. Аналіз є зворотною ланкою між підсистемою бухгалтерського обліку та іншими підсистемами управління – плануванням, організацією та контролем. Результати аналізу характеризують стан лісових ресурсів і лісової продукції із зазначенням причино-наслідкових зв'язків. Інформація, отримана за результатами проведеного економічного аналізу, є складовою частиною інформаційної системи управління та може бути використана як для оперативного, так і для стратегічного планування. Аналіз забезпечує оцінку здійснених господарських операцій та формує необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Основою для проведення контролю є інформація, сформована в бухгалтерському обліку. Контрольна функція системи управління полягає у перевірці правильності відображення витрат на збереження, утримання, відтворення лісових ресурсів, заготівлю лісової продукції та у виявленні відхилень фактичних обсягів і витрат від норм і планів. Контроль дозволяє виявити факти незаконного проведення рубок і нестачі заготовленої деревини, завищення витрат на відтворення, збереження та використання лісових ресурсів. Своєчасне виявлення фактів, що перешкоджають функціонуванню підприємства, дозволяє вжити заходів щодо уникнення втрат і збитків, що сприяє підвищенню ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Управлінські рішення приймаються з врахуванням інформації, одержаної з підсистем бухгалтерського обліку, аналізу та контролю. Управління операціями з лісокористування складається з трьох послідовних процесів: отримання інформації про стан об'єкта управління, ухвалення рішення щодо керованої системи та виконання прийнятих рішень, оцінка результатів виконання рішення на господарську діяльність суб'єкта господарювання.

За результатами комплексного дослідження системи управління лісовими господарствами Житомирської області (**Додаток А**) запропоновано напрями удосконалення управління лісокористуванням (рис. 1.4)

³³ Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. № 2. С. 18-23. С. 20.

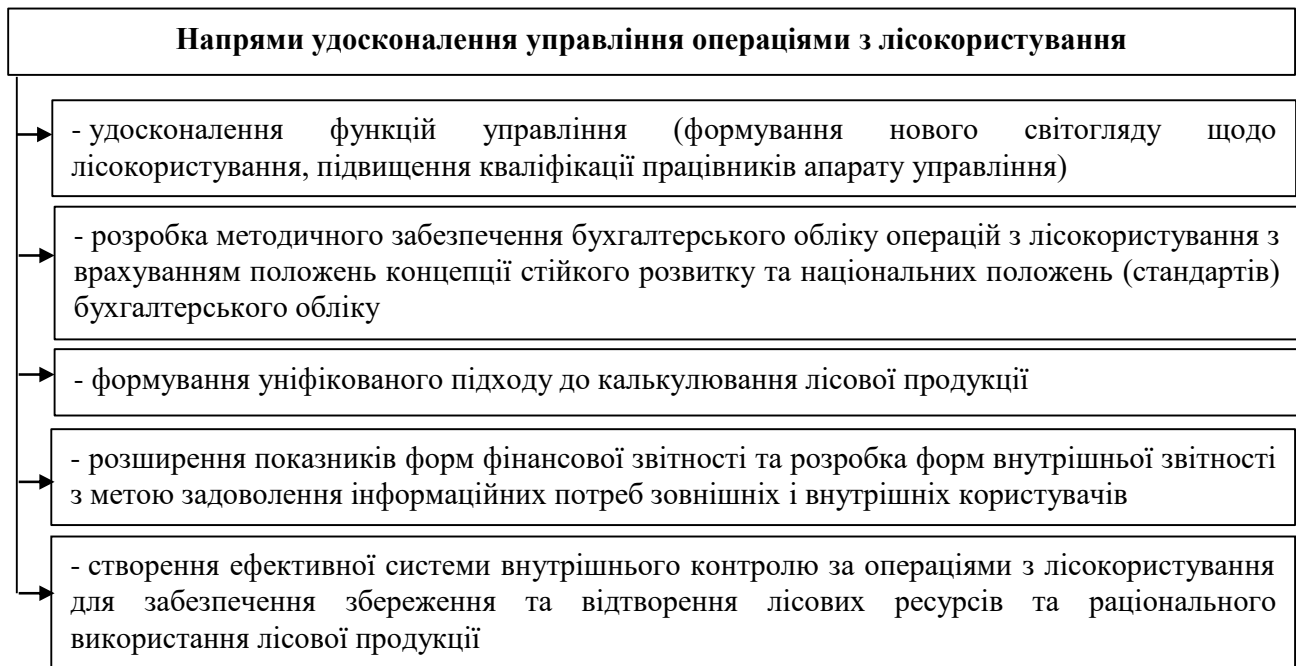


Рис. 1.4. Напрями удосконалення управління операціями з лісокористування

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування має базуватися на галузевих особливостях (табл. 1.1), нормах П(С)БО 30 “Біологічні активи” та принципах концепції сталого розвитку.

Врахування специфіки лісового сектору економіки дозволить розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку цих природних активів. Для формування інформації про обсяги лісових активів на мікроекономічному рівні, вважаємо за потрібне включити їх до об’єктів бухгалтерського обліку. Об’єктом обліку є лісові ресурси та продукція, одержана в результаті проведення заготівельних робіт, що знаходяться під контролем лісового господарства.

Незадовільний стан лісових ресурсів загрожує економічній безпеці як безпосередньо суб’єкта господарювання, так і країни. Економічна безпека – це здатність підтримувати нормальні умови діяльності підприємства та попереджувати несанкціоноване використання лісових ресурсів. Сутність економічної безпеки полягає в забезпеченні поступального економічного розвитку суспільства з метою виробництва необхідних благ і послуг, що задовольняють індивідуальні та суспільні потреби³⁴. Показник економічної безпеки можна визначити як рівень захищеності усіх систем підприємства при здійсненні господарської діяльності.

³⁴ Євдокимов В.В. Концепція управління економічною безпекою суб’єктів господарювання в контексті теорії сталого розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2013. 200 с.

Таблиця 1.1

Вплив специфіки операцій з лісокористування на організацію та методику бухгалтерського обліку

№ з/п	Специфічна ознака	Вплив на організацію та методику бухгалтерського обліку
1	Нерозривний зв'язок із земельною ділянкою, на якій ростуть лісові ресурси	бухгалтерський облік земельної ділянки та лісових активів повинен здійснюватися з врахуванням норм П(С)БО 30, оскільки основною особливістю цих активів є їх здатність до біологічних перетворень
2	Природне походження	необхідність розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів, що дозволить включити їх до складу активів лісового господарства та до показника національного багатства країни
3	Сезонність	своєчасне налагодження проведення заготівельних робіт та оприбуткування лісової продукції деревного та недеревного походження в період її дозрівання
4	Неоднорідність лісової продукції	виникає необхідність у розмежуванні лісової продукції на рахунках бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних запитів управлінського персоналу, статистичних органів щодо обсягів, доходу і витрат від заготівлі продукції деревного та недеревного походження
5	Можливість використання недеревної продукції населенням для задоволення власних потреб	своєчасність організації заготівельних робіт власними силами для збору врожаю недеревної продукції та відображення в системі бухгалтерського обліку витрат на заготівлю, переробку, збут такої продукції та доходу від реалізації продукції недеревного походження

Характерними особливостями підприємств лісового господарства є збитковість основної діяльності та низький рівень рентабельності, наявність значних запасів ліквідної та неліквідної деревини на складах. Втрата лісогосподарськими підприємствами фінансової стабільності та ліквідності негативно відображається на цінності деревини, адже призводить до погіршення товарної і асортиментної її структури. Однією з головних перспектив розвитку підприємств лісового господарства є експорт. Останнім часом відбулися зрушення у зовнішній торгівлі товарами деревообробної і целюлозно-паперової промисловості. До продукції, що експортується, відносяться переважно необроблені лісоматеріали, фанера, папір. Однак у структурі експорту зберігається велика частка дешевої продукції і сировини (41,6 %), зокрема: необробленого круглого лісу і пиломатеріалів³⁵.

Успішне функціонування будь-якого підприємства залежить від якості інформації, яка відображає всі процеси його господарської діяльності. Понад 85 % інформації щодо операцій з лісокористування формується в системі бухгалтерського обліку, який є джерелом інформації в системі інформаційно-

³⁵ Олександренко І.В., Ішук Л.І. Напрями покращення фінансового стану лісогосподарських підприємств. *Економічний форум*. 2014. № 4. С. 150-157. С. 153.

аналітичного забезпечення управління суб'єктом господарювання. У зв'язку з існуючим дисбалансом між використанням лісових ресурсів та їх відтворенням, постає необхідність у розробці теоретико-методичних засад облікового забезпечення процесу управління лісовими ресурсами.

1.2. Лісові ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту: проблеми трактування та класифікації

Традиційно лісові ресурси сприймаються як джерело деревини, будівельних матеріалів, що використовуються для задоволення матеріальних потреб. Таке відношення призвело до спустошення та знищення великої кількості лісових ресурсів і стало причиною екологічних катастроф, які відбулися в 1998, 2001, 2008 роках. Негативні наслідники антропогенної діяльності призвели до дефіциту лісових ресурсів.

У зв'язку з важливим значенням лісових ресурсів першочерговим завданням є їх збереження для забезпечення підтримки рівноваги в біосфері та сталого розвитку людства. Ліси мають здатність поновлення, і якщо управляти лісокористуванням згідно з природоохоронними вимогами, вони можуть постійно відновлюватися. Бухгалтерський облік як підсистема управління є важливим інструментом для збереження лісових ресурсів і зменшення антропогенного впливу на ці повільно відновлювальні природні ресурси, оскільки надає інформацію про витрати на збереження, використання та відтворення лісових ресурсів. З метою удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування потребують вирішення ряд теоретичних питань: обґрунтування понятійного апарату та підходу до класифікації лісових ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку.

Дослідженням сутності, ролі та значення лісових ресурсів у сучасних умовах господарювання займалися вітчизняні вчені: Т.І. Вовчук, О.А. Голуб, В.Д. Гоцуляк, О.І. Дребот, Н.В. Зіновчук, Г.Я. Ільницька-Гикавчук, Я.В. Коваль, Н.С. Котляревська, В.П. Рябчик, І.М. Синякевич, О.І. Фурдичко, а також зарубіжні вчені: М.М. Большаков, В.В. Жиделева, А.М. Попова, Е.А. Рауш, О.В. Морозова, П.Х. Пірс. Проте, поняття "лісові ресурси" дослідники розглядали у наукових працях з різних точок зору, що призвело до неузгодженості термінологічного апарату та неможливості формування достовірної бухгалтерської інформації про стан цих природних ресурсів.

Вовчук Т.І.³⁶ зазначає, що зараз нівелюється значення лісу як біологічного рятівника людства, тому в умовах кризової екологічної ситуації, важливою стала переоцінка усталених стереотипів по відношенню до управління лісовими активами, які потрібно організувати, виходячи з впливу на результати господарювання, біологічних трансформацій.

Ефективне управління лісовими ресурсами можливе тільки у випадку наявності достовірної та повної інформації про ці природні ресурси. Бухгалтерський облік є інформаційною системою, що надає внутрішнім користувачам інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень, що спрямовані на збереження, відтворення та раціональне використання лісових ресурсів. Однак, сьогодні існує проблема неузгодженості термінологічного апарату, оскільки часто дослідники ототожнюють поняття “ліс” і “лісові ресурси”. Неузгодженість у розумінні поняття “лісові ресурси” прослідковується як у нормативних документах України та країн колишнього СРСР (Додатку Б), так і в науковій літературі.

Аналіз трактувань поняття “лісові ресурси” у нормативних актах країн колишнього СРСР дозволив виявити різні підходи до розгляду сутності цього поняття. Так, у лісових кодексах України³⁷, Республіки Білорусь³⁸ і Російської Федерації³⁹ лісові ресурси розглядаються як запаси деревини, лікарські та інші продукти лісу в поєднанні з його корисними властивостями та функціями.

У лісовому кодексі Республіки Казахстан розмежовано два різні поняття “лісові ресурси” та “лісові культури”. Лісові культури – це штучно створені насадження з лісових деревних і чагарникових порід, а лісові ресурси трактуються як запаси деревини, живиці та деревних соків, другорядних деревних ресурсів, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин і технічної сировини, інші продукти рослинного та тваринного походження, що знаходяться та відображаються в лісовому фонді⁴⁰. Живицю та деревні соки, дикорослі плоди, горіхи, гриби та ягоди, не віднесено до лісових ресурсів, оскільки ці активи є лісовою продукцією, що утворюється в результаті біологічних перетворень, які відбуваються з лісовими ресурсами.

³⁶ 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). Київ, 2009. 232 с. С. 19.

³⁷ Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852>

³⁸ Лісовий кодекс Республіки Білорусь от 14.07.2000 г. № 420. URL: <http://www.tamby.info/kodeks/lk.htm>

³⁹ Лесной Кодекс Российской Федерации от 04.12.2006 г. № 200-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/popular/newwood/80_1.html#p63

⁴⁰ Лесной кодекс Республики Казахстан от 08.07.2003 г. № 477. URL: http://www.apmdp.nursat.kz/news/les_kod.htm

Відповідно до законодавства Республіки Вірменія⁴¹ та Республіки Казахстан⁴² до лісових ресурсів відноситься також і тваринний світ. На наш погляд, це призводить до ототожнення поняття “ліс” і “лісові ресурси”, оскільки до складових лісових ресурсів включено всі складові лісової системи. Крім того, згідно з Лісовим кодексом Республіки Вірменія, до складу лісових ресурсів віднесено лісоматеріали, включення яких вважаємо недоречним, оскільки вони є результатом промислової переробки деревини, і в бухгалтерському обліку повинні визнаватися в складі оборотних активів лісового господарства.

Отже, в нормативних актах України та країн колишнього СРСР відсутній єдиний підхід до ідентифікації складових лісових ресурсів, що призводить до неузгодженості термінологічного апарату та викликає складнощі при ідентифікації лісових ресурсів як об’єкту бухгалтерського обліку. У зв’язку з цим проаналізовано підходи до трактування сутності поняття “лісові ресурси” в економічній літературі. Виокремлено три підходи до визначення економічної сутності поняття “лісові ресурси” (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Підходи дослідників до трактування поняття “лісові ресурси”

Прихильники першого підходу, О.А. Голуб, А.І. Карпук, Н.С. Котляревська, О.В. Морозова, П.Х. Пірс, О.І. Фурдичко та О.І. Дребот, лісові ресурси інтерпретують як сукупність дерев. Слід відмітити думку

⁴¹ Лісовий кодекс Республіки Вірменія від 24.10.2005 р. зі змінами. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=2423&lang=rus>

⁴² Лесной кодекс Республики Казахстан от 08.07.2003 г. № 477. URL: http://www.apmdp.nursat.kz/news/les_kod.htm

проф. Пірса П.Х. щодо двох категорій виробничих ресурсів: землі, які мають такі ж характеристики, як і сільськогосподарські угіддя чи будь-яка інша земля, та ліси, як такі, що складаються із сукупності дерев, які ростуть, і підпадають під категорію капіталу⁴³. Схожу думку висловлює і О.В. Морозова⁴⁴, яка трактує запаси лісових ресурсів як деревину на корені, що призначена для промислової розробки для виробництва лісової продукції.

Таким чином, до лісових ресурсів дослідники відносять лише деревину, яка є основною продукцією лісового господарства. Проте, від лісових ресурсів підприємство отримує продукцію не тільки деревного походження, а й недеревного. Безумовно, вирощування лісових насаджень з метою отримання деревини є основною діяльністю лісових господарств, але необхідно також враховувати й економічні вигоди, що одержують від продукції недеревного походження (гриби, ягоди, лікарські трави). За даними Державного агентства лісових ресурсів України за 2020 рік у лісах України заготовлено: 0,45 т кори, 7,4 т деревної зелені, 465 т дикорослих плодів, 17 т горіхів, 127 т грибів, 3319 т ягід, 148 т лікарської сировини, 1812 т деревних соків, 769 т сіна та 254 т очерету⁴⁵. Отже, додатковим джерелом доходу для лісових господарств є доходи від побічного лісокористування, що актуалізує подальший розвиток цього напрямку господарської діяльності за умови сталого лісокористування.

Карпук А.І.⁴⁶ лісові ресурси відносить до найпотужніших рослинних угруповань, що позитивно впливають на водорегуляційні процеси, ґрунтоутворення, флору, фауну, кліматичний режим місцевості. Основна перевага лісу, як головного засобу виробництва, проявляється в тому, що він при раціональних методах експлуатації стає невичерпним. Цю особливість лісових ресурсів автор вважає основою раціонального лісокористування.

Котляревська Н.С.⁴⁷ лісові ресурси пропонує розглядати як виробничі ресурси, які є основою для створення матеріальних благ. Вважаємо, що не всі лісові ресурси правомірно включати до виробничих ресурсів, оскільки до останніх вони відносяться лише після проведення заготівельних робіт. Тому тільки середньовікові та стиглі лісові культури можуть бути віднесені до виробничих ресурсів, адже за результатами проведення заготівельних робіт

⁴³ Питер Х. Пірс. Введение в лесную экономику / перевод с англ. Учебное пособие для лесных вузов и техникумов. М.: "Экология", 1992. 244 с.

⁴⁴ Морозова Е.В. Учет природопользования в лесозаготовках: автореф. дис... на соискание учен.степени канд. эк. наук; спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. С-Пб, 2009. 23 с.

⁴⁵ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua>

⁴⁶ Карпук А.І. Формування ринково-орієнтованої стратегії розвитку лісоресурсного комплексу України: автореферат дис... на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук за спеціальністю 08.08.01. – економіка природокористування і охорони навколишнього середовища. Київ, 2005. 23 с. С. 7.

⁴⁷ Котляревська Н.С. Ліс як об'єкт фінансово-господарського контролю. Сталий розвиток економіки. 2010. № 2. С. 84-89. С. 84.

лісове господарство одержує лісову продукцію, що і є його виробничим ресурсом.

Прибічники другого підходу лісові ресурси інтерпретують як сукупність деревних і чагарникових рослин. Вовчук Т.І.⁴⁸ лісові ресурси розглядає як лісорослинні біологічні активи, що включають лісові масиви з деревними і чагарниковими угрупованнями, які не тільки продукують органічну сировину, але й здійснюють вплив на навколишнє середовище та територію, що займають. Рябчик В.П.⁴⁹ лісові ресурси трактує як деревину, технічну та лікарську сировину, кормові, харчові та інші продукти лісу, які використовують для задоволення потреб населення та виробництва.

Гавриленко О.П.⁵⁰ під лісовими ресурсами розуміє сукупність матеріальних благ лісу, які можна використовувати без шкоди навколишньому середовищу з найбільшою господарською ефективністю. На наш погляд, зазначене трактування поняття “лісові ресурси” не розкриває його сутності, оскільки автор не конкретизує що саме відносить до матеріальних благ лісу, адже до них можна включити запаси деревини, живиці, деревних соків, другорядних деревних ресурсів, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин і технічної сировини, а також мешканців лісу тваринного походження. Тваринний світ є складовою лісу, яка відіграє важливу роль у підтриманні його життєдіяльності, проте не є об’єктом бухгалтерського обліку, оскільки неможливо визначити кількість всіх видів лісових тварин і оцінити їх.

За третім підходом до лісових ресурсів включають деревні та чагарникові рослини, а також функції, які вони виконують. Ільницька-Гикавчук Г.Я.⁵¹, і Зіновчук Н.В.⁵², Коваль Я.В.⁵³ наголошують на важливому значенні лісових ресурсів у складі ресурсного потенціалу, оскільки вони є не тільки джерелом матеріальних благ (деревини, побічних і другорядних лісових ресурсів), але й екологічних та соціальних функцій. Большаков М.М., В.В. Жиделєєва, А.М. Попова, Е.А. Рауш⁵⁴, лісові ресурси розглядають як запаси деревної та недеревної продукції, а також властивостей лісу, які можна отримати на землях лісового фонду. Схожий підхід до трактування лісових ресурсів визначений і в лісових кодексах України та Республіки Білорусь.

⁴⁸ 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). Київ, 2009. 232 с. С. 36.

⁴⁹ Рябчик В.П. Недеревна продукція лісу. Львів: Світ, 1996. 312 с. С. 5.

⁵⁰ Гавриленко О.П. Екогеографія України: навч. посіб. К.: Знання, 2008. 646 с. С. 418.

⁵¹ Ільницька-Гикавчук Г.Я. Фінансовий механізм екологічно збалансованого лісокористування: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук; спец. 08.00.06 – економіка природокористування та охорони навколишнього середовища. Рівне, 2009. 23 с. С. 6.

⁵² Зіновчук Н.В. Використання та оцінка функції лісових ресурсів. Вісник ЖНАЕУ. 2009. № 2. С. 383-387. С. 385.

⁵³ Коваль Я.В. Проблеми збалансованого лісокористування в системі сталого розвитку: монографія. К.: Науковий світ, 2004. 211 с. С. 28.

⁵⁴ Большаков Н.М., Жиделева В.В., Попова А.М., Рауш Е.А. Методологические подходы к воспроизводству лесных ресурсов в условиях их аренды. Экономика региона. 2010. № 2. С. 117-129. С. 118.

Вітчизняні вчені Р.Г. Дубас, М.А. Хвесик та В.А. Голян та білоруські вчені О.В. Неверов, Н.Г. Синяк, А.В. Равино при характеристиці лісових ресурсів використовують поняття “лісовий капітал”. Лісовий капітал – це грошовий вираз запасу лісових ресурсів, що виконує економічні та соціально-екологічні функції, пов’язані із задоволенням потреб суспільства, тобто об’єкт соціоеколого-економічних відносин⁵⁵. Отже, лісовий капітал відображає на макроекономічному рівні вартість запасу лісових ресурсів.

Дубас Р.Г розглядає проблему капіталізації лісокористування з точки зору лісового фактору, тобто ресурсу як капіталу. До лісового капіталу дослідник відносить лісові ресурси і лісові чинники, що відображають здатність і властивості лісового середовища приносити дохід. Лісовий фактор інтерпретує як ресурс капіталізації природно-лісового потенціалу та лісокористування в цілому⁵⁶. Дубас Р.Г. побудував модель капіталізації природно-лісового потенціалу регіону, яка складається з конкретних видів ресурсного використання (лісові багатства, захисні та ресурсозахисні функції, рекреаційні ресурси, ліс як кліматичний фактор – ресурс).

Лицур І.М.⁵⁷ лісоресурсний потенціал трактує як макроекономічний показник, який характеризує всю сукупність лісових ресурсів та лісорослинних умов і є базою раціональної організації лісокористування і розвитку продуктивних сил у цілому. Складовими лісоресурсного потенціалу є лісові насадження, поєззахисні смуги та інші захисні насадження, недеревна продукція лісу, екологічні та соціальні функції лісових насаджень.

В наукових працях обліково-аналітичного спрямування зустрічаються такі поняття як «навколишнє природне середовище», «еколого-економічна система», «екологічний збиток», «природокористування», «природоохоронна діяльність», «відновлення природних ресурсів» та інші. Не винятком стає і такий об’єкт дослідження, як лісові ресурси, розуміння складу і призначення яких є необхідними знаннями для аналітика. Тому доцільно більш детально розглянути сутність і склад лісових ресурсів.

Лісові ресурси – це продукти та корисності лісу, які відтворюються у процесі ведення лісового господарства і використовуються для задоволення матеріальних та культурних потреб суспільства. До лісових ресурсів належать деревна, технічна, харчова, кормова, лікарська сировина, інші продукти, а також захисні й соціальні корисності лісу. *Деревні ресурси* – це деревина різних

⁵⁵ Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с.

⁵⁶ Дубас Р.Г. Оцінка ефективності відтворення лісових ресурсів як основи екологічно збалансованого лісокористування. *Вісник ЖДТУ. Серія Економічні науки*. 2011. № 4 (58). С. 214-217. С. 217.

⁵⁷ Лицур І.М. Еколого-економічні проблеми просторової організації лісового комплексу України. К.: РВПС України, 2010. 317 с.

порід, зростаючих чи зрубаних дерев у процесі головного (кінцевого) і проміжного користування лісом, а також інших рубань⁵⁸.

До *технічних ресурсів лісу* належить живиця, що міститься у смоляних ходах деревної тканини хвойних дерев. Її добувають шляхом регулярного нанесення спеціальних поранень на стовбурах дерев у період їхньої вегетації. При переробці живиці отримують каніфоль та скипидар, які застосовуються в різних сферах людської діяльності. Технічними ресурсами лісу є дубильні речовини, гутаперча, камеді, пробкова кора, різні органічні барвники й інша продукція.

Харчові ресурси лісу – гриби, ягоди, плоди, горіхи, їстівні трави і корені, дикі тварини та птахи, а також продукти бджільництва на лісових землях. Трави, гілковий корм, хвойна лапка, плоди кормового призначення, які застосовуються на лісових землях, належать до *кормових ресурсів лісу*. *Лікувальні ресурси лісу* – це заготовлені в лісах трави, квіти, плоди, листя, хвоя, корені, кора, бруньки, пагони, які мають лікувальні властивості й використовуються у фармакології. Сутність *захисних користностей лісу* полягає в захисті ґрунтів від водної та вітряної ерозії, зсувів, селей, в охороні повітряних і водних басейнів від промислового забруднення, а також людей та фауни від фізичного забруднення довкілля. До *соціальних користностей лісів* належать санітарно-гігієнічна, рекреаційна, курортна й естетична їх роль, яка сприяє покращенню здоров'я населення⁵⁹.

Слід зазначити, що *матеріальні лісові ресурси*, залежно від економічних умов їхнього використання, мають такі категорії запасу: біологічний, експлуатаційний, економічно доступний і фактично використовуваний. *Біологічний запас, або біомаса*, – це кількість речовини живих організмів, нагромадженої в лісовому біоценозі на будь-який момент часу. До загальної біомаси відноситься маса природного відпаду й та її частина, яка необхідна для відтворення цього виду ресурсу та збереження фітоценотичної рівноваги. *Експлуатаційний запас* – це частина загального біологічного запасу, яку можна вилучати з цієї території без шкоди для відтворення певного ресурсу. До складу цього запасу не включається та частина ресурсу, яка неминуче втрачається у процесі експлуатації. *Економічно доступний запас* є тією частиною експлуатаційного запасу, який може бути використаний при сучасному рівні розвитку економіки. *Фактично використовуваний запас* – це щорічно вилучена частина економічно доступних запасів.

Використання природних ресурсів, у тому числі й лісових, прийнято поділяти на раціональне і нераціональне.

⁵⁸ Дубас Р. Г. Економіка природокористування : навч. посіб. [2-ге вид., стереотип.]. К. : КНТ, 2009. 448 с. С. 271.

⁵⁹ Дубас Р. Г. Економіка природокористування : навч. посіб. [2-ге вид., стереотип.]. К. : КНТ, 2009. 448 с. С. 271-272

Раціональне використання природних ресурсів – це максимальне вилучення всіх корисних продуктів із природного ресурсу з найменшим завданням шкоди іншим галузям економіки, що базуються на тому самому ресурсі, та стану природного середовища, необхідного для життя людини⁶⁰.

Нераціональне використання природних ресурсів – це неповне вилучення корисних продуктів із природного ресурсу, тобто часткова утилізація і завдання значної шкоди природному середовищу та іншим галузям економіки, що базуються на цьому ж ресурсі⁶¹.

Крім того, необхідно звернути увагу на поняття «стійке використання природних ресурсів», яке розуміють як використання природних ресурсів таким чином і такими темпами, які не призводять до їхнього виснаження в довгостроковій перспективі, та таким чином зберігається здатність задовольняти потреби теперішнього й майбутнього поколінь.

Розглянемо також такі поняття, як «відновлення» та «охорона природних ресурсів». *Відновлення природних ресурсів* – це комплекс заходів (економічних, правових, технологічних, організаційних), спрямованих на відновлення природних ресурсів⁶². Відновлення природних ресурсів можливе при створенні необхідних умов для максимального відтворення природних ресурсів після їх виснаження. *Охорона природних ресурсів* – це система заходів, яка забезпечує можливість збереження природою відновлювальних функцій, а також збереження невідновлюваних природних ресурсів⁶³.

У контексті вищенаведених трактувань розглянемо сутність процесу лісовідновлення. *Лісовідновлення* – це активна форма відновлення лісу на територіях, що раніше були вкриті лісом. Лісовідновлення поділяють на природне (з використанням комплексу лісівничих заходів), штучне і комбіноване. *Природне лісовідновлення* є біологічно стійким та високопродуктивним, тому коли є можливість застосувати самовідновлення лісу, йому надають перевагу. Для цього забезпечують збереження молодняку і життєздатного підросту під час рубань лісу та проводять заходи, які сприяють появі самосіву й підросту після рубань. На природне лісовідновлення орієнтовані поступові та вибіркові способи рубань. При *штучному лісовідновленні* висівають насіння або висаджують саджанці, вирощені у лісових розсадниках. Штучно створені деревостани у країнах колишнього СРСР називають «лісовими культурами», а площі, призначені для їхнього вирощування, – «лісокультурним фондом». Для підвищення приживлюваності й збереженості лісових культур можливе використання хімічних вологонакопичувачів, різних видів добрив, застосування засобів боротьби із коренегризами та іншими

⁶⁰ Саенко К.С. Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. 376 с. С. 156

⁶¹ Саенко К.С. Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. 376 с. С. 258

⁶² Снакин В. В. Экология и охрана природы: Словарь-справочник. М. : Академия, 2000. 384 с. С. 59

⁶³ Снякевич І.М. Економіка лісокористування: Навчальний підручник. – Львів.: ІЗМН, 2000. – 402 с. С. 59.

шкідниками (в межах чинного законодавства України). *Комбіноване лісовідновлення* поєднує штучне і природне відновлення на одній площині⁶⁴.

Лісові ресурси є джерелом не тільки матеріальних благ (деревної та недеревної продукції), а й виконують функції, що забезпечують збереження біосфери. Як природний об'єкт, лісові ресурси, виконують три основні функції:

– екологічну – виражається у впливі на навколишнє природне середовище, зокрема лісові ресурси поглинають шкідливі викиди в атмосферу, а також захищають земельні ділянки від водної та вітрової ерозії;

– соціальну – дозволяє людині розширити свої знання про природу, сприяє зміцненню здоров'я. Однак рекреація здійснює негативний вплив на лісову рослинність, оскільки збільшується вплив людини на лісові екосистеми, що призводить до серйозних змін у лісах;

– економічну – лісові ресурси є джерелом деревної і недеревної продукції, що є сировиною для багатьох галузей економіки.

Для визначення можливості визнання лісових ресурсів і функцій, що вони виконують, об'єктом бухгалтерського обліку розглянемо сутність понять “об'єкт” і “функція”. Загальноприйнятим є трактування об'єкту як предмета, явища, на яке спрямована яка-небудь діяльність⁶⁵, а функції (від лат. function – виконання, вчинення) – як зовнішнього подання властивостей якого-небудь об'єкта в даній системі відносин⁶⁶.

У зв'язку зі складністю визначення прямого та / або непрямого ефекту від функцій лісових ресурсів. Вважаємо, що об'єктом бухгалтерського обліку, контролю та аналізу можуть бути тільки лісові ресурси деревного і недеревної походження, а також ефект, отриманий від рекреаційних функцій у вигляді доходу (втрат) від використання лісових ресурсів з метою рекреації.

З метою усунення неконвенційності понятійного апарату вважаємо, що під лісовими активами слід розуміти сукупність деревних і недеревних ресурсів рослинного походження, що знаходяться під контролем суб'єкта господарювання, використання яких призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Поняття “лісові ресурси” ширше ніж поняття “лісові активи”, адже до останніх не включаються функції лісової екосистеми.

Чинне методичне забезпечення бухгалтерського обліку, яке запозичене з Радянського Союзу, не забезпечує формування облікової інформації про лісові ресурси, оскільки вони не ідентифікуються як об'єкт бухгалтерського обліку, що призводить до втрати частини біологічного різноманіття країни. В СРСР лісові ресурси не відображалися в складі активів підприємства, оскільки держава

⁶⁴ Станкевич-Волосянчук О.І., Волосянчук Р.Т. Стале ведення лісового господарства. Ужгород : Поліграфцентр «Ліга», 2009. 47 с. С. 20-21

⁶⁵ Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с. С. 257.

⁶⁶ Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с. С. 401.

вважалася єдиним власником цих природних ресурсів. Крім того, радянські вчені заперечували наявність вартості природних ресурсів, адже вони не створені в результаті трудової діяльності людини. Однак, в сучасних умовах господарювання домінуючою при визнанні активів є концепція контролю, яка задекларована в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”⁶⁷ та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”⁶⁸, активи трактуються як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. У МСФЗ визначення активу наведено в п. 4.4 Концептуальної основи представлення фінансової звітності: “актив – це ресурс, контрольований суб’єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікується надходження майбутніх економічних вигід до суб’єкта господарювання”⁶⁹. Згідно з американським стандартом бухгалтерського обліку SFAC 6, активи – це ймовірні майбутні економічні вигоди, які отримані або контролюються окремою компанією в результаті угоди або минулих подій. Визначення активів у НП(С)БО 1, МСФЗ та GAAP US за сутністю є ідентичними та визначають дві основні характеристики активу – контрольовані суб’єктом господарювання ресурси, а також можливість отримання в майбутньому економічних вигід.

За міжнародною практикою ведення бухгалтерського обліку при визнанні активу право власності не є істотним, оскільки орендоване майно є активом, якщо суб’єкт господарювання контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Соколов В.Я.⁷⁰ акцентує увагу на тому, що принцип контролю полягає в тому, що майном підприємства слід вважати не те, яке належить йому на правах власності, а те, чим воно може розпоряджатися та контролювати. Відповідно до даного принципу питання про відгесення певних об’єктів до складу активів підприємства вирішується без врахування їх формальної юридичної приналежності, а згідно з намірами сторін відносно майбутнього даних об’єктів.

В Україні фінансова звітність формується, базуючись на переході права власності, а звітність за МСФЗ – при переході ризиків і переваг володіння, а також відповідно до економічного змісту операції. Згідно з статті 139 Господарського кодексу України,⁷¹ в активі балансу суб’єкта господарювання відображається його власність, зокрема майно, яке належить йому на праві

⁶⁷ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

⁶⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <http://www.rada.gov.ua>

⁶⁹ Концептуальна основа фінансової звітності IASB від 01.09.2010 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

⁷⁰ Соколов В.Я. Теоретические начала двойной записи: автореф. дис... на соискание учен. степени докт. эк. наук; спец. 08.00.12. М.: Изд-во СПб ГУЭФ, 2007. 52 с. С. 36.

⁷¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

власності. Отже, концепція контролю задекларована в міжнародних стандартах фінансової звітності, Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, а Господарський кодекс, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція до нього розроблені на основі концепції права власності на майно.

Варто розрізняти право володіння, право користування та право розпорядження. Володіння – це або фактичне володіння річчю, або документально підтверджена правомочність володіти об’єктом власності. Володіння об’єктом дає право використовувати, передавати його в розпорядження іншим особам, продавати, дарувати, успадковувати⁷². Лісові ресурси України на правах користування передані лісовим господарствам.

У юридичному словнику право користування трактується як юридично забезпечена можливість задовольняти за допомогою належних власнику речей свої особисті майнові потреби, а право розпорядження – юридично забезпечена можливість визначати правову долю речей⁷³. Право користування об’єктом природних ресурсів – це право здійснювати його господарську експлуатацію з метою вилучення його корисних властивостей і якостей, отримання інших благ. Право користування зберігається у власника лісових ресурсів, а також може бути передано іншим суб’єктам у випадку здачі в операційну оренду лісових ресурсів. Крім того, фізичні особи мають право використовувати функції лісової екосистеми. Право розпорядження на лісові ресурси належить державі, оскільки лише вона може передавати ці природні ресурси у власність іншим суб’єктам та / або надавати у користування.

Слід відмітити позицію Г.Г. Кірейцева, який зазначає: “Право на землю як і на площі лісових масивів не може бути адекватним до права на інші активи, що створені людською живою та уречевленою працею. ... земля та лісові масиви належать людству тимчасово, оскільки згодом будуть належати майбутнім поколінням”⁷⁴. У зв’язку з цим необхідно розробити новий підхід до володіння та користування такими природними активами.

Головною умовою ідентифікації лісових ресурсів у складі активів є наявність контролю за цими ресурсами. Лісовим кодексом України⁷⁵ передбачено, що ліси є національним багатством країни, тобто на правах власності належать українському народу. Проте, від імені народу права власника на ліси мають органи державної влади та органи місцевого

⁷² Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с. С. 61.

⁷³ Юридичні терміни. Тлумачний словник / В.Г. Гончаренко, П.П. Андрушко, Т.П. Базова та ін.; за ред. В.Г. Гончаренка. 2-ге вид., стереотипне. К.: Либідь, 2004. 320 с. С. 216.

⁷⁴ Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку: теория, профессия, між предметні зв’язки: монографія. Житомир: ЖГТУ, 2007. 263 с. С. 195.

⁷⁵ Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852>

самоврядування, які здійснюють контроль за збереженням, використанням і відтворенням лісових ресурсів. Ліси можуть перебувати в державній, комунальній та приватній власності. Основна частина лісових ресурсів перебуває в державній власності, тобто підприємства лісового господарства мають право на здійснення господарської діяльності в порядку постійного користування та несуть відповідальність за планомірне та розширене використання і відтворення лісових ресурсів, поліпшення якісного складу та продуктивності лісів.

Можливість отримання економічних вигід від використання лісових ресурсів – друга умова визнання активів підприємства. Під економічною вигодою в Концептуальній основі МСФЗ розуміється потенціал, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання⁷⁶. Вигоди від використання лісових ресурсів отримують у вигляді продукції деревного та недеревного походження (лікарські рослини, гриби, ягоди тощо), додаткових лісових активів (саджанці, сіянці) та дохід від використання лісових масивів у рекреаційних цілях. Крім того, лісові насадження виконують природотворчі, захисні, санітарно-гігієнічні, соціальні та інші функції. Економічні вигоди від функцій, які виконують лісові насадження, оцінити складно, оскільки їх екологічна цінність перевищує економічну.

Постає проблема у складі яких активів необхідно відображати лісові ресурси. На основі проведеного аналізу наукових праць (додаток В) виявлено три підходи щодо визнання лісових ресурсів у бухгалтерському обліку (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Підходи до визнання лісових ресурсів у бухгалтерському обліку

Прибічники першого підходу, вітчизняні науковці Н.С. Котляревська⁷⁷, Л.І. Максимів⁷⁸, Я.А. Порохнавець⁷⁹, а також російські вчені (М.М. Большаков,

⁷⁶ Концептуальна основа фінансової звітності IASB від 01.09.2010 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

⁷⁷ Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2012. С. 119-125. С.122.

В.В. Жиделєєва, А.М. Попова, Е.А. Рауш)⁸⁰ пропагують позицію щодо визнання лісових ресурсів необоротними активами, а саме основними засобами. У Російській Федерації відображення лісових ресурсів у складі основних засобів пов'язано з відсутністю стандарту бухгалтерського обліку, що регулює методичне забезпечення бухгалтерського обліку біологічних активів. Не підтримуємо позицію дослідників щодо віднесення лісових ресурсів до основних засобів, оскільки, по-перше, лісові ресурси є специфічним видом природних ресурсів, які під впливом біологічних перетворень можуть кількісно змінюватися. По-друге, лісові ресурси не відповідають критеріям визнання основних засобів, що визначені в національних і міжнародних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. По-третє, лісові ресурси не можуть бути використані в господарській діяльності підприємств до періоду стиглості деревини (50-70 років).

Відповідно до другого підходу лісові ресурси ідентифікують як біологічні активи. Цю точку зору підтримує більшість вітчизняних науковців, зокрема: Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляк, Г.Г. Кірейцев, В.О. Озеран, М.Ю. Чік, а також молдавські вчені В. Букур, Л. Тодорова. На необхідності віднесення лісових ресурсів до самостійного виду необоротних активів, що здатні якісно і кількісно змінюватися внаслідок росту, старіння, самовідтворення та інших природних факторів наголошують О.В. Морозова⁸¹ та О.В. Неверов⁸². Погоджуємося з вченим, оскільки лісові ресурси відповідають критеріям визнання біологічних активів. Тому методичне забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів має базуватися на нормах, визначених в П(С)БО 30 "Біологічні активи" та МСФЗ 41 "Сільське господарство".

Котляревська Н.С.⁸³ пропонує земельні ділянки і наявні лісові ресурси, що знаходяться в державній власності, відображати у складі нематеріальних активів як право користування майном. Не підтримуємо позицію автора, оскільки: по-перше, лісові ресурси та земельні ділянки, на яких вони ростуть, є різними об'єктами бухгалтерського обліку. По-друге, лісові ресурси мають матеріальну форму, тому їх не слід відображати у складі нематеріальних активів. По-третє, лісові ресурси є специфічним видом природних ресурсів, які

⁷⁸ Максимів Л.І., Пелиньо Л.М. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні. Вісник Національного лісотехнічного університету України. 2006. Випуск 16.3. С. 25-29. С. 29.

⁷⁹ Порохнавець Я.В. Особливості визнання природних ресурсів в системі бухгалтерського обліку. *Сталій розвиток економіки*. 2014. № 1 (23). С. 101-109. С.103.

⁸⁰ Большаков Н.М., Жиделева В.В., Попова А.М., Рауш Е.А. Методологические подходы к воспроизводству лесных ресурсов в условиях их аренды. *Экономика региона*. 2010. № 2. С. 117-129.

⁸¹ Морозова Е.В. Учет лесных ресурсов: история и современное состояние. Аудит и финансовый анализ. 2010. № 6. С. 55-68.

⁸² Неверов А.В., Малашевич Д.Г. Экономическая природа лесохозяйственных издержек и система стоимостных отношений в лесном хозяйстве. *Труды БГТУ*. Минск. 2012. № 7 (154). С. 85-89.

⁸³ Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2012. С. 119-125. С.122.

під впливом біологічних перетворень можуть кількісно змінюватися, а лісові господарства наділені повноваженнями контролю за збереженням, використанням та відтворенням лісових ресурсів, тому їх потрібно відображати у складі довгострокових біологічних активів.

Отже, лісові ресурси відповідають критеріям визнання біологічних активів (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Критерії визнання лісових ресурсів у бухгалтерському обліку

Лісові ресурси віднесено до специфічного виду біологічних активів, оскільки вони відповідають основному критерію віднесення до останніх – здатність до біологічних перетворень, тобто лісовим активам характерні процеси росту, дегенерації та відтворення, які призводять до якісних та кількісних змін в таких активах.

Процес біологічної трансформації відбувається під впливом природних (температура, вологість, світло) і антропогенних факторів (догляд за лісовими культурами шляхом їх періодичної обробки від шкідників і проведення рубок формування і оздоровлення з метою створення сприятливих умов для розвитку лісових ресурсів). Критерієм оптимального управління біологічними перетвореннями є не тільки отримання максимального обсягу продукції від біологічних активів, але й запобігання негативному впливу на біосферу⁸⁴.

В Україні до лісового фонду належать лісові ділянки, в тому числі захисні насадження лінійного типу, площею не менше 0,1 га. До лісового фонду не відносяться зелені насадження в межах населених пунктів (парки, сади, сквери, бульвари тощо), які не включені у встановленому порядку до лісів; окремі дерева і групи дерев, чагарники на сільськогосподарських угіддях, присадибних, дачних і садових ділянках.⁸⁵ Отже, Лісовим кодексом України встановлено кількісну ознаку лісу – його площу, тобто лісовий масив площею

⁸⁴ Сысоев А.М., Вороновская Е.В. Сельскохозяйственная деятельность в обеспечении устойчивого развития аграрного сектора экономики: монография. Спб.: ООО “Литера”, 2012. 232 с. С. 31.

⁸⁵ Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852>

менше 10 соток не визнається лісом. Крім того, до лісового господарства включаються полезахисні лісові насадження та лінійні смуги відводу залізниць, автомобільних доріг, інші лінійні насадження.

Ідентифікація лісових ресурсів у бухгалтерському обліку дозволить сформулювати повну та достовірну інформацію про обсяги відтворення та використання лісових активів на мікроекономічному рівні, а також сприятиме включенню цих природних ресурсів до показника національного багатства країни. Показник національного багатства країни містить загальну інформацію про наявні ресурси та потенціал країни, на основі якої формується стратегія соціально-економічного розвитку держави. Відповідно до діючої методики до складу національного багатства включаються економічні активи, оцінені за ринковими цінами на момент їх включення до розрахунку та приносять економічні вигоди. До економічних активів відносяться фінансові та нефінансові. Нефінансові активи поділяються на вироблені (біологічні активи, вирощені людиною в результаті ведення сільськогосподарської діяльності) та невироблені (біологічні активи, створені природним шляхом).

На наш погляд, не врахування ресурсів в складі активів суб'єкта господарювання на мікроекономічному рівні призводить до втрати частини таких природних ресурсів на макрорівні внаслідок нераціонального їх використання, а також до неможливості визначення втрат від такого їх використання. Перепоною включення природних ресурсів до складу національного багатства є тлумачення економічної вигоди (ефекту), оскільки в розрахунок національного багатства включаються лише економічні активи, що приносять економічні доходи.

Інформацію для формування макроекономічних показників надає система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання щодо:

- 1) вироблених активів – лісові ресурси створені штучним шляхом (капіталізовані витрати на їх створення), доходи від експлуатації;
- 2) невироблених активів – лісові ресурси створені природним шляхом (природний капітал), доходи від їх експлуатації.

Вважаємо, що розширення вигід від використання природних ресурсів дозволить включити лісові ресурси до складу показника національного багатства, що створить можливість для встановлення контролю за їх збереженням, раціональним використанням і відтворенням.

Відтворення та використання лісових ресурсів повинно перебувати під контролем не тільки з боку постійних лісокористувачів таких ресурсів, але й держави. Тому задоволення інформаційних запитів органів державної влади є першочерговим завданням для системи галузевого управління. Це дозволить на

рівні галузевої звітності одержувати інформацію про обсяги лісозаготівлі та відтворення лісових ресурсів.

Збереження, раціональне використання та відтворення лісових ресурсів має базуватися на якісній та достовірній інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку. Для формування облікового забезпечення системи управління лісовими активами важливе значення має класифікація та групування облікової інформації про наявність та рух цих природних ресурсів. Класифікація лісових ресурсів за різними ознаками сприятиме задоволенню інформаційних потреб управлінського персоналу, підприємств лісового господарства, органів державної влади, служби статистики та інших зацікавлених осіб, а також стане основою для розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку та контролю за використанням і відтворенням таких активів.

Класифікація лісових ресурсів була об'єктом дослідження багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема: Б.М. Богача, Т.І. Вовчук, О.П. Гавриленко, С.І. Дорогунцова, В.П. Рябчика, Н.А. Случак, В. Букура, Л. Тодорової. У своїх працях вчені наводять різні підходи до класифікації лісових ресурсів, що негативно впливає на практичне застосування розроблених класифікацій та призводить до неможливості формування достовірної інформації про стан, розвиток і темпи відтворення та використання лісових ресурсів.

Лісові ресурси у бухгалтерському обліку необхідно відображати, базуючись на нормах П(С)БО 30 “Біологічні активи” та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. Проте в цих нормативних документах виявлено відмінності щодо класифікації біологічних активів, оскільки за П(С)БО 30 такі активи розмежовано на довгострокові та поточні⁸⁶, а за Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів – за періодом використання в господарській діяльності (поточні та довгострокові), за методом оцінки (оцінені за первісною вартістю та оцінені за справедливою вартістю), крім того довгострокові біологічні активи поділяються на зрілі та незрілі. До незрілих довгострокових біологічних активів віднесено багаторічні насадження⁸⁷.

Відповідно до національного стандарту, поточними визнаються біологічні активи, що здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До довгострокових відносяться усі біологічні активи, які не є

⁸⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” від 05.12.2005 р. № 790 зі змінами. URL: <http://search.ligazakon.ua>

⁸⁷ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.2006 р. № 1413. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=66856

поточними⁸⁸. Вважаємо, що необхідно в П(С)БО 30 конкретизувати, які активи відносяться до довгострокових. До довгострокових біологічних активів запропоновано відносити активи для яких необхідний тривалий час для підготовки (перевищує один рік або один вегетаційний період) до використання у господарській діяльності.

За міжнародною практикою, враховуючи вимоги МСФЗ 41 “Сільське господарство”, біологічні активи поділяються на споживні і плодоносні, зрілі та незрілі. Споживними біологічними активами є біологічні активи, які можуть бути отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть реалізовані як біологічні активи. Плодоносні біологічні активи не є сільськогосподарською продукцією, а є самовідтворюваними активами. До споживних лісових активів відносяться дерева, вирощувані з метою заготівлі деревини, а до плодоносних – дерева, призначені для заготівлі дров без вирубки дерев⁸⁹. До споживних лісових активів варто включити і недеревні лісові активи (гриби), а до плодоносних – лісові ягідники та багаторічні трави.

Зрілі біологічні активи – це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживних біологічних активів), або ті, що можуть забезпечити отримання (збір) врожаю на регулярній основі (для плодоносних біологічних активів). До незрілих біологічних активів відносять активи, що знаходяться на стадії розвитку за структурою, формою та продуктивністю та не здатні давати урожай.⁹⁰ На нашу думку, класифікація лісових ресурсів за ознакою зрілості є умовною та не може бути використана в бухгалтерському обліку, оскільки поточні недеревні лісові активи на різній стадії зрілості можна відносити до обох груп. Однозначно до зрілих біологічних активів у лісовому господарстві можна віднести лише стиглі лісові масиви, що призначені для вилучення деревини.

У Республіці Молдова облікове відображення лісових ресурсів здійснюється згідно з НСБО 6 “Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах”, у якому виокремлено три класифікаційні ознаки біологічних активів, зокрема: залежно від тривалості періоду використання та отримання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів; за зрілістю; залежно від можливості багаторазового отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Вважаємо, що наведені класифікаційні ознаки біологічних активів у національному та міжнародному стандартах бухгалтерського обліку є не повними та не задовольняють інформаційних потреб управлінського персоналу,

⁸⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” від 05.12.2005 р. № 790 зі змінами. URL: <http://search.ligazakon.ua>

⁸⁹ Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 “Сільське господарство” URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/IAS_41.pdf.

⁹⁰ Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 “Сільське господарство” URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/IAS_41.pdf.

власників підприємства, статистичних органів та інших зацікавлених осіб, оскільки не дозволяють сформувавши достовірну та ревалентну інформацію про наявні лісові ресурси з врахуванням стадій їх розвитку та походження.

Результати проведеного дослідження свідчать, що дослідники за однією і тією ж класифікаційною ознакою розглядають різні види лісових ресурсів, зокрема: за значенням В.П. Рябчук⁹¹ класифікує лісові ресурси на (ресурси державного значення – деревина від рубок головного користування і живиця; місцевого значення – другорядні лісові матеріали та продукція побічних користувань: пні, кора, луб, деревна зелень), а О.П. Гавриленко – сировинні ресурси деревного походження (деревина, деревна зелень, кора), ресурси недеревного походження (гриби, ягоди, плоди, горіхи, лікарські ресурси, кормові та технічні ресурси недеревної рослинності тощо), ресурси тваринного походження (корисна та шкідлива лісова фауна, яйця, мед, роги диких копитних), багатоаспектні корисні функції лісу та його позитивний вплив на природне середовище⁹².

Богач Б.М. виокремлює довгострокові та поточні біологічні активи лісового господарства. До поточних лісових біологічних активів тваринництва дослідник відносить сім'ї бджіл, рибу; а до довгострокових активів рослинництва – дерева в лісі (лісовий масив), до поточних – розсадники, гриби, ягоди⁹³. За періодом участі в господарському обороті В.М. Жук⁹⁴ розрізняє поточні, незрілі довгострокові та довгострокові біологічні активи, а за видом господарської діяльності – сільськогосподарські та інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю. Вовчук Т.І.⁹⁵ до лісових ресурсів відносить лісовий масив, лісорозсадники, маточні плантації та тварин.

Богач Б.М., Вовчук Т.І. та Гавриленко О.П. виділяють лісові ресурси рослинного та тваринного походження. На наш погляд, лісові ресурси тваринного походження безумовно є складовою лісової екологічної системи, проте не є об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки неможливо визначити кількість всіх видів лісових тварин і оцінити їх. Тому недоречним вважаємо виокремлення цієї класифікаційної ознаки.

Варто відмітити класифікацію лісових біологічних активів запропоновану Т.І. Вовчук, яка виділяє наступні класифікаційні ознаки:

⁹¹ Рябчук В.П. Недеревна продукція лісу. Львів: Світ, 1996. 312 с. С. 7.

⁹² Гавриленко О.П. Екогеографія України: навч. посіб. К.: Знання, 2008. 646 с. С. 418

⁹³ Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук; спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Т., 2008. 20 с. С. 13.

⁹⁴ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с. С. 386.

⁹⁵ Вовчук Т.І. Основні проблеми бухгалтерського обліку лісових біологічних активів та шляхи їх вирішення. *Науковий вісник НЛТУ: збірник науково-технічних праць*. 2007. Випуск 17.5. С. 145-149. С.147.

– за правом власності (власність держави, власність юридичних осіб і фізичних осіб);

– за біовиробничим призначенням (споживні – ресурси, придатні для реалізації або отримання продукції з можливістю їх наступного продажу (ялинки для продажу в період новорічних свят, лісові насадження, що вирощуються для отримання деревини, мисливські ресурси, призначені для полювання) та біологічні активи-носії – всі інші біологічні активи, що несуть репродуктивне навантаження);

– за терміном господарського обороту (поточні, довгострокові). До поточних біологічних активів умовно віднесено лісорозсадники, маточні та лісонасінневі плантації, школки;

– за якісним наповненням (зрілі та незрілі);

– за методикою оцінки (оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та оцінені за первісною вартістю з урахуванням частки зносу та втрат від зменшення корисності);

– за типом господарського використання (біологічні активи, призначені для одержання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів і придатні для використання в сільськогосподарській діяльності та біологічні активи, що не використовуються в сільськогосподарській діяльності, а утримуються з метою наступного продажу);

– за способом залучення до господарського обороту: біологічні активи власного виробництва, безоплатно одержані від сторонніх осіб біологічні активи та придбані біологічні активи;

– за галуззю споживання (біологічні активи сільського господарства, біологічні активи лісового господарства, біологічні активи мисливського господарства, біологічні активи садово-паркового господарства, біологічні активи рибного господарства, інші біологічні активи)⁹⁶.

На наш погляд, не всі класифікаційні ознаки, запропоновані Т.І. Вовчук, можуть бути використані для формування облікової інформації щодо лісових ресурсів, зокрема: за правом власності (надає інформацію щодо суб'єктів права власності на лісові ресурси для статистичних органів, а для лісових господарств не використовується), за якісним наповненням (може бути використана для формування аналітичної інформації лише щодо деревних лісових активів).

Молдавські вчені В. Букур, Л. Тодорова класифікують лісові активи за такими ознаками: тривалістю періоду використання або підготовки до використання за призначенням розмежовують довгострокові та поточні біологічні активи. Крім того, за можливістю отримання економічної вигоди

⁹⁶ 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). Київ, 2009. 232 с. С. 120.

довгострокові активи дослідники поділяють на експлуатаційні та неексплуатаційні. До експлуатаційних довгострокових біологічних активів дослідники відносять лісові насадження, а також багаторічні лікарські трави, а до неексплуатаційних – лісові насадження та полезахисні лісові смуги; за зрілістю – зрілі (багаторічні трави, природні та штучно створені лісові насадження, гриби) та незрілі (лісові насадження до зімкнення крон, гриби на стадії вирощування); за способом створення (природні та штучно створені людиною лісові насадження)⁹⁷.

Таким чином, на сьогодні існують різні підходи до класифікації лісових ресурсів. Частіше всього дослідники класифікують лісові ресурси за терміном господарського використання та за ознакою зрілості. Проте, базуючись на результатах проведеного анкетування на лісових господарствах Житомирської області, слід констатувати неналежне інформаційне забезпечення щодо всіх видів лісових ресурсів, що призводить до прийняття неефективних управлінських рішень, зменшення дохідності та рентабельності діяльності. У зв'язку з цим класифікаційні ознаки лісових ресурсів мають враховувати запити управлінського персоналу, статистичних органів. Для організації аналітичних розрізів бухгалтерського обліку лісових ресурсів розроблено їх класифікацію (рис. 1.8).

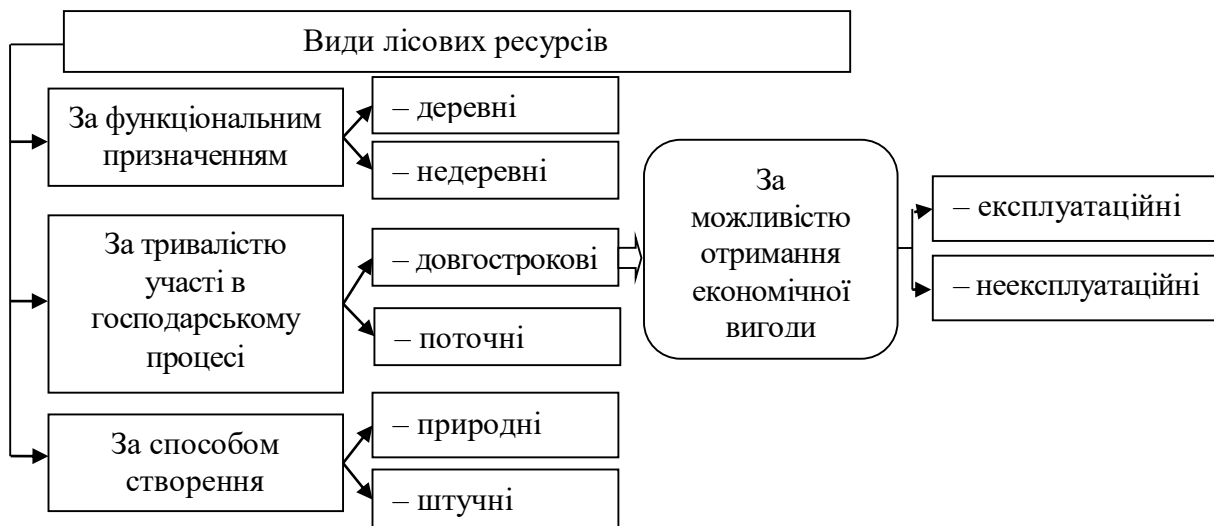


Рис. 1.8. Класифікація лісових ресурсів з урахуванням потреб управління

Для формування в системі бухгалтерського обліку інформації про лісові ресурси запропоновано їх класифікувати за такими ознаками: за функціональним призначенням, за тривалістю участі в господарському процесі, за можливістю отримання економічної вигоди та за способом створення. Наведені класифікаційні ознаки лісових ресурсів є вихідними для відображення

⁹⁷ Букур В., Тодорова Л. Учет биологических активов: монография. Кишинэу: Гос. аграр. ун-т Молдовы, 2008. 245 с. С. 22-24.

таких активів у бухгалтерському обліку, оскільки дозволять сформувавши повну та достовірну інформацію про деревні та недеревні лісові ресурси з метою реалізації державної стратегії збереження лісового фонду.

Залежно від функціонального призначення лісові ресурси поділяються на деревні та недеревні. Деревними лісовими ресурсами є лісові культури на різних стадіях розвитку, недеревними активами – сукупність плодоносних дерев і ягідників, багаторічних трав, а також їстівних грибів, які є джерелом для отримання лісової продукції. Розмежування лісових ресурсів за функціональним призначенням дозволить побудувати методичне забезпечення бухгалтерського обліку таких активів і визначити економічні вигоди від їх використання.

За тривалістю участі в господарському процесі лісові ресурси поділяються на поточні та довгострокові. Дана класифікаційна ознака важлива для бухгалтерського обліку, оскільки обумовлює порядок застосування методів оцінки лісових активів при первісному визнанні та на звітну дату. Слід відмітити, що деревні лісові насадження відносяться до довгострокових активів, а недеревні лісові ресурси можуть бути як довгостроковими, так і поточними активами. До довгострокових недеревних ресурсів віднесено ягідники (малину, суницю, чорницю) та багаторічні лікарські трави, а до поточних недеревних активів – гриби. Щорічно лісові господарства одержують від недеревних ресурсів урожай, що має бути відображений в бухгалтерському обліку як лісова продукція.

За можливістю отримання економічних вигід довгострокові лісові ресурси запропоновано класифікувати на експлуатаційні (лісові ресурси, що використовуються в господарській діяльності та від використання яких лісове господарство одержує економічні та екосистемні вигоди в звітному році) та неексплуатаційні (деревні та недеревні ресурси, які знаходяться на стадії підготовки до використання та приносять економічні (у вигляді побічної та супутньої лісової продукції) та екосистемні вигоди в звітному періоді). До експлуатаційних лісових активів віднесено стиглі лісові насадження, оскільки вони є джерелом отримання ділової деревини та виконують еколого-економічні функції, а також зібраний врожай, одержаний від недеревних ресурсів (малина, суниця, чорниця, лікарські трави, гриби), а до неексплуатаційних – молоді лісові насадження, що перебувають на стадії росту.

За способом створення лісові ресурси поділяються на природні (створені під впливом дії природних факторів) та штучні (результат антропогенної діяльності). До природностворених лісових ресурсів відносяться всі недеревні лісові ресурси та частина деревних культур, що виникла в результаті природних факторів, а до штучних – висаджені деревні культури. Ця класифікаційна

ознака впливає на порядок облікового відображення лісових ресурсів, оскільки необхідним є розробка методичного забезпечення бухгалтерського обліку природно створених лісових ресурсів.

Ототожнення понять “ліс” і “лісові ресурси” призводить до термінологічної неузгодженості в частині визначення бухгалтерської сутності поняття “лісові ресурси”. Уточнення бухгалтерського трактування поняття “лісові ресурси” дозволило визначити критерії віднесення лісових ресурсів до біологічних активів та ідентифікувати їх як об’єкт бухгалтерського обліку, що дозволить включити їх до показника національного багатства країни. Розроблено класифікацію лісових ресурсів для цілей управління, що покладена в основу побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку цих природних ресурсів з метою забезпечення інформаційних запитів користувачів такої інформації.

1.3. Природоохоронні витрати в лісовому господарстві як об’єкт бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту: проблеми трактування та класифікації

Рівень розвитку лісового господарства має безпосередній вплив на розвиток економіки країни, оскільки є однією із важливих її галузей. Сучасний стан даної галузі економіки перебуває на досить низькому рівні в порівнянні з країнами Європи. Тому виникає потреба не тільки в ефективному та раціональному веденні лісогосподарської діяльності, а і в належному відображенні її результатів в бухгалтерському обліку, який є основним джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. У сучасній обліково-економічній літературі все більшої актуальності набувають теоретико-методологічні проблеми відображення в бухгалтерському обліку природоохоронної діяльності підприємств. Якісний рівень природоохоронної діяльності у лісовому господарстві залежить від багатьох чинників, серед яких необхідно виділити такий, як повнота відображення природоохоронних витрат в обліку. Тому розуміння змісту природоохоронних витрат та удосконалення класифікації витрат на природоохоронну діяльність відповідно до завдань їх обліку й аналізу, потребує досліджень теоретичних підходів до їх класифікації та потреб управління природоохоронною діяльністю лісового господарства.

Дослідженням встановлено, що існують невирішені теоретичні проблеми, пов’язані зі складністю визначення терміну «природоохоронні витрати». Це пов’язано з тим, що на практиці важко відрізнити витрати на здійснення природоохоронної діяльності від інших витрат. В літературних джерелах існує

цілий ряд визначень і трактувань терміну «природоохоронні витрати». В багатьох випадках вони ототожнюються з екологічними витратами чи витратами природоохоронної діяльності та розглядаються найчастіше без врахування необхідності їх обліку. Також в літературних джерелах можна зустріти різні визначення поняття природоохоронних витрат: «екологічні витрати», «витрати забруднення», «витрати природоохоронного призначення», «суспільні природоохоронні витрати», «витрати на природоохоронну діяльність», «витрати на природоохоронні заходи». Усі терміни є спорідненими між собою, проте їх не слід ототожнювати, тому що в такому разі можливе неповне та неточне розуміння їхнього економічного змісту.

Виходячи з вище викладеного, існує потреба в уточненні сутності природоохоронних витрат для цілей відображення в бухгалтерському обліку та подальшої класифікації.

Значний внесок у дослідженні цієї проблеми зробили у своїх працях багато вітчизняних та зарубіжних авторів, зокрема, О.Ф. Балацький, К.Г. Гофман, О.М. Думнов, Т.А. Дьоміна, В.Н. Кіслий, К.С. Саєнко, Є.В. Лапіна, С.В. Макар, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, Є.В. Мішенін, І. Потравний, Ю.Ю. Туниця, В.К. Тішков та ін. Однак, різні точки зору, викладені в цих працях, породжують все більше дискусійних питань, які потребують вирішення.

В результаті аналізу праць вітчизняних та зарубіжних вчених зроблена спроба окреслити сутність поняття «природоохоронні витрати» (додаток Г).

Одним з перших дослідження природоохоронних витрат здійснював Ю.Ю. Туниця⁹⁸, який в 70-х роках ХХ ст. у своїй науковій праці «Економічні проблеми комплексного використання і охорони лісових ресурсів» вперше увів це поняття, обґрунтував тенденції зростання природоохоронних витрат в суспільному виробництві, запропонував включати до собівартості продукції усіх галузей матеріального виробництва елементи і статтю відрахування витрат на охорону природи, а також сформулював закон зростання екологічних витрат суспільства. Проте саме поняття «природоохоронні витрати» ним не було визначено.

Дьоміна Т.А. в праці «Облік і аналіз природоохоронної діяльності» визначає природоохоронні витрати «... як виражену у вартісній формі сукупність усіх видів ресурсів, які необхідні для здійснення природоохоронної діяльності»⁹⁹. При цьому автор стверджує, що під природоохоронною діяльністю «... слід вважати діяльність, яка здійснюється виробничими підприємствами та в ході якої необхідно проводити комплекс заходів направлених на попередження, зменшення або ліквідацію наслідків шкідливого

⁹⁸Туниця Ю.Ю. Экономические проблемы комплексного использования и охраны лесных ресурсов (Вопросы теории). М.: Издательское объединение «Вища школа», 1976, 215 с.

⁹⁹Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М.: Финансы и статистика, 1990. 112 с. С. 86.

впливу основної виробничої діяльності на навколишнє середовище, та потребуючих особливого обліку, контролю і стимулювання через їх низьку рентабельність для підприємства й важливість для суспільства»¹⁰⁰.

Мосягін В.І. зазначає, що «у фахівців з обліку... відсутній єдиний методичний підхід до поняття «природоохоронні витрати», внаслідок чого чимала частина таких витрат не відноситься до природоохоронних»¹⁰¹. Слід зауважити, що автор поділяє думку Т.А. Дьоміної [¹⁰²] щодо визначення поняття «природоохоронних витрат» та вказує на те, що загальна сума таких витрат складається з капітальних вкладень і поточних витрат, облік яких забезпечує достовірність їх наявності і цілеспрямованість використання.

Лапін Є.В.¹⁰³ розуміє природоохоронні витрати як сукупність усіх витрат, що забезпечують безпосередньо процес природокористування на підприємстві. Проте, вважаємо, що дане трактування природоохоронних витрат обмежується лише одностороннім впливом: «природа → господарська діяльність підприємства» та не враховує зворотного – наслідків господарської діяльності підприємства на якісний стан довкілля, тобто не передбачаються витрати з усунення шкідливих наслідків такого природокористування.

На противагу Є.В. Лапіну, Н.З. Гофман¹⁰⁴ називає витрати забруднення, як приріст витрат, що виникає у виробничій та невиробничій сферах національної економіки. Треба відмітити, що ці поняття мають спільну рису – характеризують один і той самий процес – природокористування, проте з протилежних напрямів. Тобто, до природоохоронних витрат відносяться всі види витрат, пов'язаних із забезпеченням природокористування, а до витрат забруднення – витрати, які зумовлені тільки забрудненням навколишнього середовища. Окрім цього, слід зазначити, що природоохоронні витрати мають місце на рівні господарської діяльності підприємства (на мікроекономічному рівні), тоді як витрати забруднення виражаються на рівні держави (на макроекономічному рівні).

Сухіна О.М.¹⁰⁵, пропонуючи визначення природоохоронних витрат, перераховує види витрат, які, на її думку, є природоохоронними. Що не дозволяє в достатній мірі виразити економічну сутність даного поняття.

¹⁰⁰ Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М.: Финансы и статистика, 1990. 112 с. С. 13.

¹⁰¹ Мосягин В.И. Проблемы экологизации лесного комплекса. СПб.: ИПО ЛТА, 1999. 375 с. С. 103-104

¹⁰² Демина Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М.: Финансы и статистика, 1990. 112 с.

¹⁰³ Лапин Е. В. Экономика и экология промышленных предприятий. *Экологическая экономика и управление*. Сумы, 1997. № 3. С. 12-18.

¹⁰⁴ Гофман Н.З. Экологическая оценка природных ресурсов в условиях социалистической экономики. С. 235.

¹⁰⁵ Сухіна О. М. Методичні засади та шляхи підвищення ефективності природоохоронних витрат при закритті вугільних шахт. 8 НАН України, Рада по вивч. продукт. сил України. К., 2006. 84 с.

Брылев А.Н. під витратами на охорону довкілля розуміє «витрати з усунення негативного впливу сучасного виробництва на довкілля і життєдіяльність людини і з відновлення раніше порушених природних об'єктів»¹⁰⁶.

Саенко К.С.¹⁰⁷ пов'язує зміст екологічних витрат із процесом природокористування кожного окремого підприємства, який здійснюється за трьома напрямками: 1) освоєння природних ресурсів, їх видобування, використання (експлуатація), відновлення та охорона; 2) негативний вплив на навколишнє середовище та 3) природоохоронна діяльність підприємства. Відповідно до кожного напрямку автор наводить конкретні види екологічних витрат.

Синякевич І.М.¹⁰⁸ наводить дещо інше визначення екологічних витрат. По-перше, автор пов'язує їх лише з виробничим процесом на підприємстві, по-друге, стверджує, що основною частиною їх є вартість затраченої живої та уречевленої праці на відтворення природних ресурсів, та майбутньої праці. Вважаємо таке визначення дещо вузьконаправленим, що не в повній мірі розкриває його економічний зміст.

Манкуєвим А.А.¹⁰⁹ в роботах відмічено, що «поняття «екологічні витрати» є часто використовуваним терміном в дискусіях з екологічного менеджменту, а також і на міжнародному рівні (Environmental Costs, Environmental Cost Accounting). Екологічні витрати означають «оцінене споживання екологічних товарів і послуг». Виходячи з макроекономічної перспективи, ціна дефіцитного (рідкісного) ресурсу/сировини, як правило, не відображає його істинної цінності і витрат для суспільства. Збиток здоров'ю, відновлення забруднених об'єктів/місць тощо є також екологічними витратами, які несе не забрудник, а суспільство. Зовнішні витрати є частиною екологічного обліку, так як і облік природних ресурсів у матеріальних потоках, але вони не розглядаються в управлінському обліку. Отже, в цілому автор дотримується думки, що до складу екологічних витрат необхідно відносити: витрати, пов'язані з викидами шкідливих речовин та переробкою відходів; витрати на профілактику та екологічний менеджмент; вартість матеріалів; вартість відходів виробництва.

На думку С.В. Макара¹¹⁰, природоохоронні витрати – фундаментальне поняття економіки природокористування. Вони є суспільно необхідними витратами на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності чи загальну підтримку природно-ресурсного потенціалу, у тому числі збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях – від

¹⁰⁶ Брылев А. Н. Пути совершенствования учета и анализа затрат на охрану окружающей среды: Автореферат дис. к.э.н. Ленинград, 1983. 20 с. С. 7

¹⁰⁷ Саенко К.С. Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. 376 с.

¹⁰⁸ Синякевич І.М. Економіка лісокористування: Навчальний підручник. Львів.: ІЗМН, 2000. С. 402.

¹⁰⁹ Манкуев А.А. Экологические затраты в системе категорий экологической экономики. URL: <http://rsee/chitgu/ru/pages/rsee2003/file3ru/htm>

¹¹⁰ Макара С. В. Основы экономики природопользования. М.: Институт международного права и экономики им. А. С. Грибоедова, 1998. 192 с.

локального до глобального. Автор при визначення категорії «природоохоронні витрати» вважав необхідним звернутися до змісту терміну «якість навколишнього природного середовища» та «екологічної рівноваги». Під якістю навколишнього середовища розуміється ступінь відповідності природних умов потребам людей та всіх інших живих організмів. Екологічна рівновага – це кількісне і якісне співвідношення природних і змінених людиною екологічних компонентів і природних процесів. Можна відзначити, що трактування терміну автором має виключно економіко-екологічне спрямування.

Ще однією категорією, яка близька до природоохоронних витрат та витрат забруднення, є екологічні витрати. Однак з огляду на концептуальну схожість понять «природоохоронні витрати» та «екологічні витрати», вони дещо відрізняються один від одного. Так, Е.В. Рюміна¹¹¹, даючи визначення екологічних витрат, об'єднує суму природоохоронних витрат та економічного збитку. При цьому, природоохоронні витрати визначає як витрати на попередження за допомогою природоохоронних заходів наслідків екологічних порушень, зокрема, на попередження забруднення навколишнього середовища при безпосередньому застосуванні протизабруднюючих заходів. Як наслідок, автор пропонує відносити до природоохоронних витрат – суми витрат на створення і експлуатацію очисних споруд, розробку і застосування маловідходних технологій, організацію санітарно-захисних зон, систем контролю і управління рівнем забруднення середовища. Другу частину автор визначає як шкоду, завдану навколишньому природному середовищу. Погоджуємося з думкою автора, проте таке трактування категорії «екологічні витрати» не в повній мірі дозволяє досягти завдань бухгалтерського обліку.

Отже, найбільш широким поняттям є екологічні витрати, які включають всі можливі витрати на запобігання та скорочення шкідливого впливу на навколишнє середовище, а також збиток, який у свою чергу є сумою витрат на компенсацію наслідків негативної дії, втраченої вигоди та невикористаних витрат. Природоохоронні витрати на відміну від екологічних не включають невідшкодований збиток.

Палій В.Ф. та Палій В.В.¹¹² обмежують природоохоронні витрати сукупністю всіх видів ресурсів, необхідних для здійснення заходів за двома основними напрямками – споживанням природних ресурсів і умовами їх використання, охорони та відтворення. Тому вони вважають витрати на використання природної сировини поточними витратами на природоохоронну діяльність. Друга група дослідників, переважно зарубіжних, вважає, що розгляд природоохоронних витрат у відриві від принципу забезпечення відтворення

¹¹¹ Рюміна Е.В. Анализ эколого-экономических взаимодействий. М.: Наука, 2000. 157 с.

¹¹² Палій В. В., Палій В. Ф. Финансовый учет. Ч. 1. М., 1998. 49 с.

природних ресурсів хибний, адже відсутність відновлення цих ресурсів спричиняє їх нераціональне витрачання, особливо в умовах інтенсивного використання. На нашу думку, плата за природні ресурси (екоплатежі), має подвійну роль. З однієї сторони, в умовах ринкових відносин рівень цих платежів повинен співпадати з коливаннями ринкових цін на відповідні сировину та матеріали на базі реальних економічних законів попиту та пропозиції. З іншої сторони, вони повинні бути ефективним важелем управління та сприяти, насамперед, цілям ресурсозбереження та охорони навколишнього середовища. Іншими словами екоплатежі, що використовуються у господарській діяльності підприємства, є вагомим стимулом для цього підприємства відносно їх більш економного використання, а в межах держави – способом акумулювання коштів на природоохоронні заходи.

Слід відзначити, що практично всі автори ототожнюють поняття «природоохоронні витрати» з поняттям «екологічні витрати», що, на нашу думку, не є переконливим для визначення витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства.

Розмір платежів за припустимі викиди, скиди, розміщення відходів та штрафні санкції за надприпустимі викиди, скиди, розміщення відходів залежить від ефективності природоохоронної діяльності підприємства, але зарахування їх до складу витрат на природоохоронну діяльність викривить їх економічну сутність. Зокрема, розраховуючи показники економічної ефективності природоохоронної діяльності підприємства, треба буде віднімати суми платежів і штрафів. Тому платежі за використання природних ресурсів, за викиди, скиди забруднюючих речовин, розміщення відходів, а також штрафні санкції не повинні включатися до складу витрат на природоохоронну діяльність підприємства.

Деякі автори розглядають витрати на природоохоронну діяльність підприємства, але при цьому виділяють у їх складі основні елементи екологічних витрат. Зокрема, О.П. Москаленко¹¹³ ототожнює витрати на природоохоронну діяльність підприємства та екологічні витрати. Однак, таке ототожнення, на нашу думку, некоректне, оскільки, як зазначалося вище, збиток не може включатися до складу витрат на природоохоронну діяльність підприємства, яка вже за своїм призначенням спрямована на запобігання економічному збитку. Окрім того, автор розглядає економічний збиток тільки з точки зору наслідків для підприємства-забрудника, при цьому ігноруючи негативні наслідки забруднення навколишнього середовища для суспільства та природи.

Також важко погодитись з віднесенням деяких видів витрат, зокрема, на експлуатацію систем очищення повітря для виробничих приміщень і створення санітарно-захисних зон, до економічного збитку підприємства. Витрати на ці

¹¹³ Москаленко А. П. Экономика природопользования и охраны окружающей среды. М. : ИКЦ «МарТ», Ростов-н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003. 224 с.

заходи повинні бути віднесені до витрат на природоохоронну діяльність підприємства, тому що основна мета їх здійснення – це мінімізація шкідливого впливу на навколишнє середовище.

Таким чином, природоохоронні витрати є частиною екологічних витрат, а витрати на природоохоронну діяльність підприємства, в свою чергу, частиною природоохоронних витрат. Аналіз наукових джерел показав, що визначення поняття «природоохоронні витрати» доки не сформовано. Більшість авторів ототожнюють витрати на природоохоронну діяльність з природоохоронними витратами або екологічними витратами. Взаємозв'язок екологічних, природоохоронних витрат та витрат на природоохоронну діяльність підприємства, а також їх склад наведені на рис. 1.9.



Рис. 1.9. Взаємозв'язок і склад екологічних, природоохоронних витрат та витрат на природоохоронну діяльність підприємства

Отже, виникла потреба у остаточному розмежуванні вищезначених понять. У даному дослідженні під природоохоронними витратами підприємства вважатимемо сукупність його витрат понесених на проведення активних природоохоронних заходів з метою запобігання, попередження, зниження та компенсації негативного впливу виробничо-господарського процесу на навколишнє середовище, а також на ліквідацію наслідків такого впливу.

Доцільно розглянути концепції трактування категорії «екологічні витрати» згідно зарубіжної облікової практики. Зокрема, у німецькій літературі під екологічними витратами у широкому значенні розуміються також «додаткові витрати» (zusatzkosten), які виникають за допомогою використання природозберігаючих товарів і послуг (наприклад, біодеградовані миючі засоби замість звичайних). Сюди відносяться також витрати на інтегровану охорону

природи, як наприклад додаткові (понад-) витрати (mehrkosten) на природозберігаючі установки. Проте на практиці виявлення цих додаткових витрат натрапляє на проблеми їх виокремлення, оскільки, зазвичай, ледве можна довести, наприклад, чи встановлений ефективний опалювальний прилад тільки через екологічні міркування або заради економічної вигоди.

Відповідно до американських законодавчих актів найбільш загальне визначення екологічних витрат таке: «Екологічні витрати включають як внутрішні, так і зовнішні витрати і стосуються усіх витрат, понесених у зв'язку з нанесенням збитку довкіллю і її захистом»¹¹⁴. Для досягнення цілей скорочення екологічних витрат, збільшення результатів діяльності і поліпшення характеристик екологічності необхідно приділити увагу поточним, майбутнім і потенційним екологічним витратам.

З точки зору Агентства з довкілля охорони США (US EPA)¹¹⁵, термін «екологічні витрати» також має два основні значення:

1) витрати, які несе компанія або за які вона відповідальна, що прямо впливають на чистий прибуток після оподаткування (так звані «приватні витрати» або внутрішні витрати);

2) витрати, за які компанія не несе відповідальності, що безпосередньо не впливають на чистий прибуток після оподаткування (так звані «суспільні витрати» або зовнішні витрати). Соціальні витрати можуть бути синонімом громадських (зовнішніх) витрат або можуть відноситися до підгрупи зовнішніх витрат. Агентство з довкілля охорони США пропонує «зручну систему аналізу витрат на довкілля, в якому розглядаються різні види потенційних витрат (табл. 1.2). Цей підхід не припускає інтерналізації зовнішніх витрат.

Таблиця 1.2

Екологічні витрати відповідно до ЕРА

<i>Класифікація екологічних витрат (ЕРА)</i>	<i>Приклади екологічних витрат</i>
Приватні (ініціативні) витрати	<p><i>Звичайні витрати</i> Устаткування, оплата праці, матеріали <i>Приховані витрати</i> Нормативні: системи, контроль, збори Авансові: вивчення, освоєння ділянок Кінцеві: ліквідація, перевірка ділянок Добровільні: аудит, складання звітності, НИОКР, благоустрій ділянок <i>Потенційні витрати</i> Неустойки, штрафи, відновлення навколишнього середовища <i>Витрати на імідж і соціальні витрати</i> Імідж корпорації і соціальні витрати</p>

¹¹⁴ Environmental management accounting procedures and principles: Prep. For the Expert Working Group in "Improving the role of government in the promotion of environmental managerial accounting"/ UN Div. for sustainable development in coop. With the Austr. Federal Min. of transport, innovation a. technology. N.Y.: UN, 2001. VIII, 144 p.

¹¹⁵ Экологический учет для предприятий / Сборник докладов: Конференция ООН по торговле и развитию: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с. С.176.

Зовнішні (суспільні) витрати	Витрати, які несе суспільство в цілому і які не «переадресовуються» підприємству, що відповідає за них і, таким чином, не впливають на його чистий прибуток (після оподаткування)
------------------------------	---

Розуміння відмінностей між приватними (ініціативними) і зовнішніми (суспільними) витратами особливо потрібне, оскільки загальні терміни часто використовуються неузгоджено по відношенню до однієї або обох з цих категорій витрат. Інформація, наведена у табл. 1.2, стосується:

- удосконалення системи розподілу витрат на охорону довкілля у приватному секторі (вдосконалення обліку «прихованих» витрат на довкілля);
- інтерналізація зовнішніх (суспільних) витрат.

Окремі компанії вже усвідомили необхідність звернення до суспільних витрат. В майбутньому зовнішні витрати і збитки враховуватимуться при розподілі витрат, складанні кошторису капіталовкладень, прийнятті інших рішень. На рис. 1.10 наведено співвідношення зовнішніх (екстернальних) ефектів виробництва і екологічних витрат для їх формування та наступної реалізації в господарській діяльності підприємства¹¹⁶.



Рис. 1.10. Співвідношення зовнішніх (екстернальних) ефектів та екологічних витрат

¹¹⁶ Environmental management accounting procedures and principles: Prep. For the Expert Working Group in “Improving the role of government in the promotion of environmental managerial accounting”/ UN Div. for sustainable development in coop. With the Austr. Federal Min. of transport, innovation a. technology. N.Y.: UN, 2001. VIII, 144 p.

Згідно наведеного рис. 1.10 поняття «неоцінені негативні побічні ефекти» обумовлене тим, що суспільні витрати, пов'язані з різними формами забруднення, порушення природних ресурсів (наприклад, заготівля деревини достатньо часто може призвести до погіршення водоохоронних функцій лісу), не розподіляються на собівартість продукції, що і означає несплату підприємством-винуватцем таких витрат. А «неоцінені позитивні побічні ефекти» досить часто пов'язані з видами продукції та послуг, які є неринковими побічними продуктами виробництва ринкових продуктів (наприклад, в процесі лісорозведення лісові господарства не можуть отримувати прибуток від екологічного ефекту лісових насаджень). В той же час відокремлена частина екологічних витрат (за винятком природоохоронних витрат включається в поняття «витрати переливу».

Якщо виробництво чи споживання товару призводить до некомпенсаційних витрат будь-якої третьої сторони, тоді виникають витрати переливу, які впливають на розподіл ресурсів. Ресурси надходять у надмірній кількості й рівноважний обсяг продукту більший, ніж його оптимальний обсяг.

Економічні методи регулювання, зокрема, переведення процесів компенсації (трансформації) зовнішніх (екстернальних) витрат у внутрішні витрати потребує розгляду екологічної складової у виробничих витратах підприємства, які включають природоохоронні витрати та частину відшкодованого економічного збитку через систему екологічних платежів за забруднення навколишнього природного середовища. Важливо звернути увагу і на те, що економічний збиток є одним із комплексних вартісних вимірників екологічності різних видів виробництв.

Аналіз практики обліку й аналізу природоохоронних витрат лісового господарства показує неможливість задоволення користувачів для потреб управління, оскільки на підприємствах не ведеться відокремлений й систематичний облік і аналіз природоохоронних витрат.

Раціональна класифікація природоохоронних витрат враховує зміни, які відбуваються на сучасному етапі в розумінні їх суті й контрольних функціях, раціональному використанні лісових ресурсів лісгосподарськими підприємствами, сприятиме удосконаленню методики обліку й аналізу природоохоронної діяльності.

Класифікація природоохоронних витрат за різними ознаками розглядається в роботах багатьох вітчизняних та зарубіжних економістів, погляди яких узагальнено та наведено у додатку Д.

Критичний огляд спеціальної літератури показав, що для класифікації природоохоронних витрат в основному виділяють такі напрями:

- за цільовим призначенням – витрати на попередження забруднення, витрати на усунення наслідків забруднення;
- за економічним змістом – поточні, капітальні;
- за об'єктами природи – витрати на охорону повітря, води, земельних ресурсів, лісових ресурсів тощо;
- за джерелами відшкодування – відшкодовуються за рахунок собівартості, прибутку, коштів екологічних фондів.

Природоохоронна діяльність у вузькому розумінні визначається методами запобігання забрудненням та усунення збитку, завданого природі. На основі вивчення й узагальнення теоретичних досліджень та врахування практичного досвіду підприємств лісового господарства систематизовано природоохоронні заходи залежно від призначення, змісту й об'єктів природоохоронної діяльності. До природоохоронних заходів лісового господарства віднесено такі: з попередження лісових пожеж, своєчасного їх виявлення та боротьби з ними; попередження та усунення вітровалів, буреломів, сніголамів та інших стихійних лих; спрямовані на охорону лісів від самовільних рубок, псування та інших лісових порушень; контролю за виконанням лісокористувачами правил відпуску лісу; виявлення шкідливих комах і хвороб лісу та боротьба з ними; зі спорудження та утримання постійних лісових доріг, які б забезпечували доступ до всіх ділянок лісового масиву.

Технологічна специфіка природоохоронної діяльності зумовлена такими характерними рисами лісогосподарської діяльності:

- 1) безпосереднім взаємозв'язком природоохоронної діяльності одночасно з її залежністю від основного технологічного процесу, що безумовно ускладнює процес виокремлення природоохоронних витрат із усієї їх сукупності;
- 2) багатогранністю природоохоронних заходів, що полягає у поєднанні лісогосподарської діяльності з різними видами технології;
- 3) залежністю технології природоохоронної діяльності від цілей використання лісових ресурсів.

На основі виявлених аспектів, характерних для природоохоронної діяльності у лісовому господарстві, визначається їхній вплив на формування та ведення системи обліку, а саме: потреба у поглибленні аналітичності облікової інформації про природоохоронну діяльність через її різноплановість; необхідність раціональної організації збирання, опрацювання та своєчасності подання інформації користувачам. Для ефективного та раціонального управління природоохоронною діяльністю необхідна детальна характеристика природоохоронних витрат. Вважаємо, що цьому сприятиме класифікація витрат із урахуванням:

- видів природоохоронної діяльності, згідно з якими витрати поділяють на: охорону ґрунтів, охорону лісових масивів, охорону тварин;

– напрямів впливу на природне середовище. У цьому контексті природоохоронні витрати поділяють на капітальні, які спрямовані на здійснення екологічних заходів, і поточні, пов'язані з експлуатацією природоохоронних об'єктів. До капітальних природоохоронних витрат відносяться витрати на створення нових і реконструкцію діючих природоохоронних основних засобів, розроблення й упровадження нових екологізованих технологій. До поточних природоохоронних витрат лісового господарства можна віднести: утримання й експлуатацію основних засобів природоохоронного призначення (витрати на підтримування основних виробничих засобів у робочому стані (технічний огляд і догляд, проведення поточного, середнього та капітального ремонтів); поводження з відходами (витрати, пов'язані із захороненням екологічно небезпечних відходів, оплатою послуг сторонніх організацій за прийом, збереження та знищення відходів, очищення стічних вод тощо); платежі за викиди забруднюючих речовин у природне середовище (плата за забруднення навколишнього середовища в межах встановлених норм, лімітів і плату за понадлімітне забруднення); інші поточні витрати;

– за призначенням природоохоронної діяльності на усунення: причин ушкоджень лісових ресурсів і їх наслідків. Витрати на усунення причин ушкоджень лісових ресурсів – це витрати на запровадження екологічно чистих виробництв, утримання очисних споруд тощо. Однак, враховуючи, що не для всіх виробництв існують технологічні вирішення для значного скорочення кількості відходів і їх утилізації, – витрати на заходи з усунення наслідків пошкоджень неминучі, а також дуже різні: це – оплата послуг інших організацій зі знешкодження відходів і витрати на рекультивації ґрунтів;

– урахування часового фактора, це – класифікація їх за календарними періодами: минулого, поточного та майбутнього;

– відношення до лісогосподарського підприємства: внутрішні та зовнішні;

– за умовами виникнення, витрати поділяють на такі, що прямо чи опосередковано пов'язані з виробництвом (прямі) і не пов'язані з ним, але з погляду виробничого процесу неминучі (накладні). До витрат, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, належать витрати на підготовку та освоєння виробництва, вдосконалення технологічного процесу і його організацію, покращення якості лісогосподарської продукції та умов праці, тому чітко простежується зв'язок раніше охарактеризованих витрат природоохоронного характеру з цими видами витрат. Проте, розглядаючи витрати, що виникають у зв'язку з іншими видами діяльності лісових підприємств, в їхньому переліку виявляється також низка витрат, які можна віднести до природоохоронних. Наприклад, серед витрат лісових підприємств,

що виникають у зв'язку з виконанням науково-дослідних робіт, можуть бути витрати на наукові розробки природоохоронного характеру;

– за джерелами їх покриття. Це дає змогу зіставити величини витрат та джерела їхнього фінансування. Витрати на природоохоронні заходи можуть фінансуватися за рахунок таких джерел: собівартості, прибутку, бюджетних дотацій, позабюджетних фондів охорони природи. З цієї точки зору, на лісогосподарських підприємствах витрати на охорону лісових ресурсів у зв'язку з їх масштабністю повинні відшкодовуватися не тільки за рахунок бюджетних коштів, оскільки в сучасних кризових умовах це вкрай важко;

– з точки зору їхнього рівня, тобто поділу на необхідні й ті, що перевищують цей рівень. До перших повинні належати витрати, зумовлені стадіями технологічного процесу, а до других – втрати або збитки. Щодо природоохоронних витрат, то до групи необхідних належить та їхня частина, яка на певному технологічному, технічному, організаційному рівнях лісозаготівельного виробництва є неминучою. Витрати, спрямовані на ліквідацію наслідків аварій, що призвели до різкого зниження продуктивності лісових ресурсів, повинні вважатись економічним збитком;

– за видами діяльності – це витрати на управління природоохоронною діяльністю, витрати на оплату послуг юристів, на поточні видатки з управління та планування, що не були віднесені до перерахованих вище груп. Сюди ж належать витрати з опрацювання даних природоохоронного характеру. Витрати на ліквідацію наслідків стихійних лих (пожеж, сніголамів, буреломів, вітровалів).

Вважаємо доцільною також класифікацію природоохоронних витрат за видами природоохоронної діяльності. Дана класифікація рекомендована Стандартами ООН з обліку¹¹⁷ і включає такі позиції:

- інвестиції;
- загальногосподарські витрати (поточні);
- науково-дослідні витрати;
- витрати на управління природоохоронною діяльністю;
- витрати на ліквідацію наслідків забруднення;
- відшкодовані витрати.

Інвестиції, пов'язані з природоохоронними заходами, визначаються як витрати на спорудження нових і реконструкцію діючих споруд і обладнання, що використовуються виключно для зменшення негативного впливу лісозаготівельного процесу на лісові ресурси. Інвестиції включають складові елементи інфраструктури, які використовують лише для охорони лісових ресурсів (установки для очистки стічних вод, системи лісовозних доріг,

¹¹⁷ Environmental management accounting procedures and principles: Prep. For the Expert Working Group in "Improving the role of government in the promotion of environmental managerial accounting"/ UN Div. for sustainable development in coop. With the Austr. Federal Min. of transport, innovation a. technology. N.Y.: UN, 2001. VIII, 144 p.

сміттєспалюючі установки) і елементи, які є частиною виробничої одиниці (газоочисні установки, установки для попередньої переробки відходів, спеціальне обладнання резервуарного цеху).

Загальновиробничі природоохоронні витрати (експлуатаційні) є частиною витрат з удосконалення виробничого процесу і спрямовані на його екологізацію.

Витрати на управління природоохоронною діяльністю представлені витратами на оплату послуг юристів, поточні видатки з управління і планування, які не були віднесені до перерахованих вище груп. Сюди ж відносяться витрати з опрацювання інформації природоохоронного характеру.

Витрати на ліквідацію наслідків стихійних лих (пожеж, сніголамів, буреломів, вітровалів), а також витрати, що виникають у зв'язку з розчищенням старих завалів, очисткою ґрунтових вод і рекультивацією землі та боротьбою зі шкідниками й хворобами деревостанів.

В Україні віднесення тих чи інших витрат до природоохоронних регламентується трьома основними документами: «Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати "Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі», затверджена наказом Держкомстату України від 24.10.2006 р., № 494¹¹⁸; «Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів», затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р., № 1147¹¹⁹.

Згідно з першим нормативним документом до складу екологічних витрат відносять: збори за забруднення навколишнього середовища (екологічні збори); затрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення; поточні витрати на природоохоронну діяльність.

Практика ведення бухгалтерського обліку у лісогосподарських підприємствах показує, що облік природоохоронних витрат проводиться безсистемно, а самі показники витрат не відображають їх реальної величини. Наявна інформація про природоохоронні витрати не дозволяє провести об'єктивний економічний аналіз природоохоронної діяльності підприємств, який є основою прийняття обґрунтованих ефективних управлінських рішень.

Особливо це стосується бухгалтерського обліку поточних природоохоронних витрат. У більшості випадків дані витрати змішуються з аналогічними витратами на виробництво продукції та не виділяються окремою статтею. Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління

¹¹⁸ Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1-екологічні витрати "Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі", затверджена наказом Держкомстату України від 24.10.2006 р., № 494. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06#Text>

¹¹⁹ Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів», затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р., № 1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-96-%D0%BF#Text>

Державного агентства лісових ресурсів України¹²⁰ поточні витрати (зазначені вище) відносяться на статтю «Загальногосподарські витрати». До цієї ж статті відносять компенсаційні платежі за використання природних ресурсів, в той же час, витрати, пов'язані з використанням природної сировини в складі відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку та геологорозшуки корисних копалин, на рекультивацію земель, плати за деревину, продану на пні (попнева плата), та за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів відносяться на статтю «Сировина і матеріали» (п. 5.37).

З урахуванням викладеного вище та галузевих особливостей лісового господарства зроблено спробу виокремити класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат (рис. 1.11).

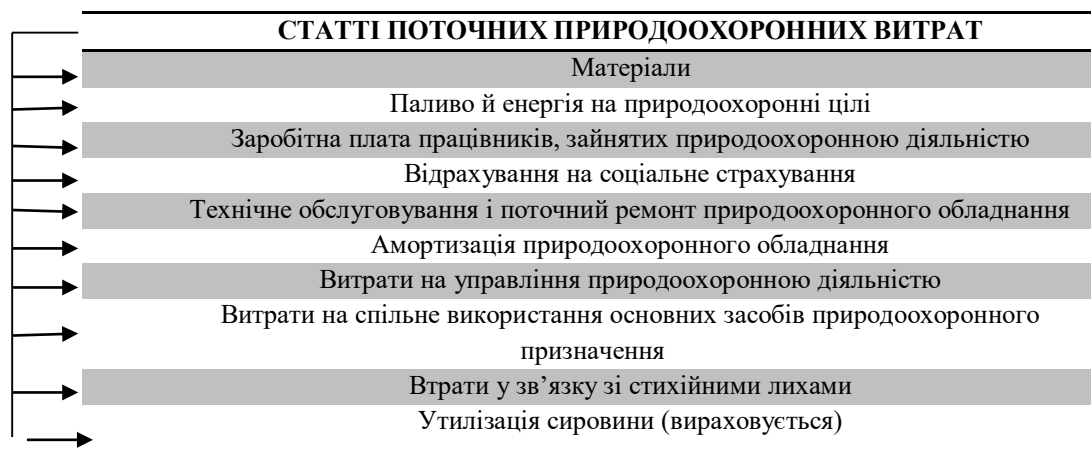


Рис. 1.11. Класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат лісового господарства

Удосконалення існуючої системи обліку природоохоронних витрат дозволить вирішити такі завдання:

- 1) оцінити значення природоохоронної діяльності в економіці підприємства, її вплив на формування кінцевих показників його роботи;
- 2) планувати, нормувати, аналізувати природоохоронні витрати, виявляти напрямки їх зниження;
- 3) налагодити систему внутрішньовиробничих відносин між окремими підрозділами підприємства при розподілі витрат і результатів природоохоронної діяльності;
- 4) оцінити фінансування наслідків природокористування, його впливу на рівень ціноутворення.

¹²⁰ Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, затверджені наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р., № 124. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FN011487>

Для вирішення цих завдань можна запропонувати кілька напрямів. Найрадикальнішим шляхом є введення самостійної калькуляційної статті, наприклад, «Витрати на природоохоронну діяльність», яка б мала комплексний характер і включала б усі види поточних витрат із виконання природоохоронних заходів. Виділення самостійної статті передбачає складання відповідного кошторису витрат і механізму їх віднесення на певні види продукції.

У випадку, коли введення самостійної калькуляційної статті не ефективно або вимагає значної трудомісткості розрахунків, тоді поточні природоохоронні витрати окремими елементами можуть включатися у відповідні типові статті калькуляції, але з обов'язковим їх виокремленням, наприклад, «зокрема, на природоохоронну діяльність». Як і у першому випадку, потрібно виділити природоохоронні витрати у складі елементів витрат, в першу чергу таких, як «Допоміжні матеріали», «Паливо та енергія», «Оплата праці», «Амортизація».

Також не менш важливим питанням, яке потребує вирішення при можливості обліку природоохоронних витрат, є їх диференціація на умовно-постійні та умовно-змінні відносно об'єму площ, що очищаються та обсягу виконуваних природоохоронних робіт, а також відносно обсягу виробництва продукції. Наприклад, затрати матеріалів на нейтралізацію шкідників та хвороб відносяться до умовно-змінних витрат, оскільки вони зростають із обсягом уражених площ деревостанів та зростанням кількості пошкоджених дерев, тоді як розмір нарахованої амортизації чи витрат на поточний ремонт основних засобів природоохоронного призначення в деяких межах не залежить від кількості знищених шкідників і тому відноситься до умовно-постійних. Виокремлення частки умовно-постійних витрат із суми поточних природоохоронних витрат дозволить оцінити їх ефективність, пов'язану із продуктивністю деревостанів за рахунок знешкодження причин ураження.

Діюча практика обліку природоохоронних витрат показує, що ряд заходів, які мають чітко виражений природоохоронний характер, не відносяться до таких і витрати по них відносяться на інші види діяльності, наприклад, охорону праці. До таких заходів, до прикладу, можна віднести установку засобів з відведення шкідливих викидів (скидів) на робочих місцях.

Висновки до першого розділу

Нераціональне лісокористування призвело до дефіциту лісових ресурсів, зниження частки стиглих і перестиглих насаджень та зменшення продуктивності середньовікових і пристигаючих лісових культур. У зв'язку з цим необхідним є формування лісової політики з врахуванням положень концепції сталого розвитку на мікро- та макроекономічному рівні. Лісокористування на засадах сталого розвитку передбачає: збалансоване використання та відтворення лісових ресурсів, а також впровадження новітніх технологій у лісову сферу з метою зменшення обсягів втрати лісової продукції при заготівлі та переробці; збільшення ресурсного та екологічного потенціалу підприємств лісового господарства шляхом створення підприємств замкнутого циклу, що дозволить забезпечити повне використання заготовленої лісової продукції та відходів; впровадження багатоцільового використання ефекту від функцій лісових ресурсів, що дозволить підвищити рентабельність вітчизняних підприємств.

Доведено, що лісові ресурси є біологічними активами підприємств лісового комплексу, а також уточнено критерії віднесення лісових ресурсів до біологічних активів. Запропоновано класифікацію лісових ресурсів (за функціональним призначенням, за тривалістю участі в господарському процесі, за можливістю отримання економічної вигоди та залежно від способу створення) з метою організації аналітичних розрізів бухгалтерського обліку та контролю. Використання розробленої класифікації лісових ресурсів у практичній діяльності лісогосподарських підприємств дозволяє сформувати повну та достовірну інформацію про деревні та недеревні лісові ресурси з врахуванням стадій їх розвитку.

Необхідність відображення в бухгалтерському обліку витрат природоохоронної діяльності зумовлена, з одного боку тим, що будь-яка господарська діяльність підприємства впливає на стан навколишнього природного середовища через витрату ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, енергетичних), які потрібно відображати в бухгалтерському обліку, а з іншої – виробничий процес тісно пов'язаний з навколишнім природним середовищем, яке забезпечує економічні функції (джерело ресурсів, середовище функціонування тощо) і кожна з цих функцій змінюється залежно від стану природного середовища, відповідно будь-яке відхилення позначається на результатах діяльності підприємства.

Потрібно чітко розмежовувати поняття «екологічні витрати», «природоохоронні витрати» та «витрати на природоохоронну діяльність підприємства». Природоохоронні витрати є частиною екологічних витрат, а

витрати на природоохоронну діяльність підприємства, в свою чергу, є частиною природоохоронних витрат.

Під природоохоронними витратами підприємства вважатимемо сукупність його витрат понесених на проведення активних природоохоронних заходів з метою запобігання, попередження, зниження та компенсації негативного впливу виробничо-господарського процесу на навколишнє середовище, а також на ліквідацію наслідків такого впливу.

Різноманітні, складні за своєю структурою і факторами виникнення природоохоронні витрати класифікуються за різними ознаками, які зумовлені загальними і галузевими особливостями цього виду діяльності, а також економічною природою витрат. Для управління природоохоронною діяльністю необхідна інформація про її обсяги і витрати на її здійснення. Детальна класифікація природоохоронних витрат необхідна для організації їх обліку, планування й аналізу. З урахуванням викладеного та галузевих особливостей лісового господарства виокремлено класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат.

Для налагодження обліку природоохоронних витрат у лісгосподарських підприємствах, в першу чергу, необхідно розробити перелік обладнання, робіт та послуг, що будуть відноситися до природоохоронних. У подальшому необхідно розробити шифри природоохоронних витрат, аналітичні та синтетичні рахунки, диференційовані відповідно до місця виникнення витрат та до видів природоохоронної діяльності, а також відповідні первинні облікові документи. У такому разі природоохоронні витрати будуть відображатися на відповідному рахунку, наприклад, «Витрати на природоохоронну діяльність» та окремо враховуватися в собівартість продукції.

РОЗДІЛ 2

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ЛІСОВИМИ РЕСУРСАМИ

2.1. Облікове забезпечення відтворення лісових ресурсів

Стійке лісокористування передбачає відтворення лісових ресурсів. Одним із основних критеріїв оцінки ефективності управління лісовими ресурсами на засадах сталого розвитку є підвищення їх продуктивності, досягнення та підтримка високого рівня санітарного стану лісових ресурсів і забезпечення стабільної життєздатності лісових екосистем, забезпечення належної охорони і захисту лісових ресурсів. Лісові ресурси відносяться до повільно відновлювальних природних ресурсів, що мають важливе екологічне, економічне та соціальне значення. За 2005-2013 роки спостерігається позитивна тенденція щодо співвідношення між обсягами відтворення і заготівлі лісових ресурсів, тобто відбувається поступове збільшення запасу деревини на корені, що підтверджує значний економічний і природоохоронний потенціал лісів України. Найвищий показник обсягу відтворення лісів зафіксовано в 2009 р. – 80,9 тис. га. Проте, починаючи з 2010 р. спостерігається зниження обсягів відтворення лісів, так у 2010 р. було створено 70,1 тис. га, тобто відбулося зниження на 15,41 % порівняно з 2009 р. У 2011 р. обсяги відтворення лісів зросли на 3,28 %, порівняно з 2010 р. У 2012 р. було створено 70,1 тис. га лісу (менше на 3,18 % ніж в 2011 р), а в 2013 р. – 67,7 тис. га (зниження на 3,42 % порівняно з 2012 р.).

За даними Державного агентства лісових ресурсів з 2012 р. обсяги відтворення лісових ресурсів скоротилися з 57,6 тис. га до 44,2 тис. га в 2019 р. Крім того, обсяги створення нових лісів знизилися з 31,1 тис. га в 2009 році до 2,2 тис. га в 2019 р. У 2019 р. відтворено лісів на площі 42 тис. га (створено нових лісів – 2,2 тис. га). Не зважаючи на те, що обсяг робіт з відтворення лісів переважає площу суцільних зрубів і маємо стійку тенденцію до збільшення площі лісів в цілому по державі, у порівнянні з 2018 р. площа відтворення менша на 1,8 тис. га, що пов'язано із відсутністю державної підтримки на проведення робіт з лісорозведення та складною процедурою отримання земель на означені цілі.

Запас деревини в лісах оцінюється в межах 2,1 млрд м³. За рік в лісах України в середньому приростає 35 млн м³ деревини. Середньорічний приріст деревини на 1 га у лісах Держлісагентства дорівнює 3,9 м³ на 1 гектар і коливається від 5,0 м³ в Карпатах до 2,5 м³ у Степовій зоні. Відбувається

поступове збільшення запасу, що підтверджує значний економічний і природоохоронний потенціал наших лісів. У лісах Держлісагентства запас на 1 гектарі складає близько 240 м³ (7-ме місце в Європі, в Польщі – 219 м³, в Білорусі – 183 м³, в Швеції – 119 м³)¹²¹. В цілому по Україні цей показник нижчий і складає 218 м³ (9-ме місце в Європі) за рахунок у першу чергу лісів реформованих сільгосп підприємств, які зріджені та знаходяться в складному санітарному стані.

Проблемні питання методичного забезпечення бухгалтерського обліку відтворення лісових ресурсів висвітлені в працях Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляка, Р.Г. Дубаса, В. Букура, О.В. Морозової, Л. Тодорової, Я.В. Ковалю, В.О. Озерана, М.Ю. Чік. Не применшуючи значення результатів наукового пошуку вказаних вчених і дослідників, заслуговує на увагу ряд проблемних питань бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами, а саме: необхідність удосконалення методичного інструментарію бухгалтерського обліку для відображення операцій з відтворення лісових активів у контексті забезпечення реалізації політики раціонального лісокористування на засадах сталого розвитку.

Характерною особливістю лісів України є те, що найбільшу питому вагу в насадженнях займають середньовікові деревостани – 47,5 %. Середній вік деревостанів становить понад 60 років, тобто спостерігається поступове старіння лісів, що зумовлює погіршення їх санітарного стану¹²². Тому питання збереження та відтворення лісових ресурсів як важливого екологічного чинника є надзвичайно актуальною проблемою сьогодення. У цьому контексті посилюється значення бухгалтерського обліку як інформаційної системи підприємства та дієвого інструменту достовірного відображення операцій з лісовими ресурсами.

Відтворення лісових ресурсів відбувається двома шляхами – лісовідновленням і лісорозведенням. Лісовідновлення (просте відтворення) здійснюється природним, штучним і комбінованим шляхом. Природне відновлення лісових ресурсів здійснюється вегетативно або насіннево. При проведенні рубок головного користування на лісовій ділянці залишають 20-30 експлуатаційних дерев на 2 роки для природного оновлення. Вегетативне лісовідновлення супроводжується утворенням дугоподібних порослевих відводків від пнів попередніх деревостанів, утворюючи при цьому “порослеві гнізда”. Породний склад молодого деревостану максимально наближений, майже ідентичний попередньому. Лісові культури, що виникли в результаті

¹²¹ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <https://forest.gov.ua/napryamki-diyalnosti/lisove-gospodarstvo/lisorozvedennya-ta-lisovidnovlennya>.

¹²² Публічний звіт Державного агентства лісових ресурсів України за 2019 р. URL: https://mepr.gov.ua/files/images/news_2020/26022020/%D0%9F%D0%A3%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%A7%D0%9D%

насінневого лісовідновлення, характеризуються високою продуктивністю та якістю деревини, але таке відтворення є стихійним і нерівномірним. При насінневому відновленні природний склад деревостану значно змінюється і формується в основному з м'яколистяних, швидкоростучих порід.

Штучне лісовідновлення передбачає створення лісових насаджень насінням або попередньо вирощеними сіянцями із застосуванням пристроїв та механізмів. Перед проведенням штучного засадження лісової земельної ділянки здійснюється передпосадковий обробіток ґрунту. Роботи з підготовки ґрунту до висаджування посадкового матеріалу полягають у розмітці технологічних смуг, яка здійснюється відповідно до запроєктованого розміщення рядів майбутніх культур. Розпушування ґрунту, знищення бур'янів і природного відновлення малоцінних порід у міжряддях за межами захисних зон рядів культур, що проводиться механізованим шляхом.

На кожен земельну ділянку, на якій здійснюється висадка посадкового матеріалу, складається типова технологічна карта створення лісових культур, в якій фіксуються всі операції щодо їх вирощування (від обробітку ґрунту до останнього догляду за культурами із зазначенням витрат на догляд і утримання). Технічна документація про лісогосподарську діяльність є основним джерелом для формування інформації про витрати на відтворення, охорону та заготівлю за весь їх період розвитку, яка формується за кожним кварталом лісових ресурсів. У зв'язку з цим місцем виникнення витрат на відтворення лісових ресурсів є квартали, на які поділено ділянки.

Відтворення лісових ресурсів шляхом лісорозведення відбувається на спеціально виділених для формування лісових ресурсів землях, які не вкриті рослинністю (яри, балки, піски тощо), а також на землях не сільськогосподарського призначення, що відведені для створення полезахисних лісових смуг та інших захисних насаджень. Основною відмінністю розширеного відтворення є здійснення гідромеліоративних робіт на земельній ділянці, що передбачає виникнення додаткових витрат.

Статистичні дані свідчать про зниження обсягів відтворення лісових ресурсів шляхом лісорозведення за 2005-2019 роки (рис. 2.1).

Статистичні дані свідчать про те, що лісовідновлення є основним напрямом відтворення лісових ресурсів. Однак, в період з 2005 року 2014 року відбулося скорочення обсягів відтворення лісових ресурсів цим шляхом з 80,61 % до 74,56 %. Це викликано зростанням обсягів лісорозведення з 19,39 % до 25,46 % відповідно. У період з 2015 року до 2020 року обсяги відтворення скоротилися на 16,92 % порівняно з 2014 роком. У цей період основна частина лісових ресурсів буда створена шляхом лісовідведення, зокрема: в 2015 році – 86,8 %, в 2017 році – 95,84 %, а в 2019 році – 95,02 %.

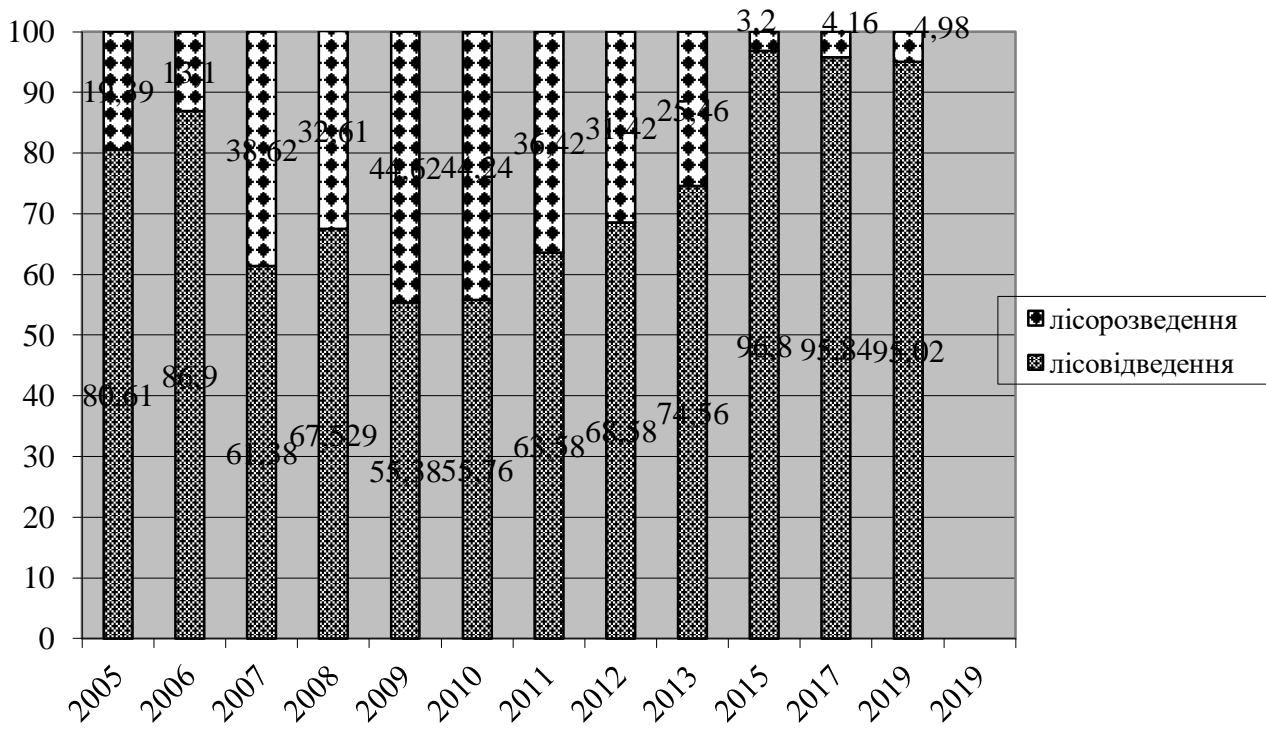


Рис. 2.1. Обсяги відтворення лісових ресурсів за 2005-2019 роки¹²³

Виявлено невідповідність методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, оскільки існуюча методика завищує ліквідність активів підприємства. Враховуючи специфіку лісової галузі, некоректно витрати на відтворення лісових ресурсів обліковувати в складі поточних витрат на рахунок 23 “Виробництво”, оскільки процес вирощування таких активів триває протягом 50-70 років. З економічної точки зору операційний цикл трактується як проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів або послуг¹²⁴.

Дубас Р.Г. є прибічником чинної методики бухгалтерського обліку лісових ресурсів. Дослідник вважає, що витрати на вирощування лісових насаджень не відносяться до капітальних вкладень. Аргументуючи свою позицію тим, що витрати на відтворення переносяться безпосередньо на лісову продукцію і набувають форми продуктивного накопичення. Витрати, понесені на відтворення лісових ресурсів, відшкодовуються періодично, за рахунок реалізації деревини від проведення різних рубок та іншої продукції

¹²³ Публічний звіт державного агентства лісових ресурсів України за 2019 р. URL: https://mepr.gov.ua/files/images/news_2020/26022020/%D0%9F%D0%A3%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%A7%D0%9D.

¹²⁴ Універсальний словник-енциклопедія / гол. ред. ради М. Попович. вид. 3-тє, перероб. і доп. К.: Всеуито, Новий друк, 2003. 1414 с. С. 189.

лісовирощування¹²⁵. Витрати на відтворення певного кварталу лісових ресурсів можуть бути відшкодовані через 30-70 років при проведенні заготівельних робіт, тому їх необхідно капіталізувати.

При розробці методичного забезпечення бухгалтерського обліку слід враховувати, що для підприємств лісового господарства операційний цикл є специфічним і довготривалим і включає наступні господарські процеси: підготовка ґрунту до висадки посадкового матеріалу, закладка посадкового матеріалу, догляд і охорона за створеними насадженнями, здійснення рубок догляду, вилучення деревини з стиглих деревних ресурсів, переробка деревини та реалізація лісової продукції. Отже, визнання витрат на створення лісових ресурсів у складі поточних виробничих витрат суперечить принципам бухгалтерського обліку, зокрема: превалювання сутності над формою та повного висвітлення, оскільки ці принципи передбачають що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Особливістю лісових ресурсів є їх здатність до біологічних перетворень, які передбачають процеси росту, дегенерації, відтворення, що призводять до якісних і кількісних змін у цих природних ресурсах. У зв'язку з цим вважаємо, що основним критерієм визнання витрат на формування лісових ресурсів є: тривалість періоду підготовки до використання за призначенням, який перевищує один вегетаційний період (рік). Тому витрати на відтворення лісових ресурсів повинні бути відображенні у складі витрат на формування довгострокових біологічних активів.

У дослідженнях Т.І. Вовчук, М.Ю. Чік наведені пропозиції щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку простого відтворення лісових ресурсів. Чік М.Ю.¹²⁶ виокремила такі ділянки операційного циклу біологічного перетворення довгострокових активів підприємств лісового господарства: 1) утримання незрілих довгострокових біологічних активів; 2) утримання безпосередньо самих довгострокових біологічних активів; 3) лісозаготівлі. Витрати на створення довгострокових лісових насаджень автор пропонує обліковувати на субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, а дерева в лісі – на субрахунку 166 “Незрілі біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю”. Витрати на утримання незрілих довгострокових лісових насаджень рекомендує відображати на рахунок

¹²⁵ Дубас Р.Г. Оцінка ефективності відтворення лісових ресурсів як основи екологічно збалансованого лісокористування. *Вісник ЖДТУ / Серія Економічні науки*. 2011. № 4 (58). С. 214-217. С.216.

¹²⁶ Чік М.Ю. Формування системи обліку і контролю витрат в управлінні діяльністю підприємств: автореф. дис... на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Львів: Львівська комерційна академія. 2012. 21 с. С.8.

231 “Витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів, що оцінюються за первісною вартістю”, які щомісячно включаються до вартості незрілих насаджень. У момент дозрівання лісових насаджень відбувається їх переведення за первісною вартістю з кредиту субрахунку 166 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю” в дебет субрахунку 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”. Щомісяця витрати на утримання лісових насаджень списуються на субрахунок 232 “Витрати на утримання довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю”.

Вовчук Т.І.¹²⁷ витрати на закладення та утримання лісорозсадників і маточних плантацій ідентифікує на рахунку 23 “Виробництво”. Подальше облікове відображення витрат пов’язує з шляхами їх використання, зокрема: лісорозсадники та маточні плантації, призначені для продажу, в кінці звітного періоду переносяться на вартість готової продукції, а при наступному використанні лісорозсадників для переведення в основні культури – витрати накопичуються на рахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”. Не погоджуємося з позицією автора, оскільки по-перше лісові господарства не займаються торгівлею лісорозсадниками. По-друге, лісорозведення здійснюється на спеціально відведеній ділянці.

На нашу думку, відображення лісових ресурсів у бухгалтерському обліку має базуватися на етапах життєвого циклу деревостану, кожен з яких слід враховувати при визнанні витрат на їх відтворення, зокрема:

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

2) післязародковий період характеризується проростанням лісових культур та охоплює три етапи: формування плантацій молодого лісу; розвиток середньовікових лісових насаджень; утворення стиглих деревостанів.

На першому етапі життєвого циклу лісових насаджень витрати на їх відтворення слід відображати на субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, оскільки вони є активами лігоспів. Крім того, підприємства лісового господарства щорічно несуть витрати на догляд за створеними лісовими культурами, який здійснюється з метою створення умов для росту і розвитку насаджень після садіння та триває до змикання крон.

Для формування аналітичних розрізів щодо витрат на догляд та охорону за лісовими ресурсами запропоновано відкривати ряд субрахунків до рахунку 155 (табл. 2.1).

¹²⁷ 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). Київ, 2009. 232 с. С. 143.

Таблиця 2.1

Аналітичні рахунки для облікового відображення витрат на відтворення лісових ресурсів

Діючий План рахунків	Пропозиції з удосконалення Плану рахунків		
	субрахунки I-го порядку	субрахунки II-го порядку	субрахунки II-го порядку
155 “Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів”	155.1 “Витрати на висаджування лісових культур”	155.1.x – за певним кварталом деревних лісових ресурсів	155.1.x.y – за певним кварталом деревних лісових ресурсів і їх видом
	155.2 “Витрати на догляд за лісовими ресурсами”	155.2.x за певним кварталом деревних лісових ресурсів	155.1.x.y – “Витрати на догляд за недеревними лісовими ресурсами”
	155.3 “Витрати на охорону лісових ресурсів”	155.3.x за певним кварталом деревних лісових ресурсів	155.3. x.y “Витрати на охорону недеревних лісових ресурсів”

Післязародковий період характеризується довготривалим періодом росту лісових насаджень (50-70 років) і наявністю різних вікових груп лісових ресурсів. У зв'язку з цим необхідним є формування облікової інформації для управління.

На другому етапі життєвого циклу деревостану здійснюються рубки догляду з метою формування деревостанів бажаного складу та густоти, забезпечення рівномірного розміщення дерев головної породи на площі. Підставою проведення рубок формування і оздоровлення лісів є матеріали лісотехнічного обстеження. Рубки догляду здійснюються шляхом періодичного вирубування дерев, подальше збереження яких у складі насаджень недоцільне, згідно з технологічними картками на ділянках з попередньо підготовленою мережею технологічних коридорів (трельовальних волоків) та доріг для пересування транспорту. При проведенні робіт щодо догляду за кварталами молодих лісових ресурсів у бухгалтерському обліку необхідно відображати й отриману за їх результатами деревину, яка не має значної цінності та оприбутковується як хмиз. Вважаємо, що хмиз, отриманий при проведенні рубок догляду, варто відображати на субрахунку 209 “Інші матеріали”.

Проблема вартісного оцінювання лісових насаджень є дискусійною і актуальною. До початку XXI століття економічна оцінка лісових ресурсів не здійснювалась, оскільки поширеною була концепція “безплатності” природних ресурсів, і тому питання про їх грошову оцінку навіть не поставало. Оцінка лісових ресурсів має важливе значення, адже дозволить виміряти вартість цих активів як на мікро, так і на макрорівні та визначити розмір шкоди, заподіяною внаслідок неконтрольованої їх вирубки та втрат, що виникають внаслідок стихійних явищ. Розробка науково-обґрунтованих методів економічної оцінки лісових ресурсів дозволить підвищити контроль за їх відтворенням і використанням.

Жолкевський П.Ф.¹²⁸ акцентує увагу на тому, що багатовекторність лісоексплуатації робить всебічну оцінку лісових ресурсів складною та суб'єктивною, оскільки соціально-економічні функції лісу не мають матеріально-речового наповнення, що призводить до неможливості достовірно кількісно та вартісно їх оцінити. Проте, в економічному аспекті зазначені властивості лісової екосистеми використовуються як засоби праці, що впливають на підвищення її продуктивності й ефективності суспільного виробництва в цілому. У зв'язку з цим економічна оцінка несировинного потенціалу лісових насаджень має важливе значення при вирішенні проблем управління біологічними активами в ринкових умовах господарювання.

Для визначення економічної оцінки лісових ресурсів у вітчизняній та зарубіжній практиці використовується чотири підходи: витратний, результативний, рентний, альтернативний (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Підходи до оцінки лісових ресурсів

№ з/п	Назва підходу	Сутність
1	Альтернативний	дозволяє визначити вартість лісових ресурсів через втрачені доходи і витрати, які можна було б отримати при використанні даного ресурсу в інших цілях (відведення земельної ділянки для сільського виробництва, мисливства, рекреації, тощо). Концепція альтернативної вартості в певній мірі пов'язана з витратною концепцією. Чим менша альтернативна вартість природного блага, тем менше потрібно витрат для компенсації економічних втрат від збереження цього блага
2	Витратний	вартість лісових насаджень визначається на основі фактичних витрат на їх відтворення та підготовку до використання. Економічна оцінка лісових ресурсів при застосуванні даного підходу базується на трудовій теорії вартості. Підхід використовується в практичній діяльності вітчизняних лісових господарств
3	Дохідний (результативний)	базується на визначенні вартості лісових ресурсів, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі їх використання. За цим підходом вартість лісових насаджень визначається двома способами: або за величиною ефекту (доходу), одержаного від використання лісових ресурсів, або за витратами необхідними для заміщення таких природних ресурсів
4	Рентний	оцінюється максимально можливий ефект від використання лісових ресурсів. Лісова рента визначається як різниця між цінністю кінцевої продукції лісовирощування, що встановлюється величиною гранично допустимих витрат на приріст її виробництва (замикаючих витрат), і індивідуальними зведеними витратами на відновлення і експлуатацію лісових ресурсів

¹²⁸ Жолкевський П.Ф. Економіко-екологічна оцінка лісових ресурсів. *Наук. вісник Укр. ДЛТУ: Стан і тенденції розвитку лісівничої освіти і науки та лісового господарства в Україні*. 2004. № 14.5. С. 277-283. С.279.

Кожний з чотирьох підходів до оцінки лісових ресурсів має як переваги, так і недоліки. Перевагою витратного підходу є легкість та простота застосування, оскільки вартість лісових ресурсів визначається на основі витрат на висаджування лісових культур, на лісомеліоративні роботи, санітарну вирубку, моніторинг лісових ресурсів. Рекультиваційні витрати – витрати на відновлення порушених ландшафтів і умов навколишнього середовища необхідно також враховувати при оцінці лісових ресурсів. Недоліком витратного підходу є ігнорування якісних показників лісових ресурсів (вартість не буде відповідати їх реальній вартості).

Витратний підхід до оцінки лісових ресурсів за суттю є подібним до діючої методології формування лісових такс. Лісові такси (попенна плата) – це відпускна ціна 1 м³ деревини на корені, що диференціюється залежно від її якості, лісового поясу та відстані до місця зберігання. Проте, рівень лісових такс є заниженим, оскільки не відшкодовує всі понесені витрати на відтворення лісових ресурсів і не враховує оцінку недеревних лісових активів.

Результативний метод оцінки базується на визначенні вартості природних ресурсів, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі їх використання. Мінц А.А. був прихильником результативного підходу. Герасимович В.Н. і Голуб О.О.¹²⁹ вважають, що такий підхід до оцінки природних ресурсів некоректним у зв'язку з різним значенням часу використання природних і матеріально-трудових ресурсів, які беруть участь у створенні вартості продукту, виробленого на тій чи іншій ділянці. На наш погляд, недоліком результативного підходу є врахування суб'єктивних чинників (цінності, рідкісності та доступності деревини) при визначенні вартості лісових ресурсів.

Найчастіше вартість лісових ресурсів визначається за рентною концепцією, оскільки саме економічний ефект найбільш повно характеризує цінність цих природних ресурсів для суспільства. Загально прийнятою є думка, що рента виникає внаслідок кращої якості природних ресурсів і місця їх розташування. Під рентою розуміється надприбуток або залишковий дохід від використання обмежених природних ресурсів. Лісова рента розраховується як різниця між вартістю кінцевої продукції лісового господарства та загальними витратами на їх створення, експлуатацію та відновлення. Розрізняють диференційну ренту I та II. Диференційна рента I показує додатковий дохід від використання лісових ресурсів, який пов'язаний з якістю та місцем розташування, а диференційна рента II – відображає ефективність додаткових витрат на відтворення, охорону й експлуатацію лісових ресурсів.

¹²⁹ Герасимович В.Н., Голуб А.А. Методология экономической оценки природных ресурсов. М.: Наука, 1988. 140 с.

Однією з переваг рентного підходу економічної оцінки лісових ресурсів є можливість визначити реальний економічний ефект від використання цих природних ресурсів. До недоліків підходу відносимо складність у використанні, що пов'язано з відсутністю науково обґрунтованих цін на лісові ресурси, а також нульові оцінки лісових ресурсів у несприятливих районах для їх відтворення.

Кожна з концепцій оцінки лісових ресурсів має як переваги так і недоліки. Проте в сучасних ринкових умовах виникає необхідність оцінки лісових ресурсів на основі комплексного підходу. При оцінці лісових ресурсів слід враховувати весь ефект, який отримують від них суспільство в цілому. При проведенні економічної оцінки лісових ресурсів варто враховувати, що лісові ресурси відрізняються за цільовим призначенням, місцем розташуванням і доступністю для експлуатації. Тому складно застосовувати один метод для визначення їх економічної оцінки. Об'єктом економічної оцінки лісових ресурсів залежно від напрямку їх використання є: лісові насадження, земля лісового фонду, недеревні рослинні ресурси, соціальні й екологічні функції лісу.

На думку Я.В. Коваля¹³⁰, раціональне лісокористування можливе лише на основі об'єктивної економічної оцінки цього процесу, що враховує природоохоронні та лісогосподарські обмеження. Критерієм комплексної економічної оцінки автор вважає наявність певних умов, необхідних для забезпечення ефективного відтворення лісових ресурсів, їх раціонального використання та розвитку екологічно збалансованої лісоресурсної сфери в регіоні. Основними критеріями оцінки лісових ресурсів є показники, що відображають приріст обсягу чистої лісогосподарської продукції, прибуток, зниження собівартості продукції або надання соціальних послуг, впровадження запланованої системи заходів з урахуванням затрат, пов'язаних з екологічними факторами.

Молдавські вчені В. Букур і Л. Тодорова¹³¹ є прибічниками витратного підходу до оцінки лісових ресурсів. Витрати на формування лісових ресурсів пропонують накопичувати на субрахунку 121 "Витрати на створення довгострокових біологічних активів" та включати такі групи витрат до їх вартості: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, відрахування на обов'язкове державне соціальне та медичне страхування, витрати на утримання основних засобів, що використовуються при висадці (амортизація, ремонт, вартість використаного палива), інші прямі витрати (страхування молодих насаджень, капіталізація відсотків за кредит) та загальновиробничі витрати.

¹³⁰ Коваль Я.В., Антоненко І.Я. Критерії класифікації лісових ресурсів як передумови їх економічної оцінки. *Економіка природокористування і охорони довкілля*: [зб. наук. пр.] / Державна установа "Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України". К.: ДУ ІСПСР НАН України. 2013. С. 28-34. С. 29.

¹³¹ Букур В., Тодорова Л. Учет биологических активов: монография. Кишинэу: Гос. Аграр. Ун-т Молдовы, 2008. 245 с. С. 78.

На нашу думку, оцінка лісових ресурсів має враховувати стадії життєвого циклу деревини. Вартість плантацій молодих лісових ресурсів запропоновано визначати за витратним підходом, зокрема до витрат, що формують первісну вартість віднесено:

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

На наш погляд, витрати на формування та утримання плантацій молодого лісу варто відображати на рахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, оскільки характерною особливістю цього етапу розвитку є значні втрати внаслідок природних факторів (всихання, хвороби). При досягненні плантаціями молодняку середньовікової групи рекомендовано їх відображати в бухгалтерському обліку на субрахунку 161 “Неексплуатаційні лісові ресурси”. Облікове відображення середньовікових лісових ресурсів у складі біологічних активів підприємств лісового господарства викликане тим, що основною особливістю цих ресурсів є їх здатність приносити економічні вигоди. При проведенні рубок догляду лісові господарства отримують лісову продукцію (основну – ліквідну деревину, побічну – хмиз, супутню – деревні соки, паливні дрова). У зв'язку з цим вважаємо, що середньовікові лісові культури можуть бути переведені до складу неексплуатаційних лісових активів.

Враховуючи тривалий період відтворення лісових ресурсів їх вартість при проведенні заготівельних робіт не буде відповідати реальним витратам, понесеним підприємствами лісового господарства на відтворення. Така невідповідність призводить до викривлення показників фінансової звітності. Згідно з П(С)БО 22 “Вплив інфляції”¹³², підприємство може переоцінювати активи, якщо їх вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату

¹³² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції” від 28.02.2002 р. № 147 зі змінами. URL: <http://search.ligazakon.ua>

балансу. Тому доречним вважаємо проведення переоцінки всієї групи лісових насаджень за кварталами при переведенні їх до середньовікової групи, використовуючи індекс інфляції.

Переоцінку вартості середньовікових і стиглих лісових ресурсів рекомендовано здійснювати щороку перед складанням річної фінансової звітності. Результати переоцінки відображаються у фінансовій звітності в тому періоді, на дату балансу якого таку переоцінку було проведено.

До складу експлуатаційних включаються стиглі лісові культури та полезахисні лісові смуги, оскільки вони є джерелом отримання ділової деревини та виконують еколого-економічні функції. Інформацію про експлуатаційні активи запропоновано накопичувати на субрахунок 162 “Експлуатаційні лісові ресурси”.

Облікове відображення лісових ресурсів створених шляхом простого відтворення наведено в табл. 2.3.

Підставою до включення до вартості закладених деревних активів посадкового матеріалу є складений та затверджений акт використаного посадкового матеріалу. Акт складається в одному примірнику після завершення посадкових робіт на окремій земельній ділянці. Крім того, до акту додаються накладні та лімітно-забірні картки, що підтверджують отримання посадкового матеріалу. Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (форма № ВЗСТ-3) дозволяє включити до вартості деревних активів використані мінеральні та органічні добрива, а також хімічні засоби, використані для захисту насаджень від шкідників.

Особливістю природного відтворення лісових ресурсів є формування природних деревостанів. У зв'язку з цим при проведенні інвентаризації у кварталі лісових ресурсів через 2 роки після проведення суцільної рубки головного користування необхідним є відображення в системі бухгалтерського обліку природностворених лісових насаджень, що рекомендовано фіксувати на субрахунок 425 “Інший капітал”, оскільки ці активи підприємство одержує на безоплатній основі, за вартістю аналогічних лісових насаджень, що створені штучним шляхом.

Щорічно здійснюються витрати на проведення агротехнічного догляду за посадженими лісовими культурами, що проводиться для створення умов для їх росту та розвитку. Агротехнічний догляд проводиться після садіння до змикання сіянців (саджанців) у рядах і міжряддях.

Заходи, спрямовані на догляд за лісовими культурами та рубки догляду, дають змогу сформувати деревостани бажаного породного складу, досягти максимального приросту деревини по товщині та висоті. Такі витрати запропоновано відображати на субрахунок 155.2 “Витрати на догляд за

лісовими ресурсами”, оскільки вони є складовою собівартості лісових ресурсів. Облікове відображення середньовікових лісових ресурсів створених шляхом простого відтворення наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.3

Відображення в бухгалтерському обліку лісових ресурсів при простому відтворенні на I етапі життєвого циклу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Кореспондуючі рахунки	
		Д	К	Д	К
I етап життєвого циклу: Формування лісових насаджень					
1	Оприбутковано природностворені саджанці	-	-	155.1	425
2	Списано посадковий матеріал на формування лісових насаджень	155.1	208	155.1	208
3	Списано транспортні витрати, що виникли при транспортуванні посадкового матеріалу	155.1	208/тзв	155.1	208/тзв
4	Відображено вартість мінеральних і органічних добрив, використаних при висадці	155.1	209	155.1	209
5	Нараховано заробітну плату працівникам, що здійснювали закладку лісових ресурсів	155.1	661	155.1	661
6	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, що здійснювали закладку лісових культур	155.1	651	155.1	651
7	Відображено витрати на оплату робіт і послуг, що надаються сторонніми організаціями, пов'язаних із закладенням лісових культур	155.1	685	155.1	685
8	Включено вартість послуг допоміжного виробництва до первісної вартості деревних активів	155.1	233	155	233
9	Включено до первісної вартості лісових ресурсів розподілені загальновиробничі витрати	155.1	235	155.1	235
<i>Щорічно відображаються витрати на догляд за лісовими культурами</i>					
10	Нараховано заробітну плату працівникам, що здійснюють догляд за лісовими культурами	155.2	661	155.2	661
11	Нараховано ЄСВ на зарплату працівникам	155.2	651	155.2	651
12	Відображено вартість мінеральних і органічних добрив	155.2	209	155.2	209
13	Відображено втрату лісових активів в межах встановлених природних втрат ¹³³	972	155.1 155.2	972	155.2

Розроблене методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на відтворення лісових ресурсів дозволить організувати їх облік з врахуванням вікового складу деревних насаджень, що сприятиме підвищенню результативності основної діяльності підприємств лісової галузі та дозволить здійснити реальну оцінку структури ресурсів підприємства, їх ліквідності.

¹³³ За фактичною вартістю, що припадає на одну лісову культуру

Таблиця 2.4

Відображення в бухгалтерському обліку середньовікових і стиглих лісових ресурсів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д	К
1	Відображено переведення плантацій молодого лісу до середньовікової групи	161	155.1 155.2 ¹³⁴
2	Проведено переоцінку середньовікової групи лісових ресурсів	161	414
3	Відображено вартість мінеральних і органічних добрив, використаних для догляду за кварталом лісових ресурсів	155.2	209
4	Нараховано заробітну плату працівникам, що здійснювали догляд за лісовими ресурсами	155.2	661
5	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, що здійснювали догляд за кварталом лісових ресурсів	155.2	651
6	Відображено витрати на оплату робіт і послуг, що надаються сторонніми організаціями, що пов'язані із охороною і доглядом за лісовими насадженнями	155.2	685
7	Включено до первісної вартості лісових ресурсів загальновиборничі витрати, що припадають на даний квартал	155.2	235
8	Оприбутковано хмиз в результаті проведення рубок догляду в кварталі середньовікових лісових ресурсів	208	231
9	Оприбутковано ділову деревину в результаті проведення рубок догляду в кварталі середньовікових лісових ресурсів	26.1	231
10	Включено витрати на утримання середньовікових лісових ресурсів до їх первісної вартості	161	155.2
11	Оприбутковано деревні соки, живицю	271.1	232
12	Нараховано заробітну плату працівникам за заготівлю деревних соків і живиці	232	661
13	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам за заготівлю деревної лісової продукції	232	651
14	Відображено витрати на тару для заготовленої продукції	232	204
Стигли лісові ресурси			
15	Переведено середньовікові лісові ресурси до складу експлуатаційних деревних лісових активів	162	161
16	Відображено витрати на охорону стиглих насаджень від шкідників	155.3	209
17	Нараховано заробітну плату лісникам, що здійснюють нагляд за експлуатаційними лісовими ресурсами	155.3	661
18	Нараховано ЄСВ на заробітну плату лісникам, що здійснюють нагляд за експлуатаційними лісовими ресурсами	155.3	651
19	Включено розподілені загальновиборничі витрати до первісної вартості кварталу експлуатаційних лісових ресурсів	155.3	235
20	Включено до вартості експлуатаційних активів витрати на охорону та догляд за лісовими культурами	162	155.3

¹³⁴ Відображається загальна вартість певного кварталу молодих лісових ресурсів, що складається з накопичених витрат на його засадження, догляд та охорону

Розширене відтворення лісових ресурсів здійснюється з метою заліснення території не придатних для використання в сільській господарській діяльності. Лісорозведення складається з трьох основних етапів (рис. 2.2).

<i>Етапи життєвого циклу деревостану</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Облікове забезпечення</i>	
Л і с о р о з в е д е н н я	I. Проведення гідролісомеліоративних робіт	Осушення, іригація та інше капітальне поліпшення лісової ділянки Д 156 К 20, 233 661, 651, 131 Д 102 К-156	
	II. Зародковий період	Проростання посадкового матеріалу Д 155.1 К 208, 209, 661, 651, 131, 685	
	III. Післязародковий період	Формування паростків	Д 155.2 К 209, 661, 651, 131, 235
		Утворення молодих лісів	Д 155.2 К 209, 661, 651, 131, 235
		Формування середньовікових лісових ресурсів	Д 161 К 155.2 Д 155 К 209, 661, 651, 131, 685, 235 Д 262 К 231 Д 271 К 232
Експлуатаційні (стигли) лісові ресурси	Д 162 К 161 Д 155.3 К 209, 661, 651, 235 Д 261 К 231 Д 271 К 232		

Рис. 2.2. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів з урахуванням стадій їх розвитку

Лісорозведення розпочинається з підготовки земельної ділянки до висадки посадкового матеріалу. Лісові насадження нерозривно пов'язані з земельною ділянкою, на якій вони ростуть. Основною відмінністю землі від інших активів є те, що вона є не лише засобом праці, але й предметом праці, завдяки прикладеній до неї праці людини.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що на законодавчому рівні відсутній єдиний перелік робіт, що відноситься до витрат на земельні поліпшення. Згідно з Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок № 1531¹³⁵, земельні поліпшення – це зміна якісних характеристик земельної ділянки внаслідок розміщення в її межах будинків, будов, споруд, об'єктів інженерної інфраструктури меліоративних систем, багаторічних насаджень, лісової та іншої рослинності, а також унаслідок господарської діяльності чи проведення робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів).

¹³⁵ Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок № 1531, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2./link1 /KP021531.html.

У Національному стандарті № 2 “Оцінка нерухомого майна” наведено ширше трактування поняття витрат, пов’язаних з поліпшенням земель. Земельні поліпшення – це результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об’єкти, розташовані у межах земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо)¹³⁶. Податковим кодексом України¹³⁷ встановлено, що затратами на капітальне поліпшення земель є витрати, не пов’язані з будівництвом (іригація, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі).

До витрат на поліпшення земельних лісових ділянок включаються витрати на здійснення гідромеліоративних заходів, які призводять до якісних змін у ґрунтовому покриві. До вартості таких робіт відносяться: прямі витрати на оплату праці робітників, що здійснювали відповідні роботи, вартість біохімікатів, витрати на утримання транспортних засобів, що використовувалися при здійсненні гідролісомеліоративних робіт.

Вважаємо, що витрати на проведення гідролісомеліоративних робіт необхідно відображати як витрати на капітальне поліпшення земельної ділянки, що відведена для лісорозведення, тобто вони накопичуються на субрахунок 156 “Витрати на поліпшення земель” з наступним віднесенням на субрахунок 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”. Згідно з ст. 144 ПКУ, встановлено норма щодо необхідності нарахування амортизації на витрати на капітальні поліпшення землі, а саме: на осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі¹³⁸. Облік балансової вартості капітального поліпшення землі як окремого об’єкта основних засобів ведеться у складі основних засобів групи 2 з максимально допустимим строком корисного використання – 15 років. Вартість гідролісомеліоративних робіт рекомендовано включати до первісної вартості деревних лісових активів шляхом нарахування амортизації прямолінійним методом. Відображення витрат на створення та утримання лісових ресурсів утворених шляхом лісорозведення наведено в табл. 2.5.

Відображення витрат на утримання середньовікових і експлуатаційних лісових ресурсів, утворених шляхом лісорозведення, аналогічне як в табл. 2.6.

¹³⁶ Національний стандарт № 2 “Оцінка нерухомого майна”, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. зі змінами та доповненнями URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP041442.html

¹³⁷ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹³⁸ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Таблиця 2.5

Облікове відображення лісових ресурсів створених шляхом лісорозведення на I та II етапі життєвого циклу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д	К
I етап. Підготовка земельної ділянки до засадження			
1	Відображено витрати допоміжного виробництва, пов'язані з проведенням гідролісомеліоративних робіт	156	233
2	Нараховано заробітну плату працівникам, що здійснювали гідролісомеліоративні роботи	156	661
3	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, що здійснювали гідролісомеліоративні роботи	156	651
4	Відображено вартість мінеральних і органічних добрив	156	209
5	Відображено витрати на оплату робіт і послуг, що надаються сторонніми організаціями, пов'язаних з проведенням гідролісомеліоративних робіт	156	685
6	Включено до капітальних витрат на поліпшення земель вартість гідролісомеліоративних робіт	102	156
II етап. Формування лісових насаджень			
7	Списано посадковий матеріал на формування лісових насаджень	155.1	208
8	Списано транспортні витрати, що виникли при транспортуванні посадкового матеріалу	155.1	208/тзв
9	Відображено вартість мінеральних і органічних добрив, використаних при висадці	155.1	209
10	Нараховано заробітну плату працівникам, що здійснювали закладку лісових культур	155.1	661
11	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, що здійснювали закладку	155.1	651
12	Відображено витрати на оплату робіт і послуг, що надаються сторонніми організаціями, пов'язаних із закладенням насаджень	155.1	685
13	Включено вартість послуг допоміжного виробництва до первісної вартості деревних активів	155.1	233
14	Включено до первісної вартості лісових ресурсів загальновиробничі витрати	155.1	235
15	Включено до первісної вартості створених лісових культур амортизаційні відрахування, нараховані на капітальні витрати на поліпшення земельної ділянки	155.1	131
Щорічно відображаються витрати на догляд за лісовими насадженнями			
16	Нараховано заробітну плату працівникам, відповідальним за догляд за насадженнями	155.2	661
17	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам	155.2	651
18	Відображено вартість мінеральних і органічних добрив	155.2	209
19	Включено до первісної вартості створених лісових культур амортизаційні відрахування, нараховані на капітальні витрати на поліпшення земельної ділянки	155.2	131

Таблиця 2.6

Відображення в бухгалтерському обліку середньовікових і стиглих лісових ресурсів створених шляхом лісорозведення

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д	К
1	Відображено переведення плантацій молодого лісу до середньовікової групи	161	155.1 155.2 ¹³⁹
2	Проведено переоцінку середньовікової групи лісових ресурсів	161	414
3	Відображено вартість мінеральних і органічних добрив, використаних для догляду за кварталом лісових ресурсів	155.2	209
4	Нараховано заробітну плату працівникам, що здійснювали догляд за лісовими ресурсами	155.2	661
5	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, що здійснювали догляд за кварталом лісових ресурсів	155.2	651
6	Відображено витрати на оплату робіт і послуг, що надаються сторонніми організаціями, що пов'язані із охороною і доглядом за лісовими насадженнями	155.2	685
7	Включено до первісної вартості лісових ресурсів загальновиробничі витрати, що припадають на даний квартал	155.2	235
8	Оприбутковано хмиз в результаті проведення рубок догляду в кварталі середньовікових лісових ресурсів	208	231
9	Оприбутковано ділову деревину в результаті проведення рубок догляду в кварталі середньовікових лісових ресурсів	26.1	231
10	Включено витрати на утримання середньовікових лісових ресурсів до їх первісної вартості	161	155.2
11	Оприбутковано деревні соки, живицю	271.1	232
12	Нараховано заробітну плату працівникам за заготівлю деревних соків і живиці	232	661
13	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам за заготівлю деревної лісової продукції	232	651
14	Відображено витрати на тару для заготовленої продукції	232	204
Стигли лісові ресурси			
15	Переведено середньовікові лісові ресурси до складу експлуатаційних деревних лісових активів	162	161
16	Відображено витрати на охорону стиглих насаджень від шкідників	155.3	209
17	Нараховано заробітну плату лісникам, що здійснюють нагляд за експлуатаційними лісовими ресурсами	155.3	661
18	Нараховано ЄСВ на заробітну плату лісникам, що здійснюють нагляд за експлуатаційними лісовими ресурсами	155.3	651
19	Включено розподілені загальновиробничі витрати до первісної вартості кварталу експлуатаційних лісових ресурсів	155.3	235
20	Включено до вартості експлуатаційних активів витрати на охорону та догляд за лісовими культурами	162	155.3

Враховуючи специфіку лісової галузі, запропоновано методичне забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів, що враховує стадії

¹³⁹ Відображається загальна вартість певного кварталу молодих лісових ресурсів, що складається з накопичених витрат на його засадження, догляд та охорону

життєвого циклу деревостану та відповідає вимогам національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Пропозиції спрямовано на підвищення ефективності управління лісовими активами для формування облікової інформації на різних етапах розвитку лісових ресурсів.

2.2. Бухгалтерський облік лісових ресурсів на стадії лісозаготівлі

Для забезпечення ведення лісокористування на принципах сталого розвитку необхідно переглянути підхід до експлуатації лісових ресурсів. У цьому контексті посилюється значення бухгалтерського обліку як інформаційної системи підприємства та дієвого інструменту достовірного відображення операцій з лісовими ресурсами. Це висуває нові вимоги до бухгалтерського обліку підприємств лісового комплексу.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами здійснили такі вітчизняні вчені, як: Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляк, Н.С. Котляревська, Л.І. Максимів, В.О. Озеран, М.Ю. Чік та інші, а також зарубіжні вчені М.Е. Боровська, О.В. Морозова, О.В. Неверов, Л.А. Трегубова, М.Ф. Сичьов, Р.Ю. Селіменков, З.С. Міронова, О.І. Тукмачьова, Н.Є. Хінканіна. Отримані науковцями результати теоретичних і практичних розробок щодо бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії бухгалтерського обліку. Однак, сучасний стан лісових ресурсів вимагає перегляду концептуальних питань щодо формування організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку при проведенні заготівельних робіт у контексті забезпечення реалізації політики раціонального лісокористування, з метою збереження біосфери та досягнення сталого розвитку.

Метою дослідження є аналіз існуючого методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісозаготівлі при проведенні рубок головного користування, а також розробка практичних рекомендацій щодо його удосконалення з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і принципів концепції сталого розвитку.

Лісозаготівля є найпоширенішим видом лісокористування в Україні (табл. 2.7).

Отже, лісозаготівля є найпоширенішим видом лісокористування в Україні. Заготівля деревини здійснюється при проведенні рубок головного користування (в стиглих і перестиглих деревостанах), рубок проміжного користування (деревина, що одержується при здійсненні рубок догляду – освітлювальні, прочисні, проріджуванні, прохідні рубки, а також вибіркові санітарні) та інших рубок

(створення площ для будівництва, шосе під споруджувані дороги, трубопроводи, прибирання пошкоджених деревостанів у результаті буревію, пожежі).

Таблиця 2.7

Обсяги заготівлі ліквідної деревини за 2015-2018 роки¹⁴⁰

Вид продукції	Обсяги, тис. м ³			
	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Ліквідна деревина	18333,2	19267,7	19605,7	18913,9
Лісоматеріали круглі (ділова деревина)	8158,8	8302,6	8311,3	7296,6
Пиломатеріали і заготовки, клеєна фанера та шпон	7053,7	7019,8	6946,1	5909,2
зокрема хвойні породи	5774,4	5288,4	5258,6	4304,0
Балансова деревина (кругла та колота)	721,5	811,9	873,3	761,4
зокрема хвойні породи	525,5	548,5	636,9	572,6
Інші сортименти лісоматеріалів круглих	383,6	470,9	491,9	626,0
Паливна деревина (включаючи деревину для виробництва деревного вугілля)	10174,4	10965,1	11294,4	11617,3
зокрема дрова для опалення	4960,9	5573,1	6922,0	7172,0
зокрема дров'яна деревина для технологічних потреб	4367,2	4671,3	4372,4	4445,3

За 2015-2018 роки обсяги заготівлі ліквідної деревини зросли на 3,17 %. У 2018 р. в лісах України було заготовлено 18,9139 млн. м³ ліквідної деревини. В сукупному обсягу заготовленої ліквідної деревини в 2018 р. лісоматеріали круглі становили 7296,6 тис. м³ (38,58 %), пиломатеріали і заготовки, клеєна фанера та шпон дров'яна деревина для технологічних потреб – 5909,2 тис. м³ (31,24 %). Найменшу частку в структурі заготовленої деревини займають: інші сортименти лісоматеріалів круглих – 3,31 % (626 тис. м³) та балансова деревина (кругла та колота) – 4,03 % (761,4 тис. м³).

Великий обсяг санітарних рубок – одна з найгостріших проблем господарювання в українських лісах. 15 мільйонів кубометрів лісу-кругляку було заготовлено саме таким чином у 2019-2020 роках. Майже половина деревини заготовляється саме таким чином. Це свідчить про низький рівень ведення лісового господарства та призводить до руйнування лісових екосистем.

Найбільшими ресурсними регіонами лісової галузі є Житомирська, Рівненська, Київська, Чернігівська, Волинська, Закарпатська, Львівська, Івано-Франківська, Сумська та Черкаська області (це найбільш заліснені регіони). Протягом минулих двох років ці області заготовили майже 25 млн м³ ліквідної деревини – лісу-кругляку. Це понад 75 % від усього обсягу кругляку, заготовленого підприємствами Держлісагентства за цей період. Варто зазначити, що третина всіх записів у Реєстрі лісорубних квитків не містить даних щодо площі окремих рубок, тому неможливо оцінити масштаби вирубки за цим параметром на основі даних Держлісагентства.

¹⁴⁰ Публічний звіт Державного агентства лісових ресурсів України за 2018 рік. URL: <http://komekolog.rada.gov.ua/uploads/documents/35328.pdf>.

Санітарні рубки – найпоширеніший спосіб заготівлі комерційної деревини у 2019-2020 роках. У Реєстрі зафіксовано понад 150 тис. таких рубок, у результаті яких було заготовлено майже 50% від усього обсягу лісу-кругляку в Україні – 15 млн куб. м. Для порівняння – 35 тис. рубок головного користування дали 12,5 млн куб. м деревини, або майже 40 % від загального обсягу лісу-кругляку¹⁴¹.

Лісові господарства мають виключне право на заготівлю деревини, а також на заготовлену продукцію та дохід від її реалізації. Крім того, одним із джерел доходів є дохід від реалізації недеревної продукції та дохід від надання послуг з рекреації та мисливства.

Лісозаготівельні роботи здійснюються на підставі карти технологічного процесу розроблення лісосіки, яка складається до початку проведення робіт. Технологічна карта містить перелік підготовчих робіт, схему розробки лісосіки з нанесенням на неї виробничих об'єктів, устаткування, доріг, а також способів проведення лісозаготівельних операцій (звалювання дерев, обрубання сучків, трелювання, спуск, розкрязування, сортування, штабелювання, навантаження деревини, очищення місць рубок). Розмір заготівлі деревини визначається величиною розрахункової лісосіки, яка встановлює допустимий об'єм вилучення деревини на певній території. Підставою для початку робіт щодо заготівлі стиглих деревних активів є лісорубний квиток.

Враховуючи галузеві особливості підприємств лісового комплексу, технічна документація про лісогосподарську діяльність є основним інформаційним джерелом, яке містить детальну інформацію про витрати на відтворення, охорону та заготівлю за весь їх період розвитку, яка формується за кожним кварталом лісових ресурсів. У зв'язку з цим місцем виникнення витрат на заготівлю та відтворення лісових ресурсів є квартали, на які поділено ділянки.

Особливістю підприємств лісового господарства є їх розгалужена організаційна структура, яка включає декілька лісництв і деревопереробні цехи, що розміщені на великій території. Крім того, визначення собівартості заготовленої деревної продукції всіх лісництв здійснюється на головному підприємстві лісового господарства на основі інформації про понесені витрати, які формуються в підрозділах (лісництвах), де здійснюються заготівельні роботи. У лісництвах складаються первинні документи, що підтверджують факт виконаних робіт, на основі яких визначається собівартості заготовленої лісової продукції.

В Україні використовується хлистова технологія заготівлі деревини, яка включає три етапи: лісосічні роботи, транспортування заготовленої деревини, нижньоскладські роботи (рис. 2.3).

¹⁴¹ Публічний звіт Державного агентства лісових ресурсів України за 2019 рік. URL: <http://komekolog.rada.gov.ua/uploads/documents/45874.pdf>.

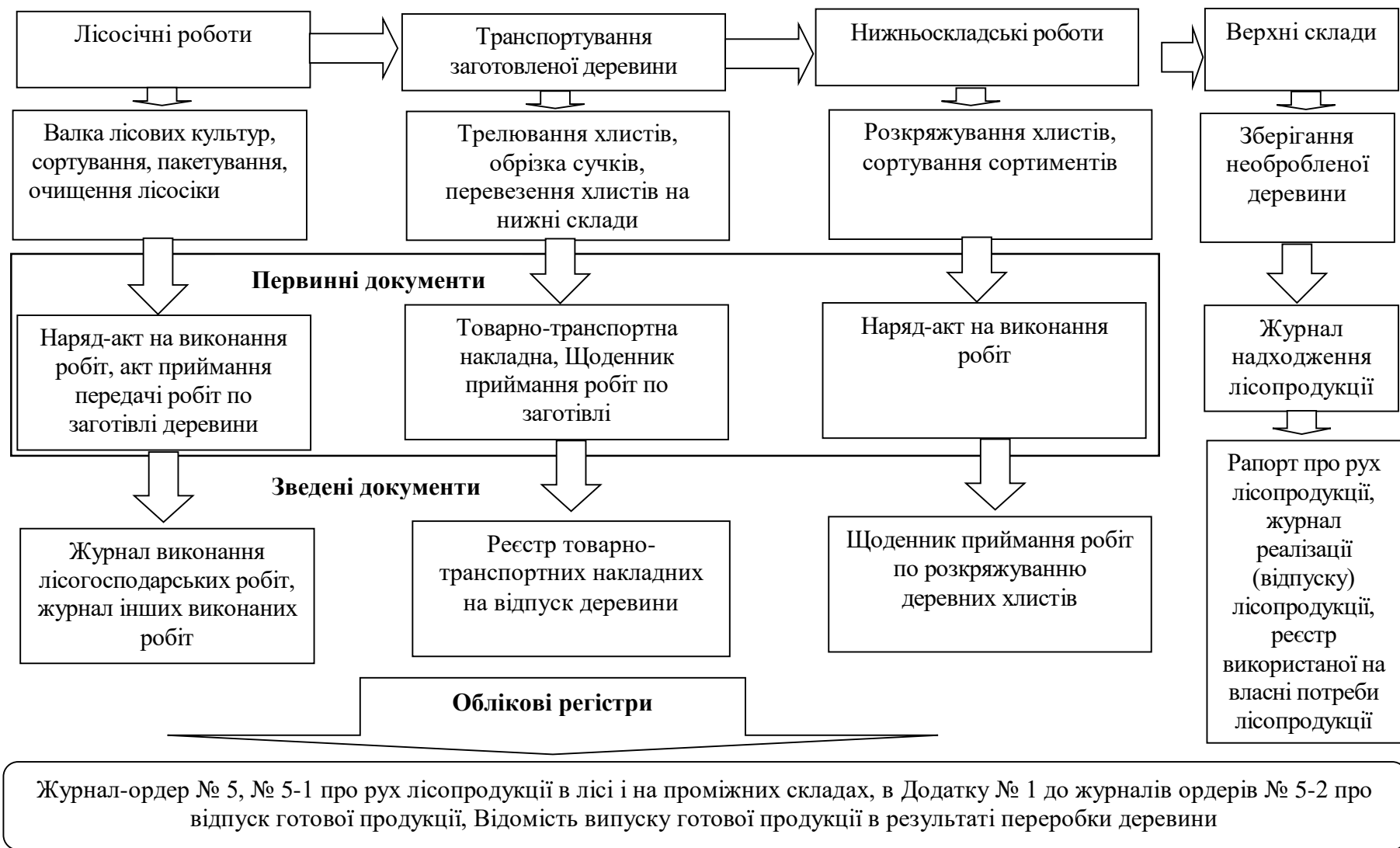


Рис. 2.3. Документальне забезпечення операцій з заготівлі деревини

З 2013 року було впроваджено електронну систему обліку деревини, яка передбачає фіксування та оформлення руху лісової продукції із застосуванням засобів автоматизації на всіх етапах лісозаготівельних робіт, що передбачало реєстрацію та передачу інформації за допомогою сучасних інформаційних систем. Впровадження електронної системи обліку деревини позитивно вплинуло на організацію бухгалтерського обліку, оскільки сприяє своєчасному, якісному та оперативному складанню первинних документів на кожному етапі заготівельних робіт.

Підприємства лісового господарства відображають витрати на проведення заготівельних і відновлювальних робіт у складі незавершеного виробництва на субрахунку 232 “Витрати на ведення лісового господарства за рахунок власних коштів”. Крім того, на рахунку 23 накопичуються також витрати допоміжного (утримання автотранспортного парку, гужового транспорту), обслуговуючого (витрати на функціонування медпункту, їдальні, підсобного сільського господарства, на ведення побічного лісокористування) та ремонтного виробництва. Методика ведення бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства запозичена з Радянського Союзу та використовується всіма країнами СНД. На наш погляд, бухгалтерський облік у лісовому секторі організований неефективно, що призводить до неможливості встановлення контролю за витратами на їх збереження, використання та відтворення.

Неверов О.В. наголошує на неефективності методики бухгалтерського обліку лісових ресурсів у Республіці Білорусь, у зв'язку з тим, що неправомірно витрати на відтворення цих природних ресурсів відносити до поточних витрат: “Природа капітальних вкладень на відтворення виробничого запасу лісу визначається не строком окупності, а змістом об'єкта, в який вони вкладаються”¹⁴². Підтримуємо позицію О.В. Неверова, адже витрати на проведення заготівельних і відновлювальних робіт мають різну економічну природу. Витрати на лісозаготівельні роботи відносяться до поточних витрат основної діяльності, оскільки заготівельний процес триває 1 рік, а лісовідновлювальні роботи – до капітальних витрат (процес відтворення лісових ресурсів становить 50-70 років). На необхідності перегляду методики бухгалтерського обліку процесу лісозаготівлі акцентують увагу вітчизняні дослідники, зокрема: Т.І. Вовчук і М.Ю. Чік. У кандидатській дисертації М.Ю. Чік¹⁴³ розроблено новий підхід до облікового відображення процесу заготівлі деревини. Витрати на проведення лісозаготівельних робіт автор пропонує накопичувати на субрахунку

¹⁴² Неверов А.В. Экономическая природа лесохозяйственных издержек и система стоимостных отношений в лесном хозяйстве. *Труды БГТУ*. Минск. 2012. № 7 (154). С. 85-89. С. 89.

¹⁴³ Чік М.Ю. Формування системи обліку і контролю витрат в управлінні діяльністю підприємств: автореф. дис... на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Львів: Львівська комерційна академія. 2012. 21 с.

233 “Витрати на лісозаготівлю”, які щомісяця списуються на субрахунок 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”, на якому обліковуються зрілі лісові насадження. Заготовлену деревину автор ідентифікує як сільськогосподарську продукцію. Не підтримуємо пропозицію М.Ю. Чік щодо відображення в бухгалтерському обліку процесу лісозаготівлі, оскільки витрати на проведення лісозаготівельних робіт є поточними та їх не можна списувати на капітальні вкладення на відтворення лісових ресурсів.

Дискусійними вважаємо пропозиції щодо облікового відображення оприбуткування деревини, розроблені Т.І. Вовчук¹⁴⁴. Автор виділяє два варіанти відображення списання лісових ресурсів у зв'язку з вилученням деревини. Заготовлену деревину, оцінену за справедливою вартістю, запропоновано оприбутковувати такими кореспонденціями: Д 26 “Готова продукція” К 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, а витрати на проведення лісозаготівельних робіт – Д 26 “Готова продукція” К 23 “Виробництво”. Крім того, здійснюється визнання доходів (витрат) від первісного визнання лісової продукції. За другим підходом відбувається списання лісових активів, оцінених за первісною вартістю, зокрема: Д 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів” К 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” (списано знос деревних ресурсів), Д 26 “Готова продукція” К 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” (оприбутковано урожай деревини) Д 26 “Готова продукція” К 23 “Виробництво” (списано витрати, на проведення лісозаготівельних робіт). На наш погляд, облікове відображення процесу заготівлі деревини, запропоноване Т.І. Вовчук, не враховує специфіку діяльності підприємств лісового господарства та суперечить національним стандартам бухгалтерського обліку. Витрати на проведення рубок головного користування відносяться до поточних витрат основної діяльності лісових господарств. У зв'язку з цим їх необхідно відображати на рахунку 23 “Виробництво”, оскільки процес заготівлі деревини здійснюється протягом року (термін дії лісорубного квитка). Крім того, дискусійними є пропозиції Т.І. Вовчук щодо необхідності нарахування амортизації на деревні лісові активи, оскільки в процесі біологічних перетворень вартість деревини постійно збільшується до настання терміну стиглості. У зв'язку з цим вважаємо, що правомірним є нарахування амортизації тільки на експлуатаційні (стигли) плодоносні дерева (горіхи,

¹⁴⁴ 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). Київ, 2009. 232 с. С.214.

горобину), які віднесені до недеревних лісових ресурсів, оскільки деревина, одержана від плодоносних лісових насаджень, не має цінності, а використовуються лише одержані плоди. Тому амортизаційні відрахування можуть нараховуватися тільки на експлуатаційні плодоносні дерева, так як з часом відбувається процес деградації (всихання) плодоносних насаджень і зменшення врожайності.

Дослідники О.В. Морозова¹⁴⁵, Н.Є. Хінканіна¹⁴⁶ відзначають, що існуюча система бухгалтерського обліку лісових ресурсів не дозволяє отримувати інформацію для ефективного управління цими природними ресурсами, оскільки по-перше, об'єктом бухгалтерського обліку є не всі потенційні запаси деревини і не лісосічний фонд у розмірі річної розрахункової лісосіки, а тільки та частина, яка: передана лісовому господарству в користування на дату складання звітності. У Російській Федерації об'єктом бухгалтерського обліку визнається лише деревина на корені, яку підприємство має право заготовити згідно з лісорубним квитком, що діє протягом 12 місяців з 1 січня до 31 грудня. Для обліку деревини на корені, що підлягаєвилученню згідно з лісорубним квитком, призначений позабалансовий рахунок "Лісосічний фонд у межах встановлених строків заготівлі деревини", на якому відображається таксова вартість відведеного лісосічного фонду, а також ведеться аналітичний облік попенної плати (в м³ заготовленої деревини) за кожною окремою лісосікою. По-друге, підприємства лісового господарства є збитковими, адже загальновиробничі витрати не включаються до собівартості деревної продукції.

У дисертації О.В. Морозової запропоновано нову ознаку поділу стадій лісозаготівельного процесу – повний цикл природокористування. Особливістю цього підходу є виділення додаткових стадій до і після стадії освоєння лісових ресурсів. З урахуванням особливостей лісозаготівельної діяльності виділено чотири стадії природокористування: передрозвідувальна діяльність; підготовка лісової ділянки до розробки (освоєння); розробка (освоєння) лісової ділянки; виконання лісовідновлювальних робіт. Дослідник акцентує увагу на необхідності перегляду способу обліку витрат на стадії підготовки лісових ресурсів до освоєння (витрати складаються з вартості проекту освоєння лісів, що складається на термін до десяти років). Витрати на підготовку проекту освоєння лісів відносять до нематеріальних активів. Крім того, запропоновано кожен вид витрат на стадії підготовки лісової ділянки до освоєння залежно від економічної сутності та зв'язку з формуванням доходів відносити до

¹⁴⁵ Морозова Е.В. Учет природопользования в лесозаготовках: автореф. дис... на соискание учен. степени канд. эк. наук; спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. Санкт-Петербург, 2009. 23 с.

¹⁴⁶ Хинканина Н.Е. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в лесном хозяйстве: автореф. дис... на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. С.-П.; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. 2003. 20 с.

конкретного виду активів – основних засобів, нематеріальних активів, матеріально-виробничих запасів і витрат майбутніх періодів.

Пропозиції О.В. Морозової базуються на нормах МСБО 6 “Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів”, який регулює бухгалтерський облік діяльності видобувних підприємств. Вважаємо, що МСБО 6 неправомірно поширювати на підприємства лісового комплексу, оскільки міжнародний стандарт розкриває питання визнання, оцінки та оприлюднення інформація лише щодо витрат, що виникають у підприємств на стадії розвідки та оцінки мінеральних ресурсів. Крім того, недостатньо аргументовано якими критеріями необхідно керуватися при віднесенні витрат на стадії підготовки лісової ділянки до конкретного виду активів (основних засобів, нематеріальних активів, матеріально-виробничих запасів, витрат майбутніх періодів).

Вважаємо, що витрати на передпосадкову обробку ґрунту (розмітка технологічних смуг, яка здійснюється відповідно до запроєктованих розміщень рядів майбутніх культур), є складовими витрат на відтворення лісових насаджень. Такі витрати мають бути ідентифіковані як витрати на формування довгострокових біологічних активів, оскільки особливістю лісових ресурсів є їх здатність до біологічних перетворень. Основним критерієм визнання витрат на формування деревних лісових ресурсів є тривалість періоду підготовки до використання за призначенням, який перевищує один вегетаційний період (рік). У зв’язку з цим витрати, пов’язані з вирощуванням, охороною та доглядом за деревними ресурсами, запропоновано відображати у складі витрат на формування довгострокових біологічних активів.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку операції з лісокористування вимагає докорінних змін, оскільки повинно відповідати вимогам П(С)БО 30 “Біологічні активи” (визнання витрат на відтворення лісових ресурсів, первісне визнання заготовленої продукції та додаткових лісових активів) та П(С)БО 16 “Витрати” (в частині визначення собівартості заготовленої деревної продукції). У бухгалтерському обліку необхідно розмежовувати два абсолютно різні процеси – відтворення та використання лісових ресурсів.

За П(С)БО 16 “Витрати”¹⁴⁷ до собівартості деревини при проведенні заготівельних робіт включаються прямі та непрямі витрати. Прямі витрати включаються у виробничу собівартість конкретних видів продукції на підставі первинних документів. До прямих витрат відносяться витрати, безпосередньо пов’язані з проведенням заготівельних робіт (прямі трудові та матеріальні витрати, витрати допоміжного виробництва, що виникають при проведенні

¹⁴⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами. URL: <http://search.ligazakon.ua>

рубки – заробітна плата допоміжних робітників, відрахування із заробітної плати, вартість використаного палива та інших допоміжних матеріалів), а також вартість деревини на корені, яка складається з скоригованих накопичених витрат на вирощування, догляд та охорону певного кварталу лісових ресурсів.

Істотним недоліком чинної методики визначення собівартості заготовленої деревини є неврахування загальновиробничих витрат при формуванні собівартості лісової продукції і виконаних робіт, а їх облік в цілому по підприємству. Ці витрати підсумовуються за звітний період на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а наприкінці місяця покриваються за рахунок бюджетних чи власних коштів. Це є однією з причин заниження вартості деревини та збитковості підприємств лісового комплексу.

П(С)БО 16 передбачає поділ загальновиробничих витрат на змінні та постійні. Однак межа поділу досить умовна, адже більшість витрат має комплексний характер. Наприклад, заробітна плата загальновиробничого персоналу складається з постійних витрат у розмірі посадових окладів і змінних – в сумі премій, нарахованих за досягнуті показники виробництва. Відповідно обов’язкові нарахування єдиного соціального внеску від суми посадових окладів відносяться до постійних витрат, а від суми премій – до змінних. Об’єктивно неможливо точно виділити зі складу загальновиробничих витрат змінні і постійні, оскільки в будь-якому розподілі вже існує умовність. Наслідком цього є порушення точності та неупередженості облікової інформації про витрати та собівартості продукції. Крім того, на практиці процес розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні не застосовується, оскільки є досить трудомістким і вимагає значних витрат часу, а його результати не впливають на фінансовий результат.

Калькулювання собівартості лісової продукції за методом “директ-костинг”, задекларованим в П(С)БО 16 “Витрати”, передбачає розподіл витрат на виробництво на умовно-змінні та умовно-постійні. У лісовій промисловості до умовно-змінних Л.А. Трегубова¹⁴⁸ відносить: плату за деревину на корені та інші ресурси, витрати на сировину і основні матеріали, технологічне паливо та енергію, оплату праці виробничих робітників і відрахування на соціальні заходи; пускові витрати, що списуються на собівартість продукції пропорційно обсягу виробленої продукції. Всі ці витрати відносяться до загальновиробничих витрат і в кінці звітного періоду списується на рахунок “Основне виробництво”. Умовно-постійні витрати в частині загальних управлінських і господарських витрат відображаються на рахунку “Загальногосподарські

¹⁴⁸ Трегубова Л.А. Организация учета затрат и результатов по системе “директ-костинг” на предприятиях лесного сектора. Сборник материалов I Межрегиональной научно-практической конференции “Учет, анализ и налогообложение на предприятиях лесного комплекса: проблемы и пути их решения”, Сыктывкар, Сыктывкарский лесной институт, 2009. С. 86-90. С.88.

витрати”, а в частині збутових витрат – на рахунку “Витрати на продаж”. Недоцільним вважаємо розподіл витрат на умовно-змінні й умовно-постійні, адже при реалізації заготовленої лісової продукції ці витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, тобто здійснюючи їх розподіл бухгалтер здійснює зайві дії, що не мають жодного впливу на собівартість лісової продукції.

Боровська М.Е.¹⁴⁹ наголошує на невідповідності організації обліку операцій з заготівлі лісової продукції у Республіці Білорусь міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, зокрема, витрати на проведення лісгосподарських, лісокультурних, лісозахисних, протипожежних та інших заходів збираються протягом року не в складі виробничих витрат, а як витрати на ведення господарської діяльності. Таким чином, до собівартості деревини відносять лише прямі витрати на відтворення лісових культур.

Загальновиробничі витрати є невід’ємною складовою собівартості заготовленої лісової продукції. Проте потребує уточнення їх склад і база розподілу. Хінканина Н.Є.¹⁵⁰ до загальновиробничих витрат відносить витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування лісгоспів, витрати на обслуговування лісництв (оплата праці персоналу управління лісництвом, утримання виробничих будівель, споруд лісництв).

Котляревська Н.С.¹⁵¹ до непрямих витрат включає витрати на будівництво доріг лісгосподарського призначення, гідролісомеліорацію і лісоосушення, охорону лісів від пошкоджень, пожеж, самовільних порубок, заходи по боротьбі з шкідниками і хворобами лісу, витрати на сертифікацію деревини. Витрати на сертифікацію лісів складаються з двох частин: витрат на сертифікацію продукції і витрат, пов’язаних з проведенням лісового аудиту. Витрати на проведення лісового аудиту автор рекомендує відображати в обліку окремо від витрат на сертифікацію продукції і розподіляти між вартістю вже одержаної деревини в поточному періоді та запасами деревини на корені, оскільки такі витрати відносяться не тільки до продукції, одержаної в даному періоді, але і в наступних звітних періодів. На нашу думку, не всі з перерахованих витрат відносяться до загальновиробничих, зокрема витрати на проведення гідролісомеліоративних і лісоосушувальних робіт, витрати на догляд та охорону лісових ресурсів у процесі їх розвитку відносяться до прямих

¹⁴⁹ Боровская М.Е. Бухгалтерский учет затрат в лесхозах в современных условиях. *Труды БГТУ*. 2012. № 7. С. 118-120. С.119.

¹⁵⁰ Хинканина Н.Е. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в лесном хозяйстве: автореф. дис... на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. С.-П.; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. 2003. 20 с.

¹⁵¹ Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. С. 119-125.

витрат на відтворення лісових ресурсів, які необхідно включати до собівартості деревини на корені та обліковувати на субрахунках 155.2 “Витрати на догляд за лісовими ресурсами”, 155.3 “Витрати на охорону лісових ресурсів”. Крім того, витрати на догляд і охорону коригуються за допомогою відсотків, що враховують зміну вартості грошей в часі та інфляційні процеси в економіці.

Морозова О.В.¹⁵² витрати на будівництво лісових доріг пропонує капіталізувати та відображати в складі основних засобів. Відповідно до діючої методики бухгалтерського обліку в Російській Федерації такі витрати накопичуються в складі витрат майбутніх періодів, а потім включаються в собівартість продукції лісозаготівель пропорційно об’ємам вивезення деревини по цій дорозі. Вважаємо, що витрати на будівництво лісових доріг є складовими загальновиробничих витрат, оскільки основне призначення лісових доріг – забезпечення умов для нормального розвитку лісових ресурсів та вивезення заготовленої деревини. Завдяки лісовим дорогам працівники лісової охорони мають можливість оперативно гасити пожежі.

До дискусійних відносимо пропозицію В.В. Чудовець¹⁵³ щодо відображення витрат на лісовпорядкування, лісовідновлення, охорону лісів та інші роботи, які здійснюються за рахунок коштів державного бюджету в складі інших операційних витрат (на субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності”) з наступним визнанням доходу від цільового фінансування. Лісовпорядкування, лісовідновлення, охорона лісових ресурсів є основною діяльністю підприємств лісового комплексу, тому витрати на проведення даних заходів є витратами операційної діяльності. В бухгалтерському обліку такі витрати мають бути ідентифіковані як прямі витрати на відтворення лісових ресурсів.

Вважаємо, що до складу загальновиробничих витрат належать: витрати на будівництво доріг лісогосподарського призначення, витрати на управління лісогоспним виробництвом (заробітна плата працівників апарату управління лісництвом, цехами, складами), витрати на оплату комунальних платежів лісогоспу, витрати на проведення сертифікації лісової продукції, а також нараховані та сплачені податки, безпосередньо пов’язані з процесом заготівлі (земельний податок, екологічний податок).

У Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства¹⁵⁴ визначено можливі бази

¹⁵² Морозова Е.В. Учет воздействия лесозаготовки на окружающую среду. *Сборник научных трудов по итогам международной научно-технической конференции*. Выпуск 9. Брянск: БГИТА, 2008. С. 80-91.

¹⁵³ Чудовець В.В. Проблеми відображення витрат виробництва підприємств лісової галузі на рахунках обліку. *Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет.* / Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор З.В. Герасимчук. Луцьк. 2013. Випуск 10 (37). Ч. 2. С. 282-290. С.287

¹⁵⁴ Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства, затверджені наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14 травня 2013 р. № 124 URL: <http://lespravо.com.ua>.

розподілу непрямих витрат: метод розрахунку кошторисних ставок (базою розподілу є витрати на утримання та експлуатацію устаткування), метод пропорційного віднесення непрямих витрат до основної заробітної плати, метод пропорційного віднесення непрямих витрат до обсягу діяльності, метод пропорційного віднесення непрямих витрат до прямих витрат.

Богач Б.М. базою розподілу непрямих витрат пропонує вважати основну зарплату працівників основного виробництва: “Загальновиробничі витрати лісгоспів, лісовозних доріг, нижніх складів зараховують на калькуляційні об’єкти основного виробництва, пропорційно до сум основної заробітної плати, витрат на утримання й експлуатацію обладнання, послуг лісовозного транспорту з вивезення деревини, а також витрат на утримання лісовозних доріг”¹⁵⁵. Вважаємо, що розподіл непрямих витрат пропорційно заробітній платі основних виробничих робітників є необґрунтованим через коливання в рівнях механізації, оскільки за окремими лісгосподарськими заходами вона становить до 100 %, а за іншими – 20-35 %. Рубка деревини, розкряжування та вивезення здійснюється механізованим шляхом. Частина заготівельних робіт здійснюється вручну – обрізку сучків, завантаження лісової продукції і трелювання. Крім того, при застосуванні різних тарифних ставок важко об’єктивно розподілити загальновиробничі витрати.

У дисертаційному дослідженні Н.Є. Хинканиної¹⁵⁶ базою розподілу накладних витрат запропоновано вважати основні витрати. Не обґрунтованим є розподіл загальновиробничих витрат пропорційно до суми прямих матеріальних витрат, оскільки враховуючи специфіку лісового господарства важко об’єктивно визначити загальну суму прямих витрат, які можуть бути віднесені на конкретні лісові ресурси, що підлягають заготівлі, адже процес відтворення цих ресурсів є довготривалим (50-70 років).

Дикий С.С.¹⁵⁷ обґрунтовує необхідність розробки коефіцієнтів розподілу загальновиробничих витрат, виходячи з вагових співвідношень якісно співставної продукції. Дослідник вважає, що використання таких коефіцієнтів розподілу витрат забезпечить правильне відображення собівартості одиниці кожного виду продукції та вплив основних факторів, які визначають її рівень. Дикий С.С. підтримує розробку диференційованих коефіцієнтів розподілу витрат залежно від виду деревини, місця розташування лісових ресурсів, вмісту

¹⁵⁵ Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук; спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Т., 2008. 20 с. С. 11.

¹⁵⁶ Хинканина Н.Е. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в лесном хозяйстве: автореф. дис... на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. С.-П.; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. 2003. 20 с.

¹⁵⁷ Дикий С.С. Удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості продукції лісозаготівель з метою комплексного використання лісосічного фонду. *Науковий вісник НЛТУ України: збірник науково-технічних праць*. 2008. Випуск 18.1. С. 85-91. С.90.

живильних речовин у ґрунті. На наш погляд, впровадження в практичну діяльність підприємств лісового господарства диференційованих коефіцієнтів розподілу загально виробничих витрат є не доречним, оскільки не зрозуміло які критерії будуть покладені в основу їх визначення. Крім того, враховуючи специфіку підприємств лісового господарства можуть використовуватися різні показники у зв'язку з неоднорідністю умов розташування лісових ресурсів. Також використання диференційованих коефіцієнтів розподілу є трудомістким, що може стати причиною помилок бухгалтерів при здійсненні розподілу загально виробничих витрат.

Загально виробничі витрати пов'язані з двома абсолютно різними процесами, зокрема з відтворенням і використанням лісових ресурсів. У зв'язку з цим вважаємо, що загальна сума загально виробничих витрат має бути розподілена на ці два процеси пропорційно площі лісових угідь за формулою 2.1 та 2.2.

$$K_{звв} = \frac{\sum ЗВВ}{S_z} \quad (2.1),$$

де $K_{звв}$ – коефіцієнт розподілу загально виробничих витрат;

$\sum ЗВВ$ – загальна сума загально виробничих витрат лісового господарства;

S_z – загальна площа лісового угіддя.

$$ЗВВ_k = S_k \times K_{звв} \quad (2.2),$$

де $ЗВВ_k$ – сума $ЗВВ$, що розподіляється на певний квартал лісових ресурсів;

S_k – площа конкретного кварталу лісових ресурсів.

Таким чином, частина загально виробничих витрат є складовою собівартості заготовленої продукції при проведенні заготівельних робіт. Решту суми загально виробничих витрат пропонуємо включати до балансової вартості лісових ресурсів на корені. Для облікового відображення таких витрат рекомендовано відкрити субрахунок 235 “Розподілені непрямі виробничі витрати”. Наприкінці місяця розподілені непрямі виробничі витрати включаються в загальну суму витрат на догляд за деревними ресурсами, що відображаються на субрахунку 155.2 “Витрати на догляд за лісовими ресурсами”, а згодом закриваються на рахунок 16 “Довгострокові біологічні активи” (субрахунок 161 “Експлуатаційні лісові ресурси” або 162 “Неексплуатаційні лісові ресурси”) залежно від того до якої вікової групи відносяться лісові культури.

Отже, методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування має враховувати два різних процеси – відтворення та використання лісових ресурсів. Витрати на проведення заготівельних робіт і витрати на переробку лісової сировини відносимо до поточних витрат основної діяльності. У зв'язку з цим їх необхідно відображати на рахунку 23 “Виробництво”, до якого рекомендовано відкривати такі аналітичні розрізи: 231 “Витрати на заготівлю деревини”, 232 “Витрати на заготівлю недеревної продукції”, 233 “Витрати допоміжного виробництва”, 234 “Витрати на переробку деревини” та 235 “Розподілені непрямі виробничі витрати”.

Облікове відображення витрат, що виникають при проведенні рубок головного користування в кварталах експлуатаційних лісових ресурсів, наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Облікове відображення процесу лісозаготівлі при проведенні рубок
головного користування

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д	К
1	Списано вартість деревини, заготовленої в кварталі експлуатаційних активів	231	162
2	Нараховано заробітну плату працівникам за проведення рубки деревини	231	661
3	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам	231	651
4	Відображено витрати на паливо при проведенні лісосічних робіт і при перевезенні заготовленої деревини	231	203
5	Нараховано амортизаційні відрахування на основні засоби, що використовувалися при проведенні заготівельних робіт	231	131
6	Нараховано збір за використання лісових ресурсів	231	641
7	Відображено витрати на утримання лісгоспу в частині комунальних платежів	91	685
8	Відображено витрати на управління лісгоспним виробництвом	91	661,651, 131
9	Нараховано податки, що безпосередньо пов'язані з процесом заготівлі (земельний податок, екологічний податок)	91	641
10	Включено частину загальновиробничих витрат до собівартості заготовленої деревини	231	91
11	Відображено нерозподілені загальновиробничі витрати	235	91
12	Включено нерозподілені загальновиробничі витрати до витрат на утримання лісових культур	155.2	235
13	Включено нерозподілені загальновиробничі витрати до вартості кварталу експлуатаційних деревних активів	162	155.2

У бухгалтерському обліку надходження та вибуття заготовленої деревини відображається за історичною вартістю. У місцях зберігання (структурних підрозділах лісгоспів) аналітичний облік лісоматеріалів ведеться тільки в

кількісному вимірі в розрізі деревних порід, сортів і груп. Аналітичний облік ділової деревини ведеться в розрізі деревних порід, дров, деревини для технологічної сировини за групами порід.

Деревина, заготовлена в результаті рубок, зберігається на різних складах: лісосіці, на верхніх складах (франко-верхній склад), проміжних (біля лісовозної дороги), нижніх складах (у пункті примикання лісовозної дороги до шляхів загального користування) і на кінцевих складах (франко-нижній склад), у виробничих підрозділах, які здійснюють лісопиляння та первинну деревообробку. Відповідно до діючої методики продукція лісозаготівель, що зберігається на лісосіках та верхніх складах у вигляді нерозкряжованих хлестів, не ідентифікується як готова продукція та відображається на субрахунку 231 “Витрати на ведення лісогосподарської діяльності за рахунок власних коштів”. Вважаємо, що інформація про заготовлені нерозкряжовані хлести не може фіксуватися на рахунку 231 “Витрати на заготівлю деревини”, оскільки на цьому субрахунку накопичуються витрати на проведення лісозаготівельних робіт.

З метою підвищення контролю над заготовленою продукцією нерозкряжовані хлести рекомендовано ідентифікувати як первісну фазу отримання готової продукції та оприбуткувати на субрахунку 26.1 “Лісова продукція, заготовлена в результаті рубок головного користування” у розрізі аналітичних рахунків за місцями їх утворення та видами готової продукції.

Проаналізувавши методичне забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів на стадії лісозаготівлі встановлено його невідповідність національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та галузевим особливостям. Розроблено методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій із заготівлі деревини, що передбачає ідентифікацію складу та порядку облікового відображення прямих і непрямих витрат на проведення заготівельних робіт. Запропоновано базою розподілу загальновиробничих витрат вважати площу лісових угідь, оскільки ці непрямі витрати пов'язані з відтворенням і використанням лісових ресурсів. Розроблене методичне забезпечення бухгалтерського обліку процесу заготівлі деревини дозволить підвищити інформативність облікових даних шляхом формування собівартості деревини з врахуванням прямих і непрямих витрат.

2.3. Бухгалтерський облік природоохоронних витрат в лісовому господарстві

Одним із основних чинників, що впливають на ефективність управління підприємством, є забезпечення дієвої обліково-аналітичної системи, яка за допомогою релевантної інформації дасть змогу контролювати обсяги та стан економіко-екологічних та соціальних процесів на лісогосподарських підприємствах, характеризувати ефективність реалізації природоохоронної діяльності з метою прийняття управлінських рішень. Для забезпечення досягнення вказаного обліково-аналітична система суб'єктів лісового господарства потребує значної адаптації, зокрема в напрямі виокремлення витрат і доходів природоохоронного характеру.

Витрати на природоохоронні заходи в лісогосподарських підприємствах України зростають із кожним роком, і, що важливо, реалізуються як за рахунок державного бюджету так і власних джерел суб'єктів господарювання (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Витрати на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі лісогосподарських підприємств України

Показник	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.
Витрати на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі, усього, млн. грн.:	155,5	248,0	303,1	341,0	353,5
Зокрема					
– капітальні витрати	4,0	1,8	1,9	3,0	2,4
– операційні витрати	151,5	246,2	301,2	338,0	351,1
Частка витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок коштів державного бюджету, %					
– у капітальних витратах	4,1	2,8	3,5	2,9	3,2
– у операційних витратах	1,8	2,9	2,3	2,1	2,4
Частка витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок власних джерел коштів, %					
– у капітальних витратах	95,6	97,2	96,5	97,1	97,4
– у операційних витратах	98,2	97,1	97,7	97,9	98,2

*Джерело: складено на основі¹⁵⁸

Аналіз витрат на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі свідчать про позитивну динаміку їх розмірів і підтверджують актуальність дослідження таких витрат. Особливо в

¹⁵⁸ Довкілля України за 2019 рік. Статистичний збірник. К., 2020 р. 200 с. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/Dovk_19.pdf

межах окремих лісогосподарських підприємств, зважаючи на те, що реалізація природоохоронних заходів здійснювалася за рахунок власних джерел коштів суб'єктів господарювання більше, ніж на 90 %.

Природоохоронна діяльність має стати важливим об'єктом обліку, щоб забезпечити можливість оптимізувати природоохоронні витрати, підвищити ефективність використання матеріальних ресурсів, зменшити відходи і знизити негативний вплив на навколишнє середовище.

Існуюча система формування інформації про природоохоронну діяльність суттєво відстає від управлінських потреб у ній, що значно ускладнює подальше вдосконалення діючого механізму лісокористування. Звичайно, для розрахунку ефективності природоохоронних заходів необхідно вести облік природоохоронних витрат і результатів природоохоронної діяльності з використанням показників, які відображають достовірний стан обсягів природоохоронної діяльності. Проте в бухгалтерському обліку практично не фіксуються результати природоохоронної діяльності та витрати, здійснені на неї. Особливо це стосується поточних природоохоронних витрат. У більшості випадків ці витрати повністю «розчиняють» у собівартості продукції, оскільки їх не виокремлюють в обліку і звітності.

Розробкою базових концепцій та понять в еколого-обліковому напрямі займалися вітчизняні вчені, зокрема З.В. Гуцайлюк, О.М. Кондратюк, А.І. Манкуєв, Л.І. Максимів, Н.М. Малюга, Л.Г. Мельник, В.З. Папінко, Н.Є. Потапенко, М.С. Пушкар, О.М. Сухіна, а також зарубіжні науковці, зокрема: Р. Адамс, М. Бартоломео, Дж. Баум, Дж. Беббінгтон, М. Беннет, Р. Грей, С. Шелтеггер, Х. Хенгріксен та ін. Проблемам бухгалтерського обліку і аналізу в лісовому господарстві, лісозаготівельній та деревообробній промисловості присвячені роботи Б.М. Богача, Т.І. Вовчук, В.О. Озерана, Л.І. Максимів, Н.А. Случак, М.Ю. Чік. Враховуючи значний внесок науковців у дослідження проблем облікового відображення та аналізу природоохоронної діяльності, рівень теоретичних досліджень значно відстає від потреб практики господарювання. Так, на практиці поточні витрати природоохоронного призначення не виділяються в окрему групу, а включаються у загальну суму собівартості продукції, що потребує трудомісткої вибірки з первинних документів, статистичних розрахунків і експертних оцінок, а також ускладнює контроль за доцільністю їхнього здійснення. Удосконалення обліку природоохоронних витрат та їхнього аналізу позитивно вплине на покращення планування і контролю природоохоронних витрат, їхню оптимізацію, сприятиме більш точному розрахунку економічної ефективності.

Відповідно до зазначеного переліку робіт і послуг, які становлять операційну діяльність підприємств лісового господарства, Державної цільової

програми «Ліси України»¹⁵⁹ та переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів¹⁶⁰, з метою раціональної організації обліку й аналізу природоохоронної діяльності пропонуємо сформувані такі групи природоохоронних заходів, які в обліку відобразатимуться у складі операційної діяльності, а отже, формуватимуть сукупність операційних природоохоронних витрат підприємства (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Групи природоохоронних заходів операційної діяльності лісового господарства

<i>Група природоохоронних заходів</i>	<i>Склад</i>
1. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку	<ul style="list-style-type: none"> – створення лісових культур, сприяння природному відновленню лісів; – утримання державної лісової та мисливської охорони (служби), здійснення загальновиробничих і адміністративних витрат на ведення лісового та мисливського господарства, забезпечення охорони і захисту лісів; – вирощування садильного матеріалу, створення і утримання селекційних комплексів, плантацій, розсадників і насінневих заводів; – забезпечення розвитку в лісах рекреаційної та туристичної інфраструктури; – забезпечення екологічного виховання населення, інформування громадськості про стан лісового господарства; – інші заходи.
2. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів	<ul style="list-style-type: none"> – забезпечення охорони лісів від пожеж, утримання відомчої пожежної охорони, пожежно-хімічних станцій, гасіння лісових пожеж, протипожежне облаштування лісів; – здійснення лісозахисних заходів, зокрема проведення лісопатологічних обстежень, винищувальних робіт в осередках шкідників і хвороб, виробництво біологічних препаратів; – боротьба зі шкідниками та хворобами лісу; – впровадження еколого-безпечних технологій заготівлі й транспортування деревини; – інші заходи
3. Заходи щодо охорони і раціонального використання мисливської фауни	<ul style="list-style-type: none"> – ведення мисливського господарства, здійснення державного регулювання і контролю у галузі мисливського господарства та полювання, охорона, використання і відтворення мисливської фауни, збереження та поліпшення стану мисливських угідь
4. Заходи щодо покращення наукового та кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві	<ul style="list-style-type: none"> – проведення наукових фундаментальних досліджень у галузі охорони лісового господарства; – підготовка наукових кадрів і фахівців у галузі охорони лісових ресурсів.

*Складено автором на основі: 145, 146

¹⁵⁹ Державна цільова програма «Ліси України» на 2010–2015 рр. затв. постановою КМУ від 16.09.2009 р., № 977. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/archive/docview?typeId=102712>

¹⁶⁰ Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р. № 1147. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP961147.html

Дослідження діяльності лісгосподарських підприємств дало змогу зробити висновок, що поточні витрати на природоохоронні заходи приховані в загальній сумі поточних витрат, зокрема за пропонованими групами природоохоронних заходів виокремлено витрати на їхню реалізацію на прикладі ДП «Чернівецьке лісове господарство» (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Поточні природоохоронні витрати ДП «Чернівецький лісгосп» у 2017-2019 рр.*

Поточні природоохоронні витрати	2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %
А	1	2	3	4	5	6
1. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку, всього: зокрема	4468512	94,30	4319098	94,8	4535239	93,24
– витрати на створення лісових культур	632567	13,40	484754,9	10,6	651398	13,39
– витрати на природне відновлення лісів	3646	0,08	4452,39	0,1	25066	0,52
– витрати на пропаганду охорони лісу	3969	0,08	6742,818	0,15	35125	0,72
– витрати на утримання державної охорони лісу	3828330	80,8	3823148	83,9	3823650	78,61
2. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів	65916	1,40	49848,1	1,09	98213	2,02
– витрати на боротьбу зі шкідниками та хворобами лісу	1421	0,03	1167,174	0,03	10965	0,23
– витрати на біологічні методи боротьби	636	0,01	–	–	10651	0,22
– витрати на гасіння лісових пожеж	2241	0,05	–	–	13650	0,28
– витрати на догляд за лісосмугами і пожежними розривами	2160	0,00	62,586	0,00	23365	0,48
– витрати на утримання тимчасових протипожежних наглядачів	59458	0,01	48618,34	1,07	39582	0,81
2. Заходи щодо охорони і раціонального використання мисливської фауни: усього:	185299	3,90	162198,8	3,56	191249	3,93
– витрати на заготівлю та викладку кормів	92938	0,046	68825,93	1,51	91595	1,88
– витрати на охорону диких тварин	92361	1,95	93372,82	2,05	99654	2,05

Продовження табл. 2.11

А	1	2	3	4	5	6
4. Заходи щодо покращення наукового та кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві	16644	0,40	26738,5	0,59	39358	0,81
– витрати на підвищення кваліфікації працівників та спеціалістів у галузі лісового господарства	16644	0,40	26738,5	0,59	39358	0,81
Усього операційних природоохоронних витрат	4736371	100,00	4557884	100,00	4864059	100,00

*Джерело: розроблено авторами на основі річної калькуляція за основними видами виробництва ДП «Чернівецький лісгосп».

Отже, найбільшу питому вагу у структурі поточних природоохоронних витрат ДП «Чернівецький лісгосп» займають витрати на реалізацію заходів щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку. В середньому вони становлять 94 % за досліджуваний період, з них 82 % – це витрати на державну охорону лісу (заробітна плата працівників та відрахування на соціальні заходи, забезпечення необхідним обладнанням і устаткуванням (його утримання та експлуатація), витрати на паливно-енергетичні ресурси тощо).

Найбільшу частку в сукупності операційних витрат займає собівартість лісопродукції, що формується в результаті проведення лісогосподарських робіт. З огляду на техніко-організаційні особливості лісогосподарської діяльності основна методологічна проблема полягає в калькулюванні собівартості лісогосподарської продукції. Об'єктивні умови функціонування підприємств лісового господарства, що склалися історично, призвели до того, що в питаннях витрат виробництва та обчислення собівартості продукції ще не досягнуто остаточної усталеної стандартності. Передусім це зумовлено тим, що на різних стадіях виробництва без фактичного його завершення, можна отримати готову до реалізації продукцію. Крім цього, висока трудо- й енергомісткість лісогосподарського виробництва потребує особливо ретельних розрахунків при обчисленні собівартості продукції (калькуляції витрат). До того ж у калькуляції собівартості продукції лісового господарства важко відстежити природоохоронні витрати, які визначають реалізацію природоохоронних заходів підприємства.

Важливим і актуальним питанням методики обліку є визначення собівартості лісопродукції з урахуванням екологічного фактора як важливого чинника підвищення конкурентоспроможності лісопродукції та ефективності виробництва загалом. Важливість цієї проблеми підтверджує дискусія між

провідними вченими щодо зміни офіційних методик визначення собівартості лісопродукції, але врахування ними природоохоронних витрат розмите і нечітке.

На основі інформації системи обліку та звітності підприємства організовують процес калькулювання собівартості продукції. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства вказано, що калькулювання собівартості – це визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду продукції (робіт, послуг)¹⁶¹. В зазначених рекомендаціях запропоновано перелік витрат, які слід відносити до калькуляційних статей, але природоохоронні витрати у статтях приховані. Пропонуємо відокремлювати поточні природоохоронні витрати за калькуляційними статтями (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Перелік поточних природоохоронних витрат за статтями калькуляції

<i>Назва калькуляційної статті</i>	<i>Поточні природоохоронні витрати</i>
1	2
Сировина і матеріали	Матеріали, паливо, енергія, вода для здійснення робіт природоохоронного характеру
Комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	Витрати на послуги природоохоронних заходів, надані іншими підприємствами (ремонт природоохоронного обладнання, будівництво установок природоохоронного призначення тощо)
Зворотні відходи (вираховуються)	Витрати на збір, транспортування, переробку, утилізацію та зберігання відходів (гілки, сучки, обрізки, верхівки, зелена маса тощо)
Основна і додаткова заробітна плата	Основна та додаткова заробітна плата працівників, зайнятих при здійсненні природоохоронних заходів
Відрахування на соціальне страхування	Відрахування на соціальні заходи за ставками та у порядку, встановленому ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» і Податковим кодексом України
Витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції	Витрати на розробку проекту охорони лісової ділянки, що освоєється. Витрати на відшкодування втрат від виробництва ділової деревини та дров, вивезених з лісосіки. Витрати на ліквідацію втрат від відсутності заготівлі всієї біомаси лісосічного фонду – дрібної деревини, сучкової маси, хвої, кори тощо
Витрати на утримання й експлуатацію устаткування	Витрати на утримання, експлуатацію, технічне обслуговування і поточний та капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення, в т. ч. витрати на утримання й експлуатацію і будівництво лісовозних доріг (наприклад, доріг протипожежного призначення)

¹⁶¹ Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України: затв. наказом Держ. агентства лісов. ресурсів України від 14 трав. 2013 р., № 124. URL: http://lespravo.org.ua/art/407Metodrekomendacii_z_formuvannya_sobivartosti_produkcii_na_pidpri%D1%94mstvah_DALRU.

Продовження табл. 2.12

1	2
Загальновиробничі витрати	До загальновиробничих природоохоронних витрат слід зараховувати: витрати, пов'язані з управлінням природоохоронного апарату, а саме: на утримання апарату управління структурних підрозділів; на оплату робіт (послуг) еколого-інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням екологічно безпечного виробництва; витрати на службові відрядження працівників зайнятих природоохоронною діяльністю у межах норм, передбачених законодавством; витрати на повне відновлення основних засобів природоохоронного призначення та капітальний ремонт у вигляді амортизаційних відрахувань на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт засобів, що належать підприємству, а також тих, що перебувають у користуванні підприємства за умовами оренди (лізингу), обчислені за їхньою балансовою вартістю відповідно до встановлених норм з урахуванням прискореної амортизації активної її частини; витрати на пожежну і сторожову охорону (з урахуванням оплати послуг сторонніх підприємств за пожежну та сторожову охорону) тощо. Податки, збори та інші екологічні платежі (відповідно до ПКУ), безпосередньо пов'язані з виробничим процесом (збір за спеціальне використання води, збір за використання лісових ресурсів, екологічний податок)
Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Витрати на лісогосподарські роботи і послуги (лісокультурні роботи, охорона лісу від пожеж, боротьба зі шкідниками та хворобами лісу, створення захисних лісових насаджень та полезазахисних лісових смуг тощо), виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
Адміністративні витрати	Адміністративними витратами природоохоронної діяльності є витрати на оплату послуг юристів, на поточне управління та планування, не зараховане до попередніх витрат, на отримання й обробку інформації природоохоронного характеру
Супутня продукція (вираховується)	Наприклад, гілки та зелену непромислову масу слід передавати на переробку органічного добрива, компосту, кормів тощо
Інші виробничі витрати	Витрати на ліквідацію наслідків стихійних лих (пожеж, сніголамів, буреломів, вітровалів), а також витрати, що виникають через розчищення старих завалів, очищення ґрунтових вод і рекультивацію землі та боротьбу зі шкідниками й хворобами деревостанів. Витрати, пов'язані з підвищенням якості продукції, конкурентоспроможності підприємства і покращенням його іміджу

Джерело: складено авторами на основі ²⁴

З урахуванням результатів досліджень М. М. Цюги¹⁶² та галузевих особливостей лісового господарства виокремлено класифікаційні групи

¹⁶² Цюга М. М. Класифікація природоохоронних витрат лісового господарства в бухгалтерському обліку. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 3 (36). С. 136–145.

Цюга М. М. Природоохоронні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1 (59), Ч. 1. С. 211–216.

поточних природоохоронних витрат, а саме: сировина та матеріали, енергетичні ресурси, запасні частини, МШП, основна і додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, амортизація природоохоронних об'єктів, технічне обслуговування та поточний ремонт, витрати на управління, інші природоохоронні витрати.

Аналіз літератури, присвяченої обліку поточних природоохоронних витрат, і дослідження практики обліку підприємств лісового господарства Чернівецької області дали змогу узагальнити пропонувані методики бухгалтерського обліку. За їхню основу взято використання окремого синтетичного рахунка (субрахунки) та (або) використання спеціальних калькуляційних статей за рахунками обліку витрат на виробництво.

На вибір способу обліку поточних природоохоронних витрат впливають вид ресурсів, що використовуються, особливості технологічного процесу, номенклатура продукції, яка випускається, метод обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості, організаційна структура підприємства, форми негативної дії на навколишнє середовище, вимоги ресурсного й природоохоронного законодавства.

Можливими є такі способи обліку витрат:

1. Природоохоронні витрати обліковуються на окремому синтетичному рахунку (субрахунку), що дає змогу без зусиль організувати облік для виробництв, в яких експлуатація очисних споруд виділяється в окремі цехи (рис. 2.4).

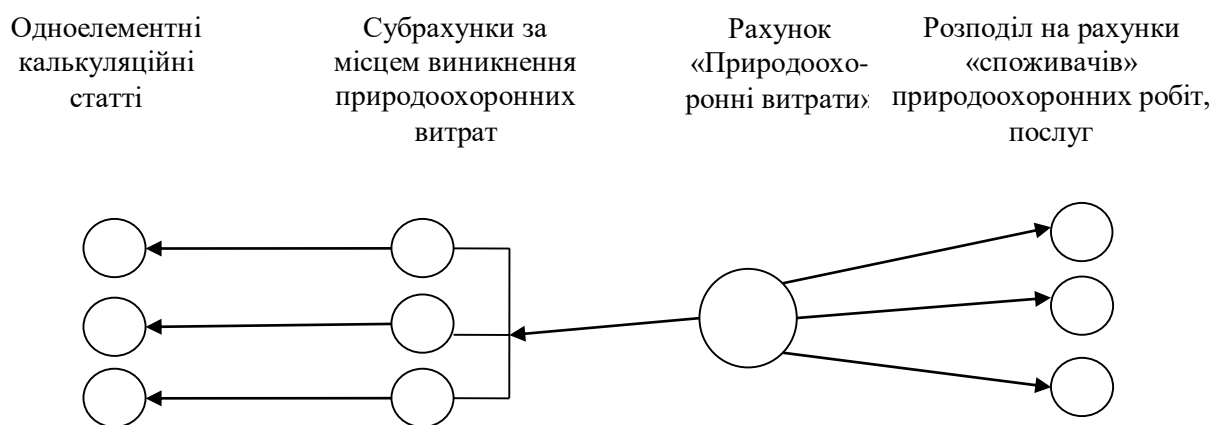


Рис. 2.4. Абстрактна схема обліку природоохоронних витрат на спеціальному синтетичному рахунку

Рахунок «Природоохоронні витрати» є збірно-розподільчим або калькуляційним рахунком. Пропонуються різні бази розподілу природоохоронних витрат: обсяг перероблених викидів (відходів); токсичність

перероблених викидів (відходів); екологічна дія викидів; витрати на переробку різних видів викидів.

2. Облік здійснюється на існуючих калькуляційних статтях за рахунками обліку виробничих витрат. Природоохоронні витрати групуються за ланцюгом: місце виникнення – елемент витрат – призначення витрат (рис. 2.5).

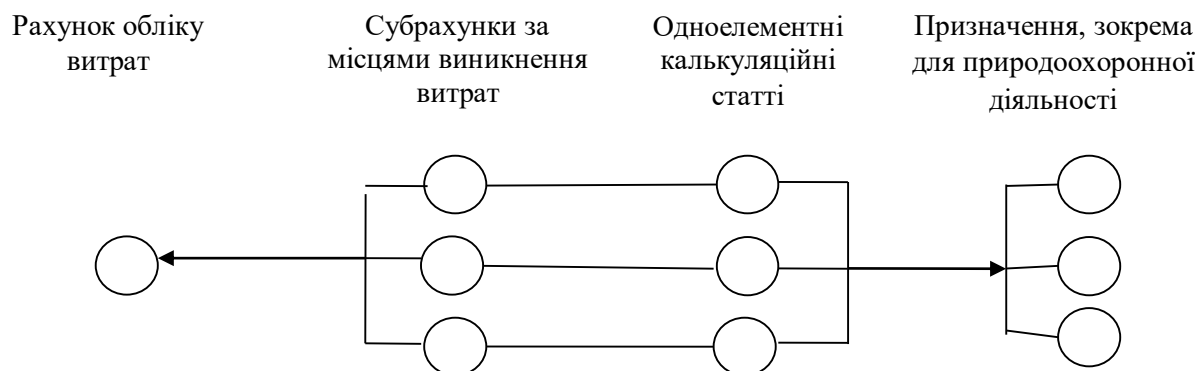


Рис. 2.5. Абстрактна схема обліку природоохоронних витрат шляхом розгалуження за калькуляційними статтями рахунків витрат на виробництво

3. Природоохоронні витрати виділяють в окрему калькуляційну статтю, яка має комплексний характер. Екологічні витрати групуються за таким ланцюгом: місце виникнення – призначення витрат – елемент витрат (рис. 2.6).

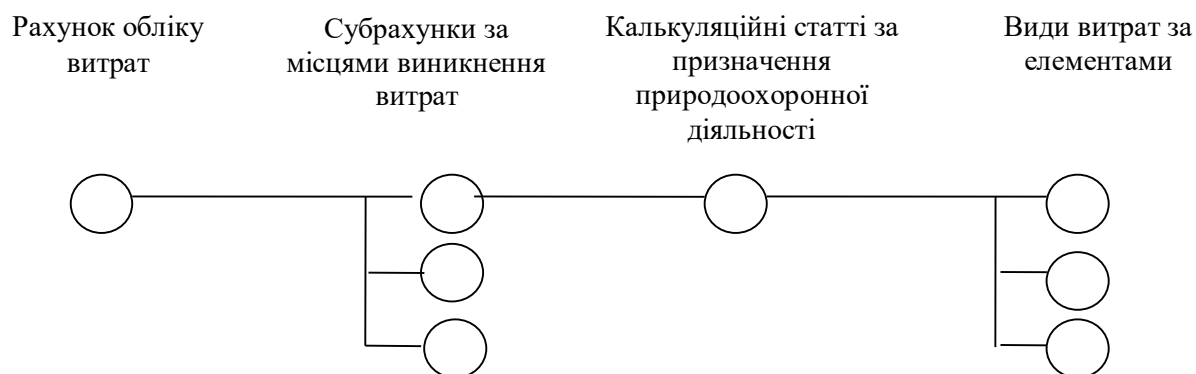


Рис. 2.6. Абстрактна схема обліку природоохоронних витрат шляхом виділення на спеціальних калькуляційних статтях рахунків витрат на виробництво

Дослідження методики обліку витрат підприємств, що належать до сфери управління Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства, показує, що вона базується на чинних законах, інструкціях, положеннях, методичних рекомендаціях і прийнятій підприємством обліковій політиці. У процесі дослідження особливостей обліку витрат на ведення лісового господарства й охорону лісових ресурсів на ДП «Чернівецький лісгосп», ДП «Сторожинецький лісгосп», ДП «Кіцманський ліс АПК» та ДП

«Берегометське лісомисливське господарство» встановлено, що операційні природоохоронні витрати відображаються у складі загальних операційних витрат. Наприклад, на синтетичних рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Капітальні природоохоронні витрати здійснюються як за рахунок власних коштів підприємства, так і за рахунок цільового фінансування коштів Державного агентства лісових ресурсів України. Ці витрати відображаються у складі основних засобів та нематеріальних активів підприємства (рахунки 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції»).

З цією метою пропонуємо відкриття субрахунків першого порядку до необхідних синтетичних рахунків 1, 2, 4, 7, 9 класів і введення спеціального рахунка «Витрати на природоохоронну діяльність». Звичайно, реалізація цієї пропозиції дещо збільшить обсяг облікових робіт на підприємстві, але вона значно зменшить трудомісткість отримання інформації про природоохоронні витрати, оскільки зникне потреба у такій кропіткій роботі, як вибірки та перегрупування даних первинного й аналітичного обліку. До того ж отримувана інформація за чинною методикою не вирізняється точністю і достовірністю, властивими інформації системного бухгалтерського обліку.

До синтетичного рахунка «Витрати на природоохоронну діяльність» пропонується відкрити субрахунки відповідно до номенклатурних статей розробленої класифікації витрат. За дебетом рахунка будуть відображатися операції, пов'язані з виникненням природоохоронних витрат та проведенням природоохоронних заходів у межах поточної природоохоронної діяльності. За кредитом рахунка пропонуємо відображати господарські операції, пов'язані зі списанням природоохоронних витрат за призначенням, відшкодуванням екологічних втрат і фінансуванням поточних природоохоронних заходів у межах природоохоронної діяльності.

З огляду на доцільність запровадження у практику запропонованого комбінованого методу обліку природоохоронних витрат рахунок «Витрати природоохоронної діяльності» на підприємствах лісового господарства може використовуватися як збірно-розподільчий або калькуляційний.

Перший варіант пропонується тим підприємствам лісового господарства, де обсяги природоохоронної діяльності незначні, сама вона структурно не відособлена та послуги екологічного характеру стороннім підприємствам не надаються. У цьому разі окремий рахунок дасть змогу контролювати плановий кошторис витрат і акумулювати відомості про загальну суму природоохоронних витрат для відображення їх у звітності та більш точного розподілу між видами продукції, що виробляється, ніж це можливо за існуючої системи обліку природоохоронних витрат.

Доцільно також рахунку «Витрати на природоохоронну діяльність» присвоїти код 915, оскільки природоохоронні витрати: по-перше, навряд чи можливо прямо відносити на собівартість конкретних видів продукції, тобто вони потребують певної бази розподілу; по-друге, ці витрати мають комплексний характер; по-третє, вони за своїм характером виявляють загальновиробничі ознаки, тобто пов'язані опосередковано з виробництвом продукції.

На підприємствах зі значним обсягом природоохоронної діяльності, які мають спеціалізовані цехи і надають іншим підприємствам природоохоронні послуги, рахунок «Витрати природоохоронної діяльності» має набувати калькуляційного характеру (наприклад, субрахунок 237) та слугувати для визначення собівартості екологічних послуг і встановлення оптимальних цін на послуги, що надаються стороннім організаціям, а також для визначення фінансового результату від природоохоронної діяльності.

Аналітичний облік при цьому може здійснюватися за структурними підрозділами як центрами відповідальності (за цехами та підрозділами), за конкретними напрямками природоохоронної діяльності (протипожежні заходи, заходи щодо усунення наслідків буреломів, снігопадів тощо) з поділом за місцями виникнення витрат і статтями витрат.

На основі дослідження існуючої системи обліку витрат виробництва запропоновано схему обліку поточних природоохоронних витрат (рис. 2.7) та кореспонденцію рахунків (додаток Е, табл. Е1).

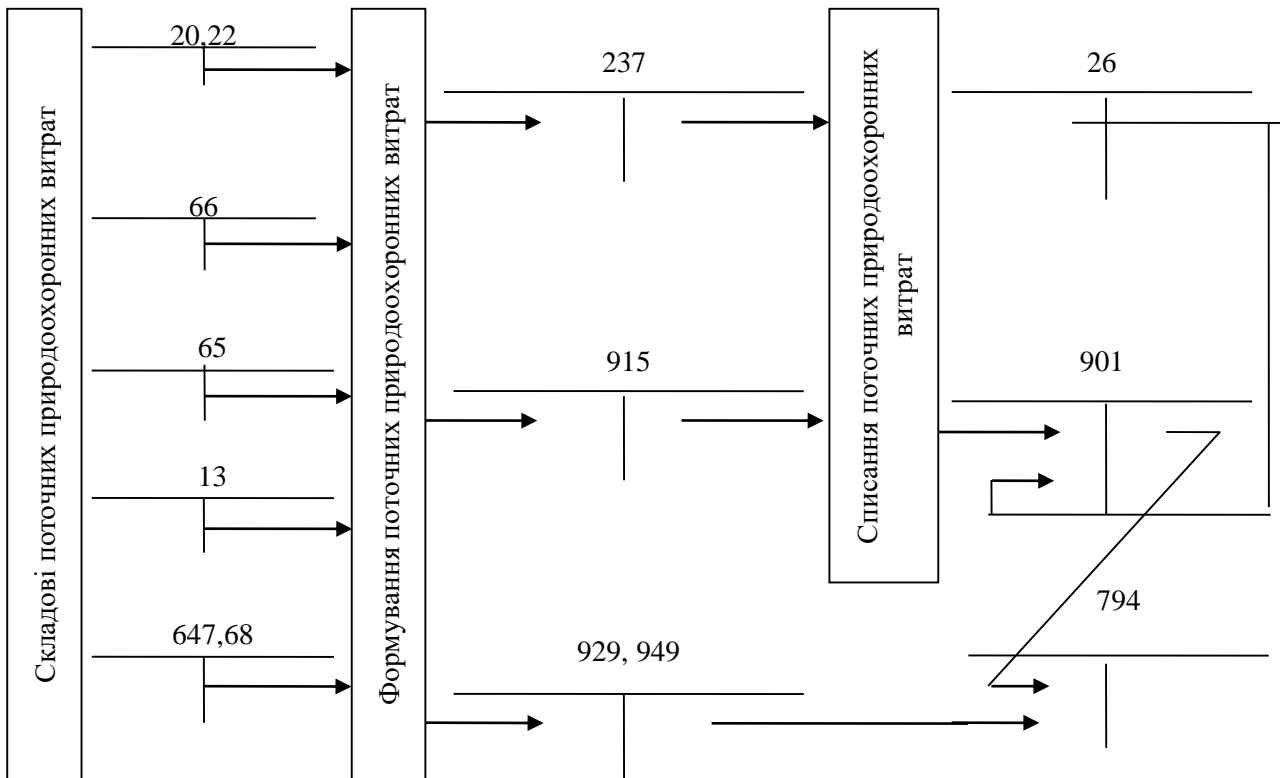


Рис. 2.7. Схема обліку поточних природоохоронних витрат *

* Джерело: розроблено авторами

Витрати, відображені на рахунку «Витрати природоохоронної діяльності», списуються на рахунки основного або допоміжного виробництва, а вартість послуг стороннім організаціям відноситься на рахунок «Собівартість реалізації». При цьому на рахунку «Витрати природоохоронної діяльності» може утворюватися дебетове сальдо за наявності незавершеного виробництва (наприклад, очищення стічних вод може відбуватися багатоступінчасто або тривало).

Запропонована методика обліку поточних природоохоронних витрат передбачає використання рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». На рахунку 39 необхідно відображати витрати, здійснені на рекультивацію земель, обслуговування лісовозних доріг, інших природоохоронних об'єктів і природоохоронних заходів. Відображені на рахунку 39 витрати списуються в дебет рахунків 20, 23, 91, 92 та ін. Аналітичний облік слід вести за видами витрат відповідно до здійснених природоохоронних заходів.

Аналіз чинників, що впливають на вибір способів обліку природоохоронних витрат у лісозаготівлі, дає змогу зробити висновок про доцільність ведення обліку комбінованим способом (табл. 2.13).

Важливою ознакою, що визначає методику обліку витрат, є зв'язок природоохоронних заходів з технологічним процесом. Тісний характер зв'язку з технологією виробництва продукції потребує внесення змін в організацію облікового процесу, передусім у реєстрацію фактів господарської діяльності. При цьому необхідно дотримуватися принципу раціональності, тобто витрати на отримання інформації не мають перевищувати економічної вигоди від рішень, що приймаються на її основі.

Використання комбінованого методу в діючій системі обліку природоохоронних витрат підприємств лісового господарства дасть змогу вирішити такі завдання:

- оцінити вагомість природоохоронної діяльності й її вплив на кінцеві результати господарської діяльності підприємств;
- планувати, нормувати та аналізувати природоохоронні витрати і виявляти напрями їхньої оптимізації;
- налагодити систему внутрішньовиробничих відносин між окремими підрозділами підприємства при розподілі витрат та результатів природоохоронної діяльності;
- оцінити фінансування наслідків лісокористування і його впливу на рівень ціноутворення.

Погоджуючись з багатьма ознаками класифікації природоохоронних витрат, які виокремили вітчизняні та зарубіжні вчені, вважаємо за доцільне внести окремі доповнення і зміни, в результаті чого сформовано номенклатуру

статей витрат природоохоронної діяльності й результатів підприємств лісгосподарської діяльності (додатку Є). Номенклатура статей природоохоронних витрат залежить від технологічних та організаційних особливостей підприємств.

Таблиця 2.13

Способи обліку поточних природоохоронних витрат в лісозаготівлі

<i>Групи природоохоронних заходів</i>	<i>Спосіб обліку витрат</i>
<p>1. Заходи, пов'язані з веденням лісового господарства й управлінням лісами, мають чітко виражений природоохоронний характер і виконуються сторонніми організаціями. Приклад: оплата комплексу робіт з ведення лісового господарства; оплата лісової сертифікації; оплата розробки документації щодо поводження з відходами.</p>	<p>Витрати виділяють і оцінюють. Витрати на виконання лісовідновних, лісгосподарських та протипожежних робіт доцільно відображати на рахунку 232 «Допоміжні виробництва» субрахунок «Охорона природи» з подальшим списанням на рахунок 231 «Основне виробництво» Витрати на управління природоохоронною діяльністю відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати» за статтями «Витрати на охорону природи» і «Витрати на поводження з відходами».</p>
<p>2. Заходи, пов'язані з веденням лісового господарства, мають чітко виражений природоохоронний характер та виконуються власними силами. Приклад: облаштування мінералізованих смуг; встановлення аншлагів; підготовка ґрунту під лісові культури, садіння саджанців лісових культур.</p>	<p>Облік витрат можна забезпечити відповідним складанням первинної облікової документації, а саме фіксацією фактів господарської діяльності, пов'язаних з охороною природи. Для цього складається окремий первинний документ чи в первинних документах чітко вказується вид робіт, що дає змогу визначити природоохоронну спрямованість здійснених витрат. При виконанні умови належної реєстрації фактів господарської діяльності й можливості оцінки витрати відносяться на рахунок 232 «Допоміжні виробництва» аналітичний рахунок «Охорона природи».</p>
<p>3. Заходи, що мають нерозривний зв'язок з процесом виробництва, виконуються власними силами. Приклад: збереження молодняку й тонкомера; очищення лісосіки від вітровалу; очищення місць рубань від порубкових залишків способом укладання на волок.</p>	<p>Визначити витрати на виконання заходів можна тільки шляхом розрахунку, але виконання розрахунків є трудомістким. Витрати, які неможливо виокремити або це робити нераціонально, відносяться до статті витрат за призначенням. Наприклад, статті «Оплата праці виробничих робітників», «Витрати на експлуатацію устаткування» та ін. до рахунку 231 «Основне виробництво»</p>

*Джерело: розроблено авторами

Пропонуємо єдину номенклатуру, в якій враховано особливості лісгосподарських підприємств. Вона базується на групуванні витрат за призначенням природоохоронної діяльності. Запропонована номенклатура статей дасть змогу визначати обсяги і питому вагу природоохоронних витрат у собівартості продукції підприємства.

Відповідно до запропонованої номенклатури статей витрат на природоохоронну діяльність та переліку заходів, які належать до природоохоронних¹⁴⁶, рекомендуємо такий перелік витрат природоохоронної

діяльності лісогосподарських підприємств, які слід обліковувати як капітальні природоохоронні витрати (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Склад капітальних природоохоронних витрат у лісовому господарстві

Група природоохоронних заходів	Склад
1. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку	<ul style="list-style-type: none"> – будівництво і ремонт протиерозійних гідротехнічних споруд; – будівництво об'єктів лісогосподарського призначення; – будівництво, реконструкція та відновлення доріг лісогосподарського призначення; – придбання дорожньо-будівельної техніки; – будівництво і придбання об'єктів соціальної сфери; – здійснення інвестиційних вкладень тощо
2. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів	<ul style="list-style-type: none"> – будівництво об'єктів протипожежного призначення (пожежні станції, пожежно-спостережні башти, щогли, пункти); – придбання пожежних автомобілів й іншої пожежної техніки, засобів пожежогасіння і зв'язку; – будівництво доріг протипожежного призначення; забезпечення авіаційної охорони лісів від пожеж, оренди вертольотів та облаштування спеціальних майданчиків; – придбання обладнання для боротьби зі шкідниками та хворобами лісу тощо
3. Заходи щодо охорони та раціонального використання мисливської фауни	<ul style="list-style-type: none"> – будівництво охоронних об'єктів (огорож, будівель для прикорму тощо)
4. Заходи щодо покращення наукового і кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві	<ul style="list-style-type: none"> – створення необхідної технічної бази для провадження наукової діяльності (придбання й оновлення обладнання, приладів, оргтехніки, транспортних засобів); – створення технічної бази для забезпечення підготовки фахівців у галузі лісового господарства (придбання та оновлення обладнання, приладів, оргтехніки); – виконання проєктно-вишукувальних робіт тощо

Джерело: розроблено авторами на основі¹⁴⁶

Наведений перелік природоохоронних робіт капітального характеру є узагальнюючим і може доповнюватися відповідно до стратегічних планів і масштабів підприємства.

Для формування рекомендацій щодо покращення методики обліку таких витрат необхідно дослідити їх фактичний обсяг і структуру (табл. 2.15).

З даних табл. 2.7 видно, що капітальні вкладення здійснювалися безсистемно, а у 2017 р. їх взагалі не було. У 2018 р. та 2019 р. загальна сума вкладень становила відповідно 18728 і 29596 тис. грн., з яких найбільшу питому вагу займали вкладення у придбання виробничого обладнання (80,1% й 85,35%). Проте у статті природоохоронних капітальних витрат вкладень не було.

Таблиця 2.15

Капітальні природоохоронні витрати у 2017-2019 рр.*

Капітальні природоохоронні витрати	2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Придбання виробничого обладнання, всього	–	–	15002,3	80,1	25256,4	85,34
У т. ч.: – лісгосподарської техніки	–	–	14687,	78,42	21165,0	71,51
– пожежних автомобілів	–	–	–	–	–	–
– засобів боротьби зі шкідниками	–	–	–	–	–	–
– дорожньо-будівельної техніки	–	–	–	–	2039,0	6,889
– екологобезпечних машин та механізмів	–	–	–	–	1602,0	5,413
– іншого придбання виробничого обладнання, автомобілів, приладів, машин, механізмів	–	–	315,0	1,682	450,0	1,52
Придбання житлового фонду	–	–	–	–	–	–
Капітальне будівництво об'єктів	–	–	69,4	0,371	1339,0	4,524
У т. ч.: – лісгосподарського призначення	–	–	69,4	0,371	30,0	0,101
– соціальної сфери і житлового фонду	–	–	–	–	1309,0	4,423
– об'єктів протипожежного призначення	–	–	–	–	–	–
– іншого призначення	–	–	–	–	–	–
Будівництво лісгосподарських доріг	–	–	415,6	2,219	–	–
У т. ч.: – проєктно-кошторисна документація	–	–	69,1	0,369	–	–
– будівництво	–	–	346,5	1,85	–	–
Капітальний ремонт та реконструкція постійних лісгосподарських доріг	–	–	3241	17,31	2858,0	9,657
Інші видатки	–	–	–	–	143,0	0,483
Усього	–	–	18728,0	100,00	29596,0	100,00

*Джерело: форма 10-ЛГ «Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству».

Дослідження практики ведення обліку капітальних витрат на лісгосподарських підприємствах, підпорядкованих Чернівецькому обласному управлінню лісового та мисливського господарства, показує, що питома вага основних засобів природоохоронного призначення різна залежно від особливостей виробництва і розмірів підприємств. Окремо природоохоронні об'єкти основних засобів не виділяються, що значно ускладнює їх облік та нарахування амортизації.

З огляду на це до існуючих груп основних засобів і нематеріальних активів пропонуємо застосовувати терміни «природоохоронні об'єкти основних

засобів» та «природоохоронні об'єкти нематеріальних активів», що дасть змогу комплексно й системно обліковувати капітальні природоохоронні витрати через відкриття субрахунків до існуючих.

Для достовірного відображення капітальних природоохоронних витрат і обліку природоохоронних об'єктів основних засобів та нематеріальних активів до існуючих рахунків доцільно відкрити субрахунки, на яких обліковуватимуться об'єкти природоохоронного призначення.

Облік капітальних природоохоронних витрат доцільно вести з використанням ряду субрахунків (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Рахунки для обліку капітальних природоохоронних витрат*

Рахунок	Субрахунок, аналітичний рахунок	Характеристика
15 «Капітальне будівництво»	151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів»	За дебетом вказаних субрахунків відображаються суми витрат на будівництво, придбання, створення основних засобів і нематеріальних активів, науково-дослідні, дослідно-конструкторські й тех.нологічні роботи, пов'язані з природоохоронними заходами (у тому числі оплата за рахунками, витрати на транспортування, заробітна плата і відрахування на соціальні заходи, послуги сторонніх організацій). За кредитом – вартість природоохоронних об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, взятих в експлуатацію списується на відповідні групи необоротних активів природоохоронного призначення за рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 12 «Нематеріальні активи»
	152.2 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів основних засобів»	
	154.1 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів нематеріальних активів»	
	156 «Науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи, пов'язані з природоохоронними заходами»	

*Джерело: розроблено авторами

Облік амортизаційних відрахувань основних засобів і нематеріальних активів природоохоронних об'єктів доцільно здійснювати на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» із відкриттям окремих рахунків аналітичного обліку. Пооб'єктне нарахування амортизації дасть змогу отримати інформацію про суму зносу та балансову вартість кожного природоохоронного об'єкта. Регістром обліку, в якому буде узагальнено інформацію про наявність та рух основних засобів і нематеріальних активів природоохоронних об'єктів, може бути, наприклад, «Відомість обліку основних засобів (нематеріальних активів) природоохоронних об'єктів», яка має складатися на основі оборотно-сальдових відомостей вказаних вище рахунків обліку.

До того ж не вироблено єдиного підходу до нарахування амортизаційних відрахувань, який би дав змогу раціонально використовувати не тільки технічні, а й екологічні властивості природоохоронного об'єкта. З огляду на це доцільно застосовувати методи прискореної амортизації та отримані амортизаційні відрахування спрямовувати на фінансування природоохоронної діяльності¹⁶³.

Витрати на технічний огляд, поточний і капітальний ремонт природоохоронних об'єктів зараховують до операційних природоохоронних витрат, крім добудови природоохоронного об'єкта, бо тоді збільшується первісна вартість необоротних засобів, та відносяться на рахунок 151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів».

На основі вивчення існуючої системи обліку витрат запропоновано схему обліку капітальних природоохоронних витрат (рис. 2.8). і кореспонденцію рахунків (додаток Е табл. Е 2).

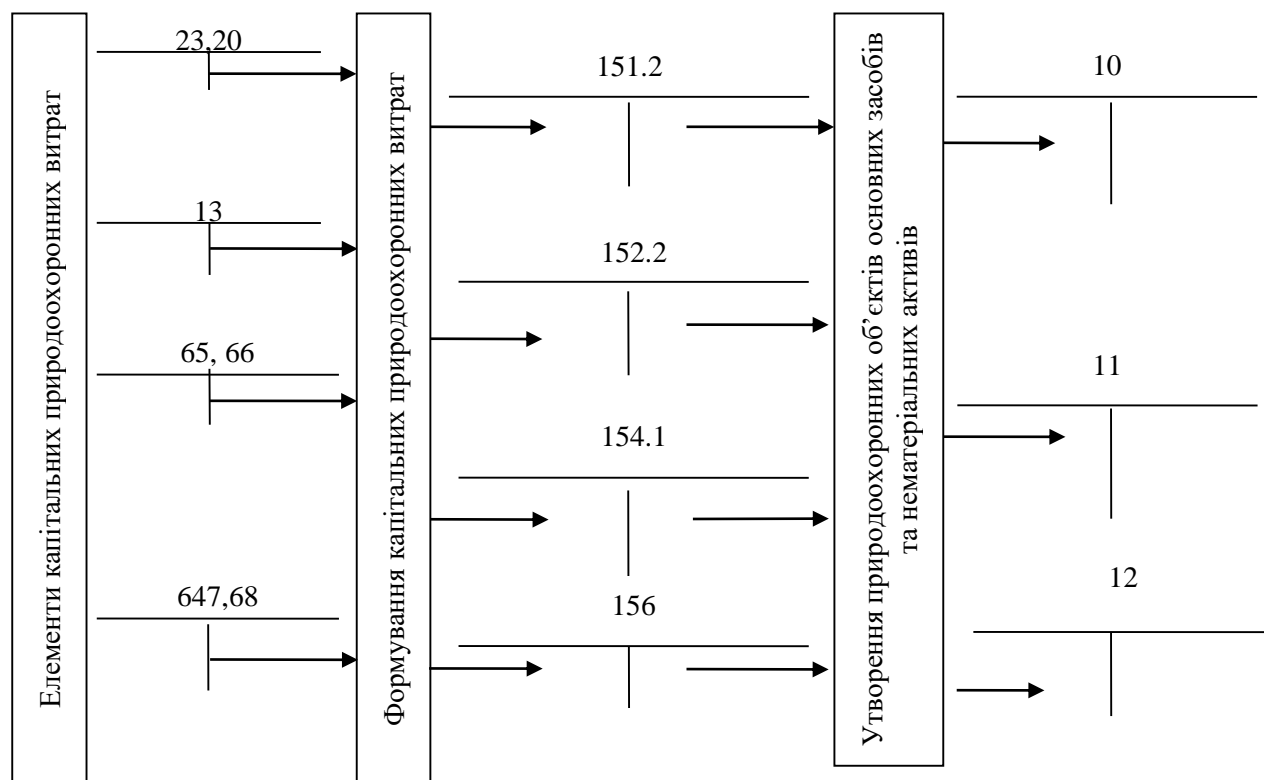


Рис. 2.8. Схема обліку капітальних природоохоронних витрат підприємств лісового господарства

Запропонована схема наочно показує порядок формування капітальних природоохоронних витрат та утворення (збільшення) природоохоронних об'єктів основних засобів і нематеріальних активів.

¹⁶³ Давидюк Т.В., Замула І.В., Легенчук С.Ф. Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2009. 480 с. С. 220.

Для забезпечення виконання принципу бухгалтерського обліку «нарахування та відповідність доходів і витрат», достовірного обліку доходів природоохоронної діяльності рекомендовано відкрити аналітичний рахунок 719.1 «Операційний дохід від природоохоронної діяльності» до синтетичного рахунку 71 «Інший операційний дохід» та субрахунка 747 «Дохід від капітальних природоохоронних заходів» до синтетичного рахунку 74 «Інші доходи».

Фінансування природоохоронних заходів підприємств лісового господарства здійснюється з Державного бюджету України, а головним розпорядником коштів є Державне агентство лісових ресурсів України. Джерела фінансування – це державний бюджет (загальний і спеціальний фонд), місцевий бюджет та власні джерела коштів лісгосподарських підприємств.

За даними Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства, фінансування цільовими коштами заходів лісового господарства й охорони лісових ресурсів покриває лише 2-2,5% таких витрат, переважно тому підприємства вкладають власні кошти. Основне джерело доходу – реалізація продукції лісозаготівлі, ось чому раціональним є розвиток лісозаготівельної діяльності відповідно до засад сталого розвитку.

З метою формування єдиного джерела фінансування для підприємств лісового господарства рекомендуємо введення та використання субрахунка першого порядку 485 «Цільове фінансування на природоохоронні заходи» до синтетичного рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». До субрахунку 485 можна відкрити субрахунки другого порядку 485.1 «Цільове фінансування операційних природоохоронних заходів» та 485.2 «Цільове фінансування капітальних природоохоронних заходів». За кредитом рахунку 485 «Цільове фінансування на природоохоронні заходи» відобразатимуться господарські операції, які приводять до збільшення фінансування природоохоронної діяльності за рахунок різних джерел (коштів державного цільового фінансування, резервного капіталу, додаткового капіталу, запозичених коштів), а за дебетом рахунку – господарські операції, пов'язані з використанням або зменшенням коштів на фінансування природоохоронної діяльності.

Порядок відображення фінансування природоохоронної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку відображено в додатку Е табл. Е 3. Схему обліку фінансування природоохоронної діяльності наведено на рис. 2.9.

Для впорядкування обліку витрат на природоохоронну діяльність та на основі дослідження особливостей природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства і встановленої номенклатури статей витрат на природоохоронну діяльність підприємств лісового господарства обґрунтовано потребу в заповненні форми реєстру синтетичного й аналітичного обліку природоохоронних витрат «Відомість обліку витрат на природоохоронну

діяльність лісового господарства» (додаток Ж) на основі вибірки інформації про природоохоронні витрати зі всіх облікових реєстрів, які містять такі відомості.

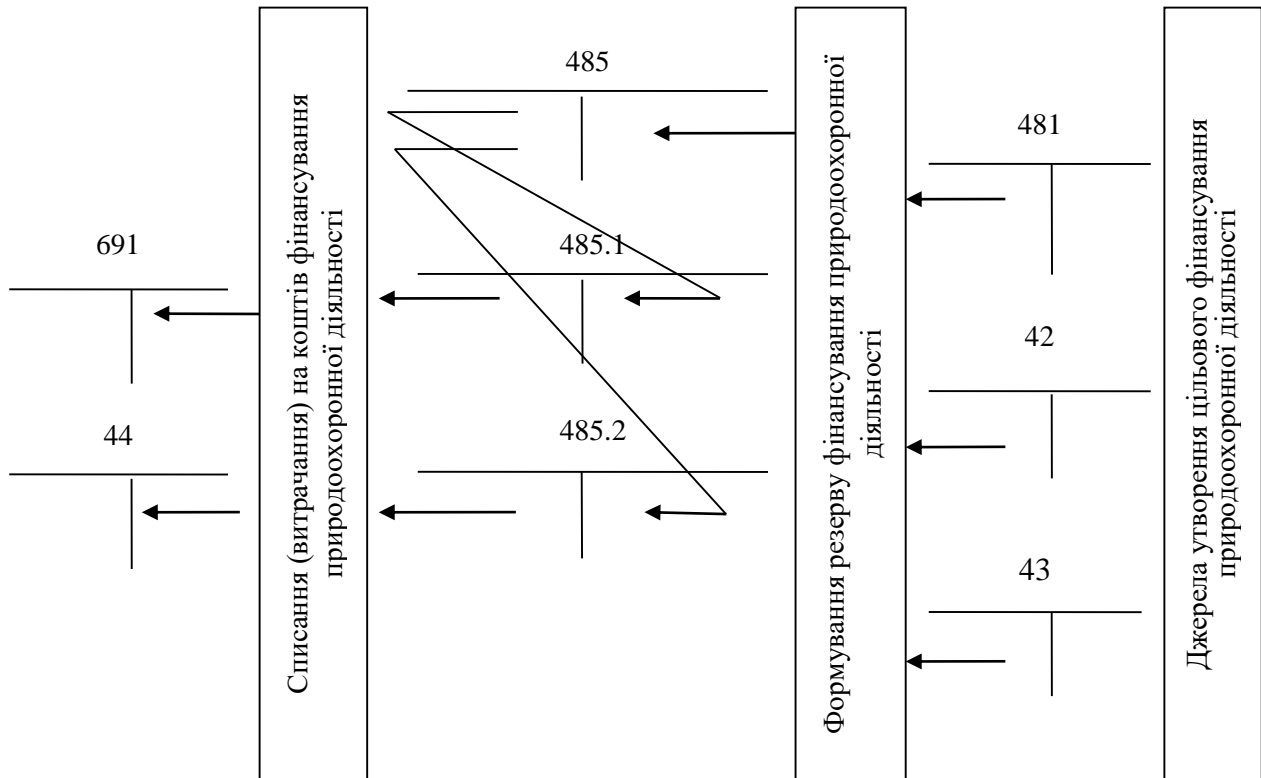


Рис. 2.9. Схема обліку фінансування природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства

Запропонований реєстр складається з двох частин: перша – за структурою таблиці (додаток Ж), у графах (1-17) якої вказано види природоохоронних витрат за елементами (поточні та капітальні природоохоронні витрати), а в рядках – витрати на природоохоронну діяльність відповідно до груп природоохоронних заходів; друга – «Зведена відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність за джерелами фінансування» (додаток Ж табл. Ж1), в якій витрати на природоохоронну діяльність лісового господарства перегруповуються за джерелами фінансування (коштів державного бюджету (загального і спеціального фондів) та власних коштів (коштів нерозподіленого прибутку, додаткового капіталу, резервного капіталу, запозичених коштів)) і яка заповнюється на основі вибірки інформації про природоохоронні витрати зі всіх облікових реєстрів, які містять такі відомості.

Організація обліку капітальних природоохоронних витрат відповідно до запропонованої номенклатури та методики обліку дасть змогу формувати інформацію про її результати у системі обліку для цілей ефективного управління й аналізу такої діяльності та формування еколого-економічних індикаторів виконання цілей сталого розвитку.

2.4. Звітність як основне джерело інформації про операції з лісокористування

Звітність є основним узагальнюючим джерелом інформації про господарську діяльність суб'єкта господарювання. Специфіка діяльності підприємств лісового господарства впливає на склад звітності та процес формування її показників. Фінансова звітність не забезпечує достовірною інформацією користувачів про операції з лісокористування, оскільки витрати на відтворення та заготівлю лісових ресурсів ідентифікуються в складі оборотних активів. Це призводить до викривлення показників фінансової звітності та неможливості встановлення контролю за цими природними ресурсами. Тому з метою підвищення аналітичності та можливості задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів необхідним є пошук шляхів удосконалення форм звітності.

Дослідженню теоретико-методичних засад формування фінансової звітності присвячені дослідження В.В. Євдокимова, В.М. Жука, В.С. Леня, Л.М. Пилипенка, Л.М. Кіндрацької, В.В. Ковальова, В.Ф. Палія, О.М. Сисоєва, Я.В. Соколова, Л.В. Чижевської, І.Й. Яремка. Незважаючи на широке висвітлення питань щодо звітності в науковій літературі, необхідною є трансформація порядку розкриття облікової інформації щодо операцій з лісокористування у фінансовій звітності та звітності зі сталого розвитку, оскільки ці операції розкриваються в ній некоректно, що ускладнює процес прийняття управлінських рішень.

Дослідження спрямовано на визначення особливостей складання та напрямів удосконалення складу та структури звітності як джерела інформації для ефективного управління природо-ресурсним потенціалом підприємств лісового комплексу.

Ефективне управління діяльністю будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від його розмірів, форми власності, специфіки діяльності базується на оперативній, достовірній інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку. У звітності мають бути розкриті всі аспекти діяльності підприємства. Проте фінансова звітність в частині операцій з лісокористування не відображає специфіку діяльності підприємств лісового господарства та не дозволяє оцінити витрати на збереження, відтворення та використання лісових ресурсів.

Операції з лісокористування відображаються як в зовнішніх, так і в внутрішніх формах звітності (рис. 2.10).

Звітність за суб'єктами подання поділяється на зовнішню та внутрішню. Зовнішня звітність в обов'язковому порядку надається органам управління підприємством, податковим, статистичним органам. Внутрішня звітність

призначена для керівництва та вищого рівня управління підприємством, а показники, що в ній містяться, є комерційною таємницею суб'єкта господарювання. Внутрішня звітність містить необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно з урахуванням особливостей діяльності суб'єкта господарювання та відповідно до інформаційних запитів (додаток І). Форми внутрішньої звітності, періодичність складання регламентуються внутрішніми нормативними документами з урахуванням оперативних і стратегічних потреб підприємства.

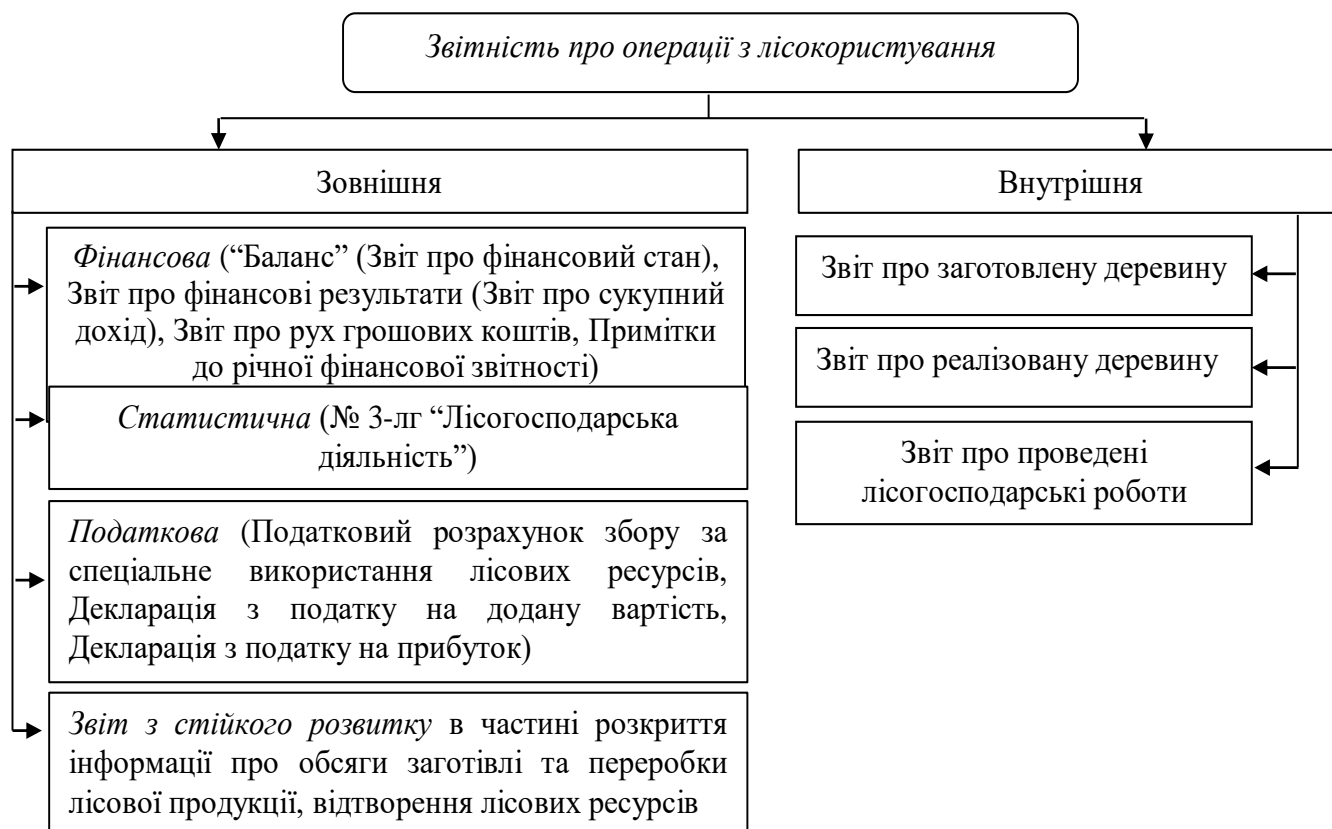


Рис. 2.10. Відображення операцій з лісокористування в звітності

Фінансова звітність орієнтована переважно на зовнішніх користувачів, зокрема інвесторів, кредиторів, контрагентів, покупців, фінансових аналітиків і громадські організації, страхові компанії, виконавчі органи влади, оскільки вона є публічною. Дані наведені у фінансовій звітності дозволяють оцінити фінансовий стан підприємства. Формування повної та достовірної інформації про операції з лісокористування необхідне для ефективного управління відтворенням і використанням лісових ресурсів.

У податковій звітності фіксується інформація щодо нарахованих сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум податків, які підлягають відшкодуванню (наприклад, Податковий розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів, Декларація з податку на

додану вартість в частині податкових зобов'язань за реалізовану деревну та недеревну продукцію, Декларація з податку на прибуток в частині доходів і витрат на реалізацію лісової продукції).

Статистична звітність формується на основі даних бухгалтерського обліку та містить економічні показники, що використовується для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств певної галузі та узагальнення результатів діяльності суб'єктів господарювання шляхом формування макроекономічних показників.

Звітність як елемент бухгалтерського обліку, що передбачає узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства та забезпечує узагальнення даних про лісокористування.

Основним доступним джерелом інформації є фінансова звітність, яка містить інформацію про майновий стан і результати діяльності підприємства за звітний період. Пилипенко Л.М.¹⁶⁴ пропонує фінансову звітність розглядати як суспільно-важливий інформаційний інструментарій репрезентації фінансово-майнового стану та результат діяльності суб'єктів ринкової економіки. Слід відмітити думку Я.В. Соколова¹⁶⁵ щодо того, що бухгалтерська звітність відображає факти минулого господарського життя, але сенс звітності в тому, щоб дати можливість потенційним користувачам облікової інформації приймати рішення на майбутнє.

При формуванні фінансової звітності суб'єкти господарювання керуються загальними вимогами, що визначені в Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Вітчизняна практика передбачає суворе регламентування обсягів і рівня деталізації інформації у кожній формі фінансової звітності. Сформовані в нормативних актах вимоги до звітності, які можна поділити на правові та щодо якісного наповнення. До правових вимог віднесено: державна регламентація форм звітності та обов'язковість її подання (підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам (податковій інспекції, статистичним органам).

Якісні вимоги до інформації, що наводиться у звітності, визначені в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”¹⁶⁶, такі:

¹⁶⁴ Пилипенко Л.М. Фінансова звітність: відповідальність сучасним інформаційним потребам управління та регулювання ринковою економікою. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [збірник наукових праць]*. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2011. С. 230-233. С. 233.

¹⁶⁵ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с. С. 76.

¹⁶⁶ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

– доречність, тобто наведена інформація може впливати на прийняття економічних рішень користувачів звітності, допомагаючи оцінюванню минулих, нинішніх чи майбутніх подій, або допомагає їм підтвердити чи виправити їх минулі оцінки;

– достовірність передбачає, що показники фінансової звітності не містять помилок і перекручень та відображають дійсний фінансовий стан підприємства;

– порівнянність – можливість надання користувачам фінансової звітності зіставити показники за звітні періоди та різних суб'єктів господарювання;

– інформація повинна бути зрозуміла користувачам звітності.

До користувачів облікової інформації відносяться юридичні та фізичні особи, які зацікавлені в інформації про майновий та фінансовий стан суб'єкта господарювання. Виділяють користувачів, що мають прямий фінансовий інтерес щодо діяльності підприємства, непрямий фінансовий результат і ті, хто не мають фінансового інтересу. Однак, в останні роки все більше науковців піднімають питання нездатності фінансової звітності задовольняти інформаційні потреби різних груп користувачів звітності.

За результатами дослідження фінансової звітності вітчизняних підприємств лісового господарства встановлено, що інформація про операції з лісокористування відображається в формі № 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан) у рядку 1102 “Незавершене виробництво”, де фіксуються відомості про сумарні витрати на відтворення лісових ресурсів, заготівлю та переробку лісової продукції. Існуюче методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування не відповідає вимогам П(С)БО 30 “Біологічні активи” та П(С)БО 16 “Витрати”, оскільки витрати на відтворення та заготівлю лісових ресурсів мають різну економічну природу. Отже, фінансова звітність не надає її користувачам достовірну інформацію про операції з лісокористування.

У зв'язку з вищезазначеним основним джерелом інформації про операції з лісокористування є статистична звітність, зокрема: форми № 3-лг “Лісогосподарська діяльність”, що складається щоквартально. У статистичній звітності містяться показники поточної діяльності лісових господарств щодо обсягів заготівлі деревини за видами рубок, породним складом деревини, обсяги реалізації заготовленої продукції деревного і недеревного походження, а також витрати основної діяльності на роботи та послуги.

Таким чином, неминучим є формування нового порядку відображення інформації про операції з лісокористування в фінансовій звітності підприємств лісового господарства з метою створення інформаційного забезпечення для управління лісовими ресурсами на принципах сталого розвитку.

Облікова інформація, наведена у формах фінансової звітності, звичайно, використовується при прийнятті управлінських рішень, їй притаманні, як відзначає І.Б. Садовська¹⁶⁷, такі недоліки:

– зведеність – можливою є діагностика діяльності підприємства загалом за звітний період, чітко визначений законодавчо;

– історичність – фактичні дані є можливими для оцінювання за кілька днів після завершення звітного періоду та констатують історичний факт, на який не можна вплинути;

– обмеженість – відсутня деталізація за видами економічної діяльності.

Жук В.М.¹⁶⁸ виступає за представлення у фінансовій звітності окремими статтями відновлювальних активів, що дозволить сформуванню інформаційне забезпечення для провадження гармонійного економічного порядку сталого розвитку, мобілізації ресурсів на збереження та примноження природних активів. Вчений наголошує на необхідності відображення в балансі нових об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема: кадастрового, соціального та фізичного капіталу; природо-ресурсного потенціалу.

Ігнорування вимог національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є головною причиною викривлення в балансі інформації про реальний майновий стан таких підприємств. У зв'язку з цим Т.І. Вовчук¹⁶⁹ пропонує інформацію про лісові ресурси відображати в формі № 1 Баланс, зокрема в рядках: 035 – накопичувати залишкову вартість лісових ресурсів, 036 – вартість придбаних та вирощених лісових ресурсів, що обліковуються на рахунках 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” та 16 “Довгострокові біологічні активи”, оцінені за справедливою, первісною або переоціненою вартістю; 037 – фіксується сума накопиченої амортизації, що нарахована на лісові ресурси, оцінені за первісною вартістю. У рядку 020 “Незавершене будівництво” автор пропонує відображати витрати понесені де-юре, але власне об'єкту активів ще немає і суми залишаються на рахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

На наш погляд, пропозиції Т.І. Вовчук не враховують специфіку лісової галузі, оскільки по-перше, амортизаційні відрахування не нараховуються на лісові ресурси, оскільки в процесі біологічних перетворень відбувається приріст

¹⁶⁷ Садовська І.Б. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу. *Вісник національного ун-ту Львівська політехніка: збірник науково-прикладних праць “Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”*. Львів: Видавництво Національного ун-ту “Львівська політехніка”. 2019. № 647. С. 498-503. С. 499.

¹⁶⁸ Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія. К.: ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2012. 454 с. С. 172.

¹⁶⁹ 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). Київ, 2009. 232 с. С. 155.

деревини, а, отже, її вартість постійно збільшується до настання терміну стиглості. Тому правомірним вважаємо нарахування амортизації лише на експлуатаційні плодоносні дерева, які віднесені до недеревних лісових ресурсів, оскільки основним їх призначенням є забезпечення лісовою продукцією.

Максимів Л.¹⁷⁰ в форму № 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан) рекомендує включити такі елементи: в актив “Лісові ресурси” та “Послуги лісових екосистем”, а у пасиві їх джерело – природний капітал. Наявність невідчутних вигід, що одержують підприємства лісового господарства від лісової екосистеми, пропонує враховувати в складі нематеріальних активів. Недоречним, на наш погляд, є перенавантаження Балансу новими статтями в активі, оскільки, по-перше, лісові ресурси є специфічним видом біологічних активів, тому повинні бути ідентифіковані в складі довгострокових біологічних активів, по-друге, недостатньо обґрунтованим є відображення вигід від використання функцій лісової екосистеми в складі нематеріальних активів. Підтримуємо позицію дослідника щодо необхідності виокремлення природного капіталу в складі власного капіталу підприємств лісового комплексу. Проте під природним капіталом на мікрорівні розуміємо лише вартість природно створених лісових культур.

У дисертаційному дослідженні М.Ю. Чік¹⁷¹ запропоновано у балансі відображати лісові насадження в складі довгострокових біологічних активів. Виокремлено такі ділянки операційного циклу біологічного перетворення довгострокових активів підприємств лісового господарства, як утримання незрілих довгострокових лісових біологічних активів та утримання довгострокових біологічних активів, лісозаготівлі.

Таким чином, коригування і удосконалення потребує зміст самих форм фінансової звітності з метою задоволення інформаційних запитів користувачів щодо стану та наявності лісових ресурсів як елементу національного багатства та лісової продукції. Для вирішення цієї проблеми запропоновано інформацію про лісові ресурси як активи підприємства відображати в формі № 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан) з врахуванням стадій життєвого циклу деревини (рис. 2.11).

У рядку 1020 “Довгострокові біологічні активи” Балансу (Звіту про фінансовий стан) запропоновано відображати накопичену вартість стиглих лісових культур, що можуть бути використані в господарській діяльності за основним призначенням і вартість середньовікових лісових культур, що не можуть бути використані в господарській діяльності за основним

¹⁷⁰ Максимів Л.І. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні. *Вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2006. Випуск 16.3. С. 25-29. С. 28.

¹⁷¹ Чік М.Ю. Формування системи обліку і контролю витрат в управлінні діяльністю підприємств: автореф. дис... на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Львів: Львівська комерційна академія. 2012. 21 с. С. 13.

призначенням, проте від них лісове господарство одержує лісову продукцію), а в рядку 1005 “Незавершені капітальні інвестиції” – акумулюється первісна вартість створених і молодих лісових ресурсів, що складається з витрат на відтворення, догляд і охорону). Відображення лісових ресурсів в формі № 1 фінансової звітності сприяє формуванню інформації про наявні ресурси підприємства за їх ліквідністю, а також дозволяє здійснювати оцінку та прогнозування змін природних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому.



Рис. 2.11. Рекомендації щодо відображення інформації про лісові ресурси в Балансі (Звіті про фінансовий стан)

Окрім форми № 1, інформація про операції з лісокористування, відображається в формі № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, в якій деталізуються інформація щодо показників фінансової звітності. Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності¹⁷². Крім того, у примітках додатково у довільній формі мають бути

¹⁷² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

охарактеризовані кількісні показники діяльності суб'єкта господарювання. Наказом Міністерства фінансів затверджені вимоги до формування Приміток до річної фінансової звітності¹⁷³. Суб'єкти господарювання мають право самостійно обирати яким чином формувати примітки до річної фінансової звітності (письмове пояснення, таблиця, графік).

Аналізуючи змістовне наповнення форми № 5 “Приміток до річної фінансової звітності” слід відмітити, що вона не задовольняє інформаційні потреби користувачів фінансової звітності щодо операцій з лісокористування, оскільки в розділі XIV “Біологічні активи” представлена інформація про біологічні активи тваринного та рослинного походження, тобто цей розділ не адаптований до специфіки діяльності підприємств лісового комплексу.

Вовчук Т.І.¹⁷⁴ пропонує до розділу XIV “Біологічні активи” Приміток до річної фінансової звітності включити наступні статті: 100 (земельні лісові ділянки), 110 (капітальні витрати на поліпшення земель), 170 (багаторічні насадження).

Для деталізації інформації, наведеної в формі № 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан), запропоновано в Примітках до річної фінансової звітності в розділі “Біологічні активи” розкривати таку інформацію (табл. 2.17).

Розкриття в розділі XIV “Біологічні активи” Приміток до річної фінансової звітності інформації про лісові ресурси з врахуванням стадій їх життєвого циклу та походження дозволить сформувати інформаційне забезпечення для управління цими природними ресурсами.

Ще одним проблемним питання є некоректне представлення інформації про лісову продукцію в Примітках до річної фінансової звітності. На наш погляд, економічно не доречно об'єднувати заготовлену лісову продукцію та продукцію її переробки, оскільки це зовсім різна продукція. Відповідно до КВЕД на 2014 р. заготовлена деревина відноситься до сільськогосподарської продукції, а перероблена деревина – до промислової продукції. У зв'язку з цим інформація про заготовлену продукцію та продукцію переробки не може накопичуватися в статті “Готова продукція”.

У розділі XV “Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів” Приміток до річної фінансової звітності пропонуємо розкривати інформацію про продукцію лісозаготівель за видами продукції, а також про продукцію, одержану в результаті переробки лісової сировини (табл. 2.18).

¹⁷³ Наказ Міністерства фінансів України Про Примітки до річної фінансової звітності від 29.11.2000 р. № 302/ URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>

¹⁷⁴ 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). Київ, 2009. 232 с. С. 162.

Таблиця 2.17

Інформаційне наповнення розділу “Біологічні активи” Приміток до річної фінансової звітності для підприємств лісового комплексу

№ з/п	Назва статті	За звітний період	За попередній період
<i>Довгострокові лісові активи</i>			
1	Витрати на відтворення лісових ресурсів	Дебетовий оборот субрахунку 155 ¹⁷⁵	Дебетовий оборот субрахунку 155 ¹⁷⁵
2	Неексплуатаційні лісові ресурси (середньовікові лісові масиви) деревного походження	Дебетовий оборот субрахунку 161.1	Дебетовий оборот субрахунку 161.1
3	Неексплуатаційні лісові ресурси недеревного походження	Дебетовий оборот субрахунку 161.2	Дебетовий оборот субрахунку 161.2
4	Експлуатаційні лісові ресурси деревного походження	Дебетовий оборот субрахунку 162.1	Дебетовий оборот субрахунку 162.1
5	Експлуатаційні недеревні лісові ресурси	Дебетовий оборот субрахунку 162.2	Дебетовий оборот субрахунку 162.2
6	Первісна вартість недеревних лісових ресурсів	Дебетовий оборот субрахунку 162.2	Дебетовий оборот субрахунку 162.2
7	Накопичена амортизація на недеревні лісові ресурси	Кредитовий оборот субрахунку 134	Кредитовий оборот субрахунку 134

Запропонованні зміни до Приміток до річної фінансової звітності дозволяють забезпечити внутрішніх і зовнішніх користувачів реальною та достовірною інформацією щодо операцій з лісокористування та є основою для проведення економічного аналізу та внутрішнього контролю.

Ще одним напрямом удосконалення облікового забезпечення управління операціями з лісокористування є розробка внутрішньої звітності. Внутрішня управлінська звітність є один із інструментів оперативного управління, що забезпечує формування та надання достовірної, релевантної та оперативної інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень. Кожне підприємство має право самостійно розробляти та використовувати форми внутрішньої звітності з врахуванням специфіки діяльності та потреб управління.

Палій В.Ф.¹⁷⁶ вимоги до формування звітності поділяє на формальні (інформація, наведена в управлінській звітності, повинна відповідати цілі, заради якої вона підготовлена; відсутність суб’єктивної точки зору в звітності; оперативність; можливість використання показників звітності для роботи різних центрів відповідальності; конфіденційність) і спеціальні (інформація, наведена в звітності, має бути достатньо гнучкою, що забезпечить реагування на зміни цілей і потреб керівників центрів відповідальності); необхідність

¹⁷⁵ Дані беруться станом на 31.12 поточного року

¹⁷⁶ Палій В.Ф. Управленческая отчетность: внутрифирменная отчетность. *Бухгалтерский учет*. 2013. № 13.С. 62-64. С. 63.

інформації – кожна звітна форма містить тільки потрібну для певного керівника інформацію, що може бути використана для аналізу та оперативного контролю.

Таблиця 2.18

Інформаційне наповнення розділу XV “Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів” Приміток до річної фінансової звітності

№ з/п	Назва статті	Вартість первісного визнання	Результат від первісного визнання (дохід, витрати)	Уцінка / дооцінка	Виручка від реалізації	Собівартість реалізації	Фінансовий результат (прибуток +, збиток -) реалізації
1	Продукція лісозаготівель деревного походження:						
1.1	– основна: баланси пиловник фансировина товарні стовбури						
1.2	– побічна хмиз насіння кора						
1.3	– супутня паливні дрова живиця деревні соки						
1.4	Відходи лісозаготівель						
2	Заготівля побічної недеревної продукції Гриби Ягоди лікарські трави						
3	Готова продукція переробки						
3.1	заготовки європіддони паркет штахетник пиломатеріали піддони лаги брус двері дошка стругана суха дверні полотна дверні коробка						
3.2	відходи від пиломатеріалів пакети паливні відходи від лісопиляння тирса						

Нагірська К.Є.¹⁷⁷ пропонує управлінську звітність розробляти з врахуванням наступних принципів:

– “проєктування зверху” при формуванні показників внутрішньої звітності необхідно враховувати інформаційні потреби вищого керівництва, та перевіряти чи достатньою є інформація в облікових документах і реєстрах;

– агрегування (згорання інформації), тобто детальність звітів зменшується у міру збільшення рівня керівника, якому вони представляються;

– ієрархічності – передбачає уникнення дублювання оперативної інформації, що призначена для центрів відповідальності нижчих рівнів відповідальності, для середнього та вищого рівнів управління;

– організації – врахування специфіки діяльності суб’єкта господарювання та особливості конкретного підрозділу підприємства;

– відособленості, тобто орієнтація звітності на центри відповідальності;

– конкретності – спрямованість інформації на вирішення встановлених завдань управління;

– своєчасності формування і представлення управлінської звітності – оперативне ознайомлення керівництва та управлінського персоналу про здійснені господарські операції та їх вплив на діяльність суб’єкта господарювання;

– зіставності – можливість зіставлення інформації фінансового і управлінського обліку;

– аналітичності – управлінська звітність повинна містити не лише фактичні показники діяльності центрів відповідальності, але й інформацію про відхилення фактичних показників від планових;

– контрольованості витрат – в звітності структурних підрозділів, окрім фактичних витрат слід відображати планові;

– конфіденційності – передбачає контроль з боку керівництва підприємства за передачею та використанням інформації, представленої в звітності.

Вважаємо, що інформація з внутрішньої звітності, має відповідати таким якісним характеристикам:

– своєчасність – оперативність при представленні звітної інформації управлінському персоналу та керівництву підприємства для забезпечення своєчасного реагування на тенденції розвитку;

– достовірність – відображення всі здійснених суб’єктом господарювання операції, що впливають на майновий і фінансовий стан, без помилок і перекручування даних;

¹⁷⁷ Нагірська К.Є. Принципи та вимоги до формування звітності підприємств: управлінський аспект. *Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету*. Луцьк, 2013. Випуск 10 (37). Ч. 2. С. 176-183.

– доступність – відомості, наведені в звітності, зрозумілі для її користувачів;

– комплексність – наведена в звітності інформація відображає в повній мірі всі господарські операції за звітний період;

– порівнянність – можливість зіставлення інформації за різні періоди.

Ефективне управління підприємствами лісового господарства не можливе без чітко налагодженої та організованої системи бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим запропоновано форми внутрішньої звітності, що дозволять оперативно надавати керівництву підприємства інформацією про обсяги заготівель лісової продукції за її видами (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Внутрішня звітність щодо операцій з лісокористування

<i>№ з/п</i>	<i>Назва звітної форми</i>	<i>Номер форми</i>	<i>Зміст звітної форми</i>
1	Звіт про собівартість заготовленої продукції деревного походження при проведенні рубки головного користування	ВЗЛ-1	відображаються показники, що включаються до собівартості лісової продукції, заготовленої при проведенні рубки головного користування в експлуатаційних лісових ресурсах
2	Звіт про собівартість заготовленої продукції недеревного походження	ВЗЛ-2	відображається собівартість лісової супутньої та побічної продукції недеревного походження, зібраної власними силами
3	Звіт про наявність та рух продукції переробки	ВЗЛ-3	фіксується вартість одержаної переробленої лісової сировини та вартість реалізованої переробленої продукції, залишки такої продукції на кінець звітного періоду

Запропоновані форми внутрішньої звітності спрямовані на удосконалення облікового забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування на засадах сталого розвитку, а також дозволяють надавати повну та достовірну інформацію керівництву лісового господарства та управлінському персоналу про обсяги лісозаготівлі та є основою для формування Звіту зі сталого розвитку. Форми внутрішньої звітності рекомендовано складати щомісячно, а відповідальними за їх змістовного наповнення є матеріально відповідальні особи (лісники). Звіти формуються лісниками за кварталами лісових ресурсів.

Враховуючи інтеграційні процеси в Україні необхідним є адаптація вітчизняної економіки до вимог світового ринку. Тому першочерговими стають питання ефективної організації управління господарською діяльністю підприємств. Для здійснення ефективного управління діяльністю підприємств лісового господарства постає питання методичного, організаційного та інформаційного забезпечення. Реформування бухгалтерського обліку на

підприємствах лісового господарства вимагає впровадження концептуально нового підходу до відображення лісових ресурсів на мікроекономічному рівні.

Для суб'єктів господарювання, що функціонують на засадах сталого розвитку, актуальним є розробка звітності зі сталого розвитку для задоволення інформаційних запитів зацікавлених користувачів щодо економічної, соціальної та екологічної діяльності. Інтегрована звітність передбачає поєднання елементів фінансової та нефінансової (містить інформацію про вплив суб'єкта господарювання на навколишнє середовище, суспільство, економіку).

Міжнародна комісія з інтегрованої звітності здійснює розробку форм звітності з сталого розвитку та намагається розробити новий єдиний підхід до розкриття всіх показників у звітності зі сталого розвитку з метою задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів звітності – інвесторів, аудиторів, контрагентів, податкових і статистичних органів, громадськості, науково-дослідних організацій і установ. Головною метою складання Звіту зі сталого розвитку є підготовка та надання інформації, корисної зовнішнім користувачам, для прийняття рішень в контексті сталого розвитку.

Звітність зі сталого розвитку відносимо до одного з видів бухгалтерської звітності, оскільки всі показники, що в ній відображаються формуються в системі бухгалтерського обліку в розрізі трьох складових концепції сталого розвитку: економічної, екологічної та соціальної. Важливість звітності зі сталого розвитку не можливо переоцінити, оскільки вона повинна стати основним інформаційним джерелом для суспільства, адже розкриває всі результати (фінансові, соціальні, екологічні) діяльності суб'єкта господарювання.

У дисертаційному дослідженні І.Є. Ярової¹⁷⁸ розроблено соціально відповідальний звіт комплексних лісогосподарських підприємств щодо сталого екологічно збалансованого лісокористування, який складається з дев'яти розділів: лісова політика підприємства (оцінка результативності заходів щодо організаційно-економічних механізмів раціонального використання лісових ресурсів, екологізацію), інформація про впровадження елементів екологічного управління в господарську діяльність (сертифікація, екологічне страхування, екологічний аудит); ефективність і результативність екологічно спрямованої діяльності; кошторисно-бюджетна система фінансування підприємства: кількісна та якісна характеристика щодо використання та відтворення лісоресурсного потенціалу; інформація про впровадження екологічних технологій; управління знаннями в системі екологізації лісового господарства; відомості про співпрацю

¹⁷⁸ Ярова І.Є. Організаційно-економічні засади екологічно орієнтованого управління лісогосподарюванням: дис... на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук; спеціальність 08.00.06 - економіка природокористування та охорони навколишнього середовища. Сумський державний університет. Суми. 2011. 263 с. С. 180-181.

підприємств лісового господарства з органами місцевого самоврядування, некомерційними організаціями, населенням та соціальними групами.

Формування інтегрованої моделі звітності дасть змогу отримати повну інформацію щодо діяльності вітчизняних підприємств, усунути недоліки інформаційного забезпечення системи управління та більш детально відобразити фінансові ризики та можливості господарюючих суб'єктів. Тому сьогодні пріоритетним завданням залишається розробка єдиної моделі інтегрованої звітності соціально-відповідального бізнесу з урахуванням національних особливостей розвитку вітчизняної економіки.

На наш погляд, Інтегрований звіт про стійкий розвиток в частині операцій з лісокористування має містити такі показники (табл. 2.20).

Таблиця 2.20

Інформаційне наповнення Інтегрованого звіту про стійкий розвиток в частині операцій з лісокористування¹⁷⁹

№ з/п	Показник	Значення
1	2	3
1	Загальна площа лісового фонду (га)	24933,6
2	Площа забруднених лісових ресурсів	-
3	Кількість лісництв	4
	Майстерських ділянок	17
4	Загальна площа сертифікованих лісових ресурсів	455,9
5	Породний склад лісових ресурсів (%)	
	хвойні	63
	твердолистяні	10
	м'якколистяні	27
6	Загальний запас насаджень (тис. м ³) зокрема експлуатаційних лісових ресурсів	205925,40
7	Вікова структура:	
	молодняки	501,705
	середньовікові	2130,0
	пристигаючі	1148,10
	стигли і перестійні	925,40
8	Обсяги відтворення лісових ресурсів: - природним шляхом - штучним шляхом	92,5 61,3
9	Обсяги заготовленої продукції, робіт та послуг лісового господарства	849,7
9.1	в тому числі обсяги продукції лісозаготівель	317,4
10	Заготівля деревини - всього, куб. м	597,8
10.1	в тому числі: рубки головного користування (га)	208,5
10.2	рубки, пов'язані з веденням лісового господарства	352,2
10.3	інші рубки	37,1
11	Із загальної кількості заготовленої деревини лісоматеріали круглі - всього, куб. м	10750 8617
11.1	в тому числі: для виробництва пиломатеріалів і заготовок з них:	2718
11.2	хвойні	1590

¹⁷⁹ Заповнено для ДП «Малинський лісгосп АПК» за I-III квартал 2020 р.

Продовження табл. 2.20

1	2	3
11.3	дубові	1128
11.4	букові	-
11.5	для виробництва клеєної фанери і шпону з них:	-
11.6	дубові	-
11.7	букові	-
12	дров'яна деревина для технологічних потреб, куб. м	957
13	дрова для опалення, куб. м	590
14	Відходи лісозаготівель	3379,8
15	Обсяги заготівлі недеревної лісової продукції	-
16	Втрати лісових ресурсів (грн.)	691855,00
	- лісові пожежі	127395,00
	- хвороби	39230,00
	- пошкодження шкідниками;	48750,00
	- несприятливі природні умови;	97580,00
	- самовільні рубки	378900,00

До основних користувачів звіту зі сталого розвитку віднесено: контрагентів (зацікавлені в тому, щоб деревини мала легальне походження та була екологічно чиста), банківські установи (в умовах кризи надають переваги в кредитуванні лише тим суб'єктам господарювання, що розкривають у звітності економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності), екологічні установи (узагальнюють інформацію про стан лісових ресурсів і навколишнього середовища з метою інформування суспільства про можливі екологічні загрози).

Розкриття інформації про операції з лісокористування в зазначених розрізах дозволить надати користувачам звітності повну та достовірну інформацію про економічний і екологічний стан підприємств лісового комплексу. Формування Звіту зі сталого розвитку вітчизняними підприємствами лісового господарства сприяє забезпеченню конкурентних переваг у процесі здійснення господарської діяльності шляхом створення позитивного ділового іміджу та підвищення довіри вітчизняних і іноземних покупців до продукції підприємства.

Висновки до другого розділу

Система бухгалтерського обліку в лісовій галузі потребує концептуального перегляду, оскільки не відображає реальної економічної сутності операцій, що відбуваються з лісовими ресурсами. Запропоноване методичне забезпечення бухгалтерського обліку відтворення лісових ресурсів, яке передбачає ідентифікацію та групування витрат на відтворення лісових культур, робочий план рахунків, та сприяє формуванню повної та достовірної інформації щодо структури активів підприємства, їх ліквідності, а також оцінку та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку процесу лісозаготівлі не відповідає вимогам П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство». У зв'язку з цим необхідним є докорінне реформування системи бухгалтерського обліку в лісовій галузі. З метою вдосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів на стадії заготівлі запропоновано новий порядок бухгалтерського обліку процесу лісозаготівлі, що дозволяє своєчасно отримати повну та достовірну інформацію для вирішення управлінських питань, зокрема: встановлення ціни на деревину, заготовлену під час проведення рубок головного користування.

З урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств лісового господарства сформовано групи природоохоронних заходів, за якими запропоновано вести облік поточних та капітальних природоохоронних витрат: 1) нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку; 2) підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони й захисту лісів; 3) охорона та раціонального використання мисливської фауни; 4) покращення наукового і кадрового потенціалу розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві.

Виокремлено такі класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат: сировина та матеріали, енергетичні ресурси, запасні частини, МШП, основна і додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, амортизація природоохоронних об'єктів, технічне обслуговування та поточний ремонт, витрати на управління, інші природоохоронні витрати.

Природоохоронні витрати у лісовому господарстві слід обліковувати за допомогою комбінованого способу. Природоохоронні витрати, які можна віднести на собівартість конкретного виду лісопродукції та які мають тісний взаємозв'язок з технологічним процесом слід обліковуватися на субрахунку 237 «Природоохоронні витрати» або / і витрати на виконання природоохоронних заходів, виокремити які із загальної суми неможливо або не раціонально обліковувати на субрахунку 915 «Витрати на природоохоронну діяльність» із

відкриттям субрахунків відповідно до номенклатурних статей розробленої класифікації витрат.

Фінансова звітність підприємств лісового господарства містить викривлену інформацію про операції з лісокористування, оскільки вона формується на основі концепції права власності. Тому лісові ресурси не визнаються активами, що призводить до асиметрії інформації в фінансовій звітності та неможливості задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів, а також до неможливості її використання для проведення економічного аналізу та внутрішнього контролю. Тому розкриття інформації у фінансовій звітності повинно бути достатньо вичерпним для того, щоб задовольнити потреби користувачів в інформації щодо операцій з лісокористування. Розроблено порядок представлення інформації про операції лісокористування в звітності, який передбачає: відображення лісових ресурсів в складі довгострокових біологічних активів; запропоновано напрями розширення показників форми № 5 Приміток до річної фінансової звітності, що сприяє підвищенню ефективності інформаційного забезпечення на підприємствах лісової галузі.

Розроблено пакет внутрішньої звітності на основі якого формується Звіт про стійкий розвиток в частині операцій з лісокористування. Розкриття інформації про економічний і екологічний стан лісових ресурсів дозволяти підвищити рівень інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств.

РОЗДІЛ 3

РОЗВИТОК АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙ З ЛІСОВИМИ РЕСУРСАМИ

3.1. Економіко-екологічний аналіз як складова екологоорієнтованого управління лісовими ресурсами

Сучасний стан розвитку людства супроводжують значні екологічні проблеми, які виникають в результаті нераціональної взаємодії господарської діяльності людини і навколишнього середовища. Обмеженість, а в деяких випадках і зростаючий дефіцит природних ресурсів висувають на перший план завдання дбайливого та економного їх використання. По суті, мова йде не про скорочення обсягів використання природних ресурсів, а про їх більш ефективне використання, про зменшення їх питомої ваги на одиницю кінцевої продукції. Технологічний прогрес відкриває великі можливості для такого зменшення буквально у всіх галузях та типах виробництва. Вирішення цієї проблеми вбачається у впровадженні досягнень науково-технічного прогресу в освоєнні прогресивних, ресурсозберігаючих і безвідходних технологій. Тому, раціоналізація процесів природокористування залежить від самих природокористувачів, від тієї соціально-технічної політики, яку вони розробляють і втілюють в життя. Таким чином, сучасний інноваційний розвиток несе в собі можливість локалізації, а у ряді випадків і ліквідації негативних явищ, що зумовлені втручанням людини в природні процеси. За наявності певних соціальних умов технологічний прогрес в змозі забезпечити суспільство найсучаснішою екологічною технікою і технологією, здатною звести до мінімуму негативні наслідки природокористування.

Питання охорони навколишнього природного середовища повинні досліджуватися практично усіма науками, оскільки окремі дисципліни просто не в змозі охопити усі ці питання. Прагнення ж створити нову інтегральну науку про взаємодію суспільства і природи суперечить принципу спеціалізації і практично нездійснено. Звідси і сукупність знань про навколишнє середовище не може бути особливою наукою, а лише об'єднанням даних багатьох наукових дисциплін.

Вирішення галузевих проблем навколишнього природного середовища повинне і надалі бути справою окремих наукових дисциплін. Проте спеціалізація не повинна перешкоджати загальному підходу – необхідності бачити специфічні проблеми конкретного напрямку у світлі або контексті інших галузей знань. Якщо навколишнє природне середовище, з одного боку, є предметом діяльності багатьох наукових дисциплін, то, з іншого боку, кожна з цих дисциплін набуває на сьогодні нового аспекту, який її збагачує і в той же

час ускладнює її завдання. Тільки в цьому сенсі, значною мірою умовно, можна говорити про екологізацію суспільних наук.

Із зазначеного випливає, що суспільні науки активно втручаються в нову для себе сферу пізнання, істотно доповнюють людські знання в системі взаємовідносин «людина-суспільство-довкілля», допомагають регулювати ці відносини.

Будучи суспільною наукою, економіко-екологічний аналіз вивчає не лише явища, які безпосередньо відносяться до його предмету, але і ті, що потрібні для вивчення цього предмета, наприклад, природні багатства і довкілля, незважаючи на те що вони не відносяться до економічних і соціальних категорій. Природне середовище є фактором, що впливає на кількісні зміни суспільного життя, і в той же час випробовує вплив розвитку суспільного виробництва і суспільних відносин. Аналіз як суспільна наука вивчає природне середовище з економічних і соціальних позицій.

Важливість аналізу навколишнього природного середовища проявляється в тому, що його методологія повинна активно застосовуватися для визначення раціональних форм організації соціально-економічної інформації, яка використовується в управлінні природоохоронною діяльністю.

Значний внесок у формування теоретичних засад природокористування, висвітлення аспектів сталого розвитку й економіко-екологічного аналізу в різні роки зробили такі вчені: А.М. Бобко, А.І. Белоусов, І.В. Бешуля, А.М. Дейнека, Л.Г. Мельник, Є.В. Мішенін, Е.В. Рюмина, Б.К. Термена, Т.В. Токарєва, М.К. Шапочка, В.З. Холявка, М.А. Хвесик. Незважаючи на досягнення дослідників, суперечливим питанням залишається доцільність виокремлення економіко-екологічного аналізу як окремої науки, формування його теоретико-методологічних засад та можливість практичного застосування.

Аналіз (від грец. *analysis* – «розкладання») означає розподіл, розчленування на складові частини. З огляду на те, що останнім часом аналітичні методи стали широко використовуватися в науці, аналіз прийнято розглядати як синонім наукового дослідження.

До сьогодні не дано чіткої відповіді на запитання: чи правомірно взагалі включати природоохоронну діяльність до сфери економічного аналізу? Філософія предмет будь-якої науки розуміє як певну частину або сторону об'єктивної дійсності, яка вивчається тільки цією наукою. Один і той самий об'єкт розглядається різними науками у різних аспектах, при цьому кожна з них знаходить у ньому специфічні сторони чи відносини. Предмет економічного аналізу А.Д. Шеремет визначає так: «... господарські процеси підприємства, соціально-економічну ефективність і кінцеві фінансові результати діяльності, які утворюються під дією об'єктивних і суб'єктивних факторів та

відображаються через систему економічної інформації»¹⁸⁰. З цього ж приводу С.З. Мошенський, О.В. Олійник зазначає: «Предметом економічного аналізу є причинно-наслідкові зв'язки економічних процесів діяльності підприємств»¹⁸¹.

Так, Т.А. Дьоміна слушно вказує: «...предмет природоохоронної діяльності підприємств тісно взаємопов'язаний з предметом економічного аналізу в будь-якій його інтерпретації та їх визначення не суперечать одне одному. Насправді, проведення заходів з охорони навколишнього середовища і раціонального використання природних ресурсів є складовою частиною виробничо-господарської діяльності підприємств, які відображаються не тільки в екологічних, але й економічних результатах. Розширення ж об'єкта аналітичних досліджень по мірі розвитку та ускладнення народногосподарського механізму – процес неминучий»¹⁸². Погоджуючись з цією дослідницею, спільність між предметом економічного аналізу і предметом економіко-екологічного аналізу, як одного з його видів, вбачаємо у вивченні причинно-наслідкових зв'язків, які виникають у результаті взаємодії екологічних та економічних процесів у ході виробничо-господарської діяльності підприємств.

У широкому ж розумінні *предмет* економіко-екологічного аналізу слід розуміти як кількісні й якісні сторони процесів і явищ у сфері взаємодії суспільства та природи в умовах визначеності місця й часу.

Отже, ключовим елементом у трактуванні предмету економіко-екологічного аналізу є виробничо-господарська діяльність підприємств з усіма її складовими і причинно-наслідковими зв'язками між ними. Виробничо-господарська діяльність сучасних підприємств характеризується винятково складною системою постійно діючих взаємопов'язаних економічних, виробничо-технологічних, соціальних та екологічних процесів.

Виробничо-технологічні процеси базуються на використанні специфічних стадій функціональних процесів, пов'язаних зі створенням продукції з певними споживчими властивостями. Економічні процеси регулюють весь виробничий процес і відображаються у його вартості. Саме вартість є тим стрижнем, навколо якого обертаються різні складові мікро-, мезо- та макроекономічного розвитку. Більш того, виробничо-технологічні, соціальні й екологічні процеси прямо або частково входять до системи економічних (вартісних) характеристик розвитку підприємств, а інформація, яка стосується економічних процесів,

¹⁸⁰ Баканов М.И., Мельник М.В., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Учебник. Под ред. М.И. Баканова. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2005. 536 с. С. 21

¹⁸¹ Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / За ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2007. 704 с. С. 23

¹⁸² Демина Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М.: Финансы и статистика, 1990. 112 с.

передається у вартісному виразі через систему економічних і фінансових показників. Соціальні процеси спрямовані на створення та забезпечення соціально прийнятних умов трудової діяльності, які водночас зумовлені економічними й технологічними процесами.

При розгляді екологічних процесів у контексті економічного аналізу необхідно достатньо чітко визначитися із межею цих процесів. Як розширений, так і традиційний підхід до оцінки екологічних процесів та їхнього взаємозв'язку з предметом економіко-екологічного аналізу не можуть бути визнані єдино правильними, оскільки зберігається еволюційна спрямованість розвитку процесів природокористування. У цих умовах найбільш ретельне й глибоке аналітичне дослідження екологічних процесів можливе у випадках, коли вони безпосередньо впливають на ефективність функціонування підприємств і динаміку руху матеріальних, трудових та грошових потоків і, власне, є вартісним фактором підприємства.

Водночас природа економічного аналізу полягає в тому, щоб забезпечити наукове розпізнавання нових тенденцій у розвитку процесів господарювання та врахувати, зокрема і в межах прогнозів, їхній вплив на кінцевий результат. У цьому аспекті поле взаємодії й взаємозв'язку економічних та екологічних процесів складно переоцінити. Потенційним користувачам обліково-аналітичної інформації про діяльність суб'єктів господарювання надзвичайно важливо знати не лише про поточний фінансовий стан підприємства і його вартість, що базується на використанні традиційних оцінок ефективності відтворювального циклу, а й про глибинні причини цього процесу та можливі приховані відносини. Стійкий на перший погляд фінансово-економічний стан підприємства може бути в реальності зовсім іншим, якщо не враховувати систему відповідних обмежень екологічного характеру, що базуються на концепції сталого розвитку.

Предмет економіко-екологічного аналізу розкривається через його об'єкти: стан природного середовища → природні й інші ресурси → виробництво (виконання робіт, надання послуг) та інша діяльність → продукція (роботи, послуги) → фінансові результати → природні й інші ресурси → стан природного середовища.

Щодо визначення сутності економіко-екологічного аналізу в спеціальній літературі також немає єдиної думки, але трактування вчених-аналітиків можна об'єднати у дві групи. Представники першої групи вважають, що економіко-екологічний аналіз вивчає взаємодію екологічних і економічних процесів, пов'язаних зі збереженням та покращенням навколишнього природного

середовища, і дає змогу проаналізувати екологічні витрати [183; 184; 185; 186]. Прихильники ж другої групи стверджують, що економіко-екологічний аналіз є одним із інструментів оцінки екологічної усталеності розвитку територій, галузей та підприємств і передусім прийняттю оптимальних управлінських рішень у сфері природокористування й охорони навколишнього середовища [187; 188; 189].

Узагальнивши існуючі підходи, вважаємо, що *економіко-екологічний аналіз (ЕЕА)* – це процес дослідження причинно-наслідкових зв'язків діяльності підприємств, яка впливає на навколишнє природне середовище, під дією об'єктивних та суб'єктивних економічних, екологічних і соціальних факторів; наукове обґрунтування екологічних норм та нормативів; виявлення причин позитивних і негативних тенденцій, що впливають на навколишнє природне середовище, з'ясування факторів, що їх зумовили, та кількісне вимірювання їхнього впливу; комплексне виявлення внутрішніх невикористаних резервів підвищення ефективності природоохоронної діяльності й покращення стану навколишнього природного середовища і вироблення науково обґрунтованих управлінських рішень.

Мета економіко-екологічного аналізу передусім залежить від інтересів внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації. Основні цілі аналізу вбачаються у дослідженні особливостей процесу природокористування підприємств з позицій підвищення їхньої еколого-економічної безпеки і стійкості. Крім цього, важливо оцінити вплив еколого-економічних процесів на фінансові перспективи розвитку підприємств та організацій. Отже, *метою економіко-екологічного аналізу* є дослідження причинно-наслідкових зв'язків діяльності підприємств, яка впливає на навколишнє природне середовище, з метою формування необхідних управлінських рішень.

Так, Т.А. Дьоміна у праці «Облік і аналіз витрат підприємства на природоохоронну діяльність» зауважує: «Аналіз природоохоронної діяльності повинен здійснюватися за двома напрямками. Перший – це виявлення масштабів, елементів і результатів природоохоронної діяльності, другий – вимірювання її впливу на формування і оцінку кінцевих показників діяльності

¹⁸³ Максимів Л.І., Пелиньо Л.М. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні. *Вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2006. Випуск 16.3. С. 25-29.

¹⁸⁴ Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. № 2. С. 18-23. С. 20.

¹⁸⁵ Аптекар С. С., Верич Ю.Л. Проектний аналіз: Підручник. Донецьк: ДонНУЕТ, 2008. 308 с.

¹⁸⁶ Рюміна Е. В. Анализ эколого-экономических взаимодействий. М.: Наука, 2000. 157 с.

¹⁸⁷ Мишенина Н.В., Мишенин Е.В. Методологические основы формирования системы показателей эколого-экономического уровня производства. *Вісник Сумського державного університету*. 1995. №4. с. 82-93.

¹⁸⁸ Мельник Л.Г., Шапочка М.К. Основи екології. Економічна економіка та управління природокористуванням: Підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельник та к.е.н. М.К. Шапочки. Суми: ВТД «Університетська книга», 2006. 759 с.

¹⁸⁹ Савицька Г.В. економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. 3-тє вид., випр. і доп. К.: Знання, 2007. 668 с.

підприємства»¹⁹⁰. До завдань першого напрямку ця дослідниця зараховує загальну характеристику впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище; виявлення наявності та стану споруд і обладнання природоохоронного призначення, їхньої відповідності типу й обсягу основного виробництва та виявлення умов функціонування природоохоронних служб, тобто аналіз організаційно-технічного рівня природоохоронної діяльності; аналіз і оцінка природоохоронних заходів, у процесі проведення яких підвищується організаційно-технічний рівень з метою покращення екологічних результатів; визначення та оцінка ступеня використання наявних природних ресурсів; аналіз поточних і капітальних витрат на природоохоронну діяльність; аналіз результатів діяльності з покращення невикористаних природних ресурсів та якості навколишнього середовища, у процесі якого дається оцінка ефективності природоохоронної діяльності. Завдання другого напрямку Т.А. Демина вбачає у відповіді на запитання: «В чому більше зацікавлене підприємство, що в кінцевому результаті дасть більший прибуток – економія витрат, пов'язаних із додержанням вимог екологічності виробництва (що може понести за собою відповідні штрафні санкції) чи реалізація необхідної природоохоронної діяльності?»¹⁹¹.

З огляду на зміст і мету вважаємо за доцільне до основних завдань економіко-екологічного аналізу зарахувати такі:

- комплексне оцінювання ефективності процесів природокористування у межах відтворювального циклу суб'єктів господарювання, їхньої активності й привабливості;
- оцінка впливу діяльності підприємства на стан навколишнього природного середовища;
- аналіз та оцінка природоохоронних заходів;
- аналіз ефективності капітальних природоохоронних витрат підприємства і необоротних активів;
- аналіз ефективності поточних природоохоронних витрат підприємства;
- оцінка ефективності ресурсозберігаючих технологій;
- аналіз фінансових результатів природоохоронної діяльності й ефективності раціонального природокористування;
- інформаційне забезпечення управлінського персоналу підприємства та інших користувачів;

¹⁹⁰ Демина Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М.: Финансы и статистика, 1990. 112 с. С. 24

¹⁹¹ Демина Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М.: Финансы и статистика, 1990. 112 с. С. 26

- аналіз і прогнозування еколого-економічного ризику й якості управлінських рішень, пов'язаних з процесами природокористування, освоєння ресурсозберігаючих технологій та виробництв з утилізації й переробки відходів;
- оцінка ефективності екологічного оподаткування та інших зобов'язань природоохоронного характеру;
- моделювання і прогнозування еколого-економічних процесів та оцінка їхнього впливу на перспективний стійкий розвиток.

На сьогодні виникла об'єктивна необхідність у комплексній (інтегральній) методиці аналізу результатів господарської діяльності, що слід розуміти з точки зору не лише отримання певного розміру прибутку, а й посилення стійкості підприємства, приросту його вартості, зокрема з урахуванням екологічно орієнтованих факторів.

Еколого-економічні фактори, які здійснюють прямий або непрямий вплив на господарську діяльність і результати функціонування підприємств, досі не враховуються за їхньою реальною вартістю, а окремі фактори, пов'язані з потенційними витратами, не враховуються взагалі. Тому планований результат від тих або інших інвестиційних вкладень істотно відрізняється від реального, оскільки потрібні додаткові (у ряді випадків – значні) коригуючі дії. Одне з важливих завдань екологічного аналізу полягає в оптимізації управлінських рішень у цій сфері з урахуванням вимог поточного та довгострокового фінансового управління підприємством.

Більшість науковців стверджує, що екологічні процеси мають виражатися в гармонійному поєднанні всіх його об'єктів, у тому числі й процесів природокористування, де особливу увагу слід приділяти їхнім структурно-динамічним змінам і впливу на кінцеві фінансово-економічні результати. Такий підхід загалом відповідає принципу суттєвості в обліково-аналітичному блоці наукових дисциплін та може бути основою для дослідження всього комплексу методологічного інструментарію, який стосується цієї проблеми, особливо щодо їхнього поглиблення і вдосконалення.

Методологію економіко-екологічного аналізу (ЕЕА) слід розуміти як оптимальну відповідність теорії методу системі конкретних способів, прийомів та дій, спрямованих на розкриття всієї сукупності зв'язків і взаємозалежностей, що стосуються процесів природокористування суб'єктів господарювання. Основою для методології ЕЕА є сукупність відповідних принципів, головним з яких є *принцип науковості*, оскільки саме в його межах передбачається використання комплексу науково обґрунтованих методик та процедур.

Відмінна риса *принципу системності* полягає в тому, що запаси природокористування за своєю об'єктивною природою не можуть бути досліджені самі по собі, оскільки вони перебувають у тісному взаємозв'язку з

іншими соціально-економічними, техніко-технологічними і первинно-природними процесами. Останні визначають необхідність дослідження кожного показника, який стосується процесів природокористування, а також його значення в екологічному аналізі. Своєрідним продовженням принципу системності є *принцип комплексності*, який базується на використанні вартісних параметрів взаємодії суб'єктів господарювання з природою, техногенними й фінансовими сферами. Через низку показників з різних джерел інформації, передусім з бухгалтерського обліку, забезпечується єдність обліково-аналітичних систем контролю стану та ефективності процесів природокористування, у тому числі й з позицій права використання принципів системності та комплексності. Останнє не зменшує важливості принципу комплексності, що дає змогу ідентифікувати еколого-економічні процеси у просторі й часі та давати їм конкретне кількісне вираження в тісному зв'язку з якісними характеристиками.

Принцип дієвості (суттєвості) економіко-екологічного аналізу полягає у практичній значущості аналітичних матеріалів при прийнятті управлінських рішень, які безпосередньо впливають на досягнення й оптимізацію відповідних показників. Висока дієвість економіко-екологічного аналізу забезпечує також його *ефективність*, що дає змогу суттєво покращити весь комплекс параметрів, пов'язаних зі стійким економічним розвитком при мінімальних затратах на проведення аналітичних досліджень.

Відносна новизна ЕЕА як частини комплексного економічного аналізу об'єктивно зумовлює необхідність конкретизації та доповнення цілої низки його методологічних завдань й інструментів. Одна з найгостріших проблем – це уточнення екологоорієнтованої вартості підприємства, її відображення в системі бухгалтерського обліку, вдосконалення структури звітності за економіко-екологічними показниками, можливості та меж використання в економіко-екологічному аналізі позаоблікових джерел інформації.

Важливим критерієм визначення специфіки й послідовності етапів економіко-екологічного аналізу є його значення для користувачів. Як і в інших обліково-аналітичних дисциплінах, цей аналіз для зовнішніх користувачів визначається звітністю природоохоронного характеру, яка згідно з чинним законодавством подається підприємствами до державних відомств управління та контролю. Використання аналітичних даних на основі звітності дає змогу розкрити структуру і динаміку процесів природокористування, зокрема при їхньому порівнянні з групою подібних природокористувачів.

До основних джерел інформації економіко-екологічного аналізу діяльності підприємства належать: дані первинних бухгалтерських документів, статистичної та бухгалтерської звітності у сфері природокористування (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Джерела інформації для економіко-екологічного аналізу підприємства

Підрозділ підприємства	Характер інформації	Документ	Призначення інформації
Відділ екології	Інформація про потреби ресурсів	Екологічні паспорти підприємства. Журнали первинного обліку	Розрахунок абсолютних і відносних показників для економіко-екологічного аналізу
	Відомості про використання шкідливих речовин	Документація екологічного моніторингу і контролю	
Відділ бухгалтерії	Відомості щодо природоохоронних витрат і доходів, вартості та охорони навколишнього середовища	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форма № 2; Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи, форма № 1; Витрати на капітальний ремонт основного устаткування природоохоронного призначення тощо	
Відділ кадрів	Інформація про чисельність персоналу	Документація з обліку персоналу	
Юридичний відділ	Інформація про конфліктні ситуації	Документація щодо штрафних виплат, погашених зобов'язань	
Відділ маркетингу	Дані про контакти із громадськістю	Підготовка «зелених звітів», використання інформації про екологічність підприємства з метою маркетингу	

Основними вимогами до показників, що використовуються в ЕЕА, є такі: актуальність, достовірність, достатня простота розрахунків, можливість порівняння.

Важливо для розуміння економіко-екологічного аналізу здійснити поділ його на види. На сьогодні у спеціальній літературі не розроблено єдиної класифікації економіко-екологічного аналізу. Тому доцільно розглянути питання класифікації економіко-екологічного аналізу з метою глибшого його засвоєння і можливості подальшого вдосконалення. Так, Є.В. Мішенін та Т.В. Токарева¹⁹² вважають економіко-екологічний аналіз категорією, яка має багатоаспектний, комплексний характер і містить основні складові (види): екологічна експертиза, екологічне діагностування, ситуаційний аналіз, екологічний маркетинговий аналіз та екологічний аудит. При цьому вчені наводять взаємозв'язок між вказаними видами, зокрема екологічне діагностування й екологічний ситуаційний аналіз призначені для виявлення екологічних проблем, «вузьких місць» у виробничому процесі та

¹⁹² Мишенін Е.В., Токарева Т.В. Эколого-экономический анализ как комплексная категория оценки экологически устойчивого развития. *Экологическая экономика и управление. Т.2. Экономика для экологии*. Сумы: ИПП «Мрья-1» ЛТД, 1997. С. 125-129. С. 126

природокористуванні й забезпечення інформаційно-аналітичної бази для розробки природоохоронних заходів, програм з попередження екологічних порушень.

За результатами дослідження обліково-аналітичної літератури з питань класифікації ЕЕА виокремлюємо такі його види відповідно до різних класифікаційних ознак (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Типологія видів економіко-екологічного аналізу

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Вид ЕЕА</i>
За суб'єктами (користувачами) аналізу	Внутрішній і зовнішній
За часом дослідження	Ретроспективний, оперативний та перспективний
За галузевою ознакою	Галузевий і міжгалузевий
За об'єктами управління	Аналіз організаційно-технічного рівня природоохоронної діяльності; аналіз капітальних і поточних природоохоронних витрат; аналіз фінансових результатів природоохоронної діяльності; аналіз еколого-економічних зобов'язань та ризиків
За методикою дослідження	Порівняльний, діагностичний, факторний, стохастичний (кореляційний)
За змістом аналізу	Комплексний, локальний, тематичний
За повнотою охоплення об'єктів	Суцільний і вибірковий
За рівнем автоматизації робіт	Комп'ютеризований, автоматизований

Особливість *внутрішнього ЕЕА* полягає у тому, що використовується ширший інформаційний масив при аналітичних розрахунках для внутрішніх користувачів. Основне завдання – це підрахунок резервів підвищення ефективності виробництва з еколого-економічної точки зору, покращення фінансової стійкості, у тому числі за рахунок зниження природоохоронних витрат, компенсаційних і податкових статей, штрафних санкцій підприємства. Цей аналіз дає змогу коригувати реальні та потенційні витрати екологічного характеру.

Зовнішній ЕЕА передбачає надання рейтингової оцінки ступеня екологічної шкоди підприємства навколишньому природному середовищу з метою визначення стратегії й тактики його екологічної політики. Він проводиться на основі інформації щодо екологічних норм і нормативів об'єкта досліджень, які дають змогу ефективно регулювати економіко-екологічні відносини підприємства.

Відмінності внутрішнього та зовнішнього економіко-екологічного аналізу зумовлені переважно різними методами проведення та інформаційними можливостями звітності.

За ознакою часу економіко-екологічний аналіз може бути ретроспективний, оперативний і перспективний.

Сутність *ретроспективного ЕЕА* полягає у системному, комплексному дослідженні результатів природоохоронної діяльності підприємства чи інших екологічних процесів за результатами їхнього розвитку за певний аналітичний період (рік, квартал, місяць тощо). Вміння бачити екологічну перспективу дає саме ретроспективний ЕЕА, який є основою перспективного ЕЕА. Можливості ретроспективного ЕЕА значно ширші, оскільки його здійснення можливе за всіма критеріями наукового дослідження, природоохоронна діяльність підприємства досліджується комплексно та всебічно за звітними даними за відповідний період. При проведенні ретроспективного ЕЕА використовуються різноманітні прийоми і способи, широка інформаційна база. Отже, важливе завдання ретроспективного аналізу – це оцінка господарсько-екологічних процесів підприємства за певний період.

Сутність *оперативного ЕЕА* полягає у забезпеченні управління своєчасною дієвою інформацією про зміну екологічної ситуації, причини цієї зміни, відхилення від регламентованих екологічних норм та нормативів з метою своєчасного прийняття рішень, спрямованих на попередження й усунення негативних змін у навколишньому природному середовищі та ефективне маневрування наявними природними ресурсами. Оперативний ЕЕА слугує підставою для прийняття рішень з регулювання екологізації виробництва¹⁹³. Оперативний ЕЕА використовується на всіх рівнях управління. В умовах постійної зміни ринкової кон'юнктури у сферу дослідження оперативного ЕЕА потрапляє оцінювання навколишнього природного середовища з метою використання найефективніших умов функціонування підприємства.

До основних завдань оперативного ЕЕА належать:

- постійне спостереження за відхиленнями еколого-економічних показників оперативного управління від регламентованих екологічних нормативів за місцем, причинами і відповідальністю осіб;
- оперативна оцінка екологічної ситуації внутрішнього та зовнішнього середовища за станом, що утворився чи може утворитись;
- розробка заходів і підготовка варіантів рішень, спрямованих на швидке усунення виявлених недоліків, попередження чи локалізацію впливу негативних факторів на навколишнє природне середовище;
- подання оперативної еколого-аналітичної інформації органам охорони навколишнього середовища чи на запит користувачів.

Оперативний ЕЕА має ряд особливостей: терміновість, дієвість, масовість, достовірність, цілеспрямованість.

¹⁹³Екологізація виробництва означає, що подальший розвиток виробництва може здійснюватися лише за умов обов'язкового застосування методів екологічної регламентації господарської діяльності, принципів екологічного аудиту й екологічних методів господарювання. Ці принципи реалізуються за допомогою принципів: науковості, оптимальності, комплексності, платності та справедливості

Джерелами інформації оперативного економіко-екологічного аналізу є дані первинних бухгалтерських документів, операцій, що стосуються стану процесів природокористування на підприємстві. Вони дають змогу широко використовувати природоохоронні індикатори, орієнтовані на натуральні та умовно-натуральні показники.

Перспективний ЕЕА – це дослідження еколого-економічної системи підприємства за всіма параметрами, які визначають її майбутній стан. До переваг перспективного економіко-екологічного аналізу належать прогнозування й обґрунтування майбутніх прогнозів, що стосуються ефективності природоохоронної діяльності, ймовірності виникнення екологічних ризиків, техніко-економічного освоєння маловідходних і безвідходних технологій, вибору з них найбільш прийнятних з точки зору окупності інвестиційних проєктів. Складання цих прогнозів багато в чому базується на теорії ймовірності з використанням усієї сукупності економіко-математичного та статистичного моделювання, що знижує точність прогнозу, незалежно від його об'єктивної необхідності.

За галузевою ознакою ЕЕА поділяється на галузевий і міжгалузевий. У методиці *галузевого економіко-екологічного аналізу* враховується специфіка окремих галузей економіки природокористування (промисловості, сільського господарства, будівництва, транспорту, металургії, лісового та мисливського господарства тощо). Необхідність дослідження специфіки природокористування у різних галузях економіки зумовлює потребу в розробці методики ЕЕА з урахуванням особливостей і умов кожної галузі економіки.

Взаємозв'язки окремих галузей та наявність внутрішнього зв'язку між ними вказують на необхідність розробки міжгалузевого ЕЕА. *Міжгалузевий економіко-екологічний аналіз* є теоретичною і методологічною основою аналізу процесів природокористування в усіх галузях економіки. Він дає змогу виявити взаємозв'язки процесів природокористування окремих галузей, наявність внутрішніх зв'язків між ними та визначити найбільш загальні методологічні риси й особливості природоохоронної діяльності.

За змістом розрізняють комплексний (повний аналіз всієї діяльності підприємства), локальний (аналіз діяльності підрозділів природоохоронного призначення) і тематичний економіко-екологічний аналіз (дослідження окремих питань, які в даний момент найбільше цікавлять).

За охопленням об'єктів, що вивчаються, ЕЕА поділяється на суцільний та вибірковий. При *суцільному ЕЕА* висновки надаються після дослідження всіх без винятку об'єктів, при *вибірковому* – за результатами обстеження тільки частини об'єктів.

Різні види економіко-екологічного аналізу, його цільова спрямованість, і специфіка процесів природокористування потребують об'єктивного використання різноманітних аналітичних методологічних інструментів, зокрема їх комбінування. Серед найбільш вживаних з усієї сукупності аналітичних методів, що використовуються в економіко-екологічному аналізі, виділяють емпіричні методи, які відомі та достатньо прості (спостереження, вимірювання, моделювання); методи, орієнтовані на групування і порівняння, індексні й балансові узагальнення. Інша група методів базується на елементах математичного та математико-статистичного моделювання.

Економіко-екологічний аналітичний інструментарій вирізняється гнучкістю використання вже діючого інструментарію щодо особливостей процесу природокористування на різних рівнях.

Якщо розглядати метод економіко-екологічного аналізу як спосіб пізнання процесів природокористування, то необхідно вказати, що він складається з послідовних дій, а саме з:

- а) спостереження за процесами природокористування, визначення їхньої кількісної оцінки на базі абсолютних і відносних показників;
- б) систематизації та групування еколого-економічних процесів;
- в) агрегування аналітичної інформації, її моделювання й прогнозування впливу екологічних факторів на фінансову стійкість підприємства;
- г) обґрунтування управлінських рішень, що стосуються найбільш ефективного функціонування та організації з позицій збереження екологічних вимог.

Таким чином, проведення економіко-екологічного аналізу на підприємствах дасть змогу:

- визначати, планувати, нормувати, контролювати й аналізувати природоохоронні витрати підприємства;
- створити умови для порівняння основної та природоохоронної діяльності при їхній оцінці та стимулюванні;
- вивчати економічні, екологічні та соціальні результати від природоохоронної діяльності й визначати їхній вплив на ефективність підприємства і ціну продукції за основними видами діяльності, які найбільше забруднюють навколишнє природне середовище;
- визначити ефективність природоохоронної діяльності та витрат на неї, а також оцінити економічний збиток, що завдає суспільству забруднення навколишнього природного середовища;
- оцінити вплив природоохоронної діяльності на формування результативних показників господарської діяльності підприємства.

3.2. Аналіз природоохоронних заходів з відновлення лісових ресурсів

У світі спостерігається глобальне використання природних ресурсів, зумовлене розвитком науково-технічного прогресу. Природні ресурси¹⁹⁴ – це частина сукупності природних умов існування людства, важлива складова навколишнього середовища, яке використовується у процесі національного виробництва для задоволення матеріальних і культурних потреб суспільства. Предмети й об'єкти, що виготовляються з природних ресурсів, безмежні, перерахувати їх неможливо. Що ж стосується безпосередньо природних ресурсів, то їх відносно небагато: земля, вода, ліс, рослинний та тваринний світ, атмосферне повітря, сонячна енергія, енергія вітру, корисні копалини тощо.

Завдання аналізу відновлення лісових ресурсів передбачає: оцінювання реальності планів лісового господарства, ступеня їхнього виконання та впливу на обсяги відновлення лісів; оцінювання рівня ефективності використання лісових ресурсів; виявлення резервів економії лісових ресурсів і розроблення конкретних заходів з їх використання.

Результати аналізу свідчать, що включення витрат відходів на виробничі цілі до нормативу витрат є прикриттям безгосподарності щодо обліку використання вторинних матеріальних ресурсів. У практиці лісового господарства виникають певні труднощі, зумовлені недосконалістю технологічних процесів, їхньою непристосованістю до завдань безвідходного виробництва і високим рівнем витрат на збирання відходів та одержання технологічної щепи.

Складність освоєння і відновлення лісових ресурсів виявляється у високій працемісткості заготівлі та переробки відходів лісозаготівель (табл. 3.3, додаток И, табл. И4). Отже, в цілому витрати на рубання, пов'язані з веденням лісового господарства, інші рубання та ліквідація захаращеності ЧОУЛМГ за 2019 р. зросли на 46285,7 тис. грн., або на 212,2 % порівняно з 2015 р., і на 36512,4 тис. грн. (115,6 %) порівняно з 2016 р., на 38769,6 тис. грн., або на 132,2 %, порівняно з 2017 р., та на 23852,5 тис. грн. (53,9 %) порівняно з 2018 р.

Загальний обсяг рубань догляду за лісом за досліджувані 2015-2019 рр. зріс як у гектарах, так і в кубічних метрах переважно за рахунок збільшення рубань освітлення, проріджування та прохідних рубань. При цьому сума витрат на такий обсяг робіт також зросла. Що стосується інших видів рубань, пов'язаних з веденням лісового господарства, то щодо рубань, пов'язаних з реконструкцією деревостанів, спостерігається зменшення витрат, але тільки порівняно з 2016-2017 рр., порівняно ж з 2015 р. такі витрати значно зросли. Наведена інформація свідчить про виконання окреслених планів роботи лісогосподарських підприємств.

¹⁹⁴ *Энциклопедия лесного хозяйства: в 2 т. [науч. ред. С. А. Родин, отв. ред. А. Н. Філіпчук]. Т. 2. М.: ВНИИЛМ, 2006. 416 с.*

Таблиця 3.3

Склад витрат на рубання, пов'язані з веденням лісового господарства, інші рубання і ліквідація захаращеності
Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

Найменування робіт, заходів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
1. Рубки догляду за лісом:	5813,4	26,66	6206,0	19,65	6742,5	22,99	8580,1	19,39	17571,1	25,80
з них: а) освітлення	1420,8	6,52	1277,1	4,04	1374,0	4,69	1685,9	3,81	3684,0	5,41
б) прочищення	1373,8	6,30	1606,5	5,09	1937,4	6,61	2084,1	4,71	4106,7	6,03
в) проріджування	575,1	2,64	778,3	2,46	844,3	2,88	876,5	1,98	2876,0	4,22
г) прохідні рубки	2443,7	11,21	2544,1	8,06	2586,7	8,82	3933,4	8,89	6904,5	10,14
2. Інші види рубок, формування й оздоровлення лісів та інші заходи, пов'язані з веденням лісового господарства – всього, з них:	15347,6	70,38	24654,6	78,07	21671,3	73,90	34135,8	77,16	47481,8	69,73
2.1. Санітарні – всього:	12518,7	57,40	20206,6	63,98	18979,1	64,72	31392,3	70,96	39983,2	58,72
а) вибіркові санітарні	3611,6	16,56	4440,1	14,06	4698,8	16,02	8721,7	19,71	15811,1	23,22
б) суцільні санітарні	8907,1	40,84	15766,5	49,92	14280,3	48,70	22670,6	51,24	24173,6	35,50
2.2. Лісовідновні рубки	2243,4	10,29	3758,3	11,90	1838,2	6,27	874,0	1,98	5329,4	7,83
2.3. Рубки переформування	–	–	–	–	97,1	0,33	23,1	0,05	–	–
2.4. Рубки пов'язані з реконструкцією деревостанів	56,2	0,26	80,3	0,25	100,8	0,34	43,4	0,10	78,5	0,12
2.5. Ландшафтні рубки	–	–	–	–	–	–	0,0	0,00	39,6	0,06
3. Інші заходи, пов'язані з веденням лісового господарства	529,4	2,43	609,4	1,93	656,3	2,24	1157,3	2,62	2050,4	3,01
4. Інші заходи не пов'язані з веденням лісового господарства	117,9	0,54	111,5	0,35	253,9	0,87	368,3	0,83	495,3	0,73
5. Інші витрати	–	–	–	–	0,3	0,00	–	–	495,3	0,73
Усього	21808,3	100,00	31581,6	100,00	29324,3	100,00	44241,4	100,00	68093,9	100,00

Допоміжні лісогосподарські роботи передбачають відведення лісосік під рубання, пов'язані з веденням лісового господарства, інші рубання і ліквідацію захаращеності, відведення ділянок під інші види користування, трелювання деревини на верхні склади, ремонт та утримання осушувальних систем, інші витрати (табл. 3.4, додаток И табл. И5).

Таблиця 3.4

Склад витрат на допоміжні лісогосподарські роботи Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

Вид робіт, заходів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
1. Відведення лісосік під рубки формування і оздоровлення лісів та інші заходи	79,2	0,4	135,5	0,6	102,8	0,5	58,6	0,2	1417,8	2,8
2. Відведення ділянок під інші види користування	–	–	–	–	136,9	0,6	–	–	–	–
3. Трелювання деревини на верхні склади	17863,3	96,0	21701,9	97,0	20535,7	96,5	34231,7	97,6	46933,8	94,2
4. Ремонт і утримання осушувальних систем	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5. Інші витрати, з них:	664,5	3,6	544,8	2,4	505,8	2,4	799,9	2,3	1488,6	3,0
будівництво тимчасових (сезонних) лісогосподарських доріг	645,3	3,5	537,9	2,4	490,2	2,3	786,0	2,2	1459,4	2,9
ремонт та утримання наявної лісодорожної мережі	–	–	–	–	–	–	–	–	1,8	0,0
Усього	18607,1	100,0	22382,2	100,0	21281,2	100,0	35090,2	100,0	49840,2	100,0

Отже, обсяг допоміжних лісогосподарських робіт збільшився у 2019 р. порівняно з 2015 р. на 31233 тис. грн., або на 167,8 %, на 27458 тис. грн., або на 122,7 %, порівняно з 2016 р., на 28558,7 тис. грн., або 134,2 %, порівняно з 2017 р., і на 14750 тис. грн., або на 42 %, порівняно з 2018 р. Переважно це пов'язано з тим, що у 2019 р. значно зросли витрати на трелювання деревини на верхні склади та відведення ділянок під інші види користування відповідно на 29070 тис. грн., 27458 тис. грн., 28559 тис. грн. і 14750 тис. грн.

До заходів лісовідновлення, які здійснюються у лісовому господарстві, належать: садіння та висівання лісу, сприяння природному поновленню, реконструкцію насаджень, догляд за лісовими культурами, доповнення лісових культур, підготовку ґрунту під лісові культури, заготівлю лісового насіння, вирощування посадкового матеріалу в розсадниках, придбання насіння і посадкового матеріалу, створення й вирощування плантацій, інші витрати (табл. 3.5., додаток II табл. II1). Отже, витрати у динаміці зросли за 2015-2019 рр.: на 9209,4 тис. грн., або на 229,5 % порівняно з 2015 р., на 8180,82 тис. грн., або на 162,22 % порівняно з 2016 р., на 7575,8 тис. грн., або на 134,15 % порівняно з 2017 р., на 6432,3 тис. грн., або на 94,72 % порівняно з 2018 р. – переважно за рахунок збільшення доповнення лісових культур, заготівлі лісового насіння, вирощування посадкового матеріалу і створення та вирощування плантацій.

При проведенні робіт з відновлення лісів здійснюються витрати на підготовку ґрунту, посів і садіння лісу, догляд за лісокультурами, підготовку насіння тощо. За статтею «Вирощування садивного матеріалу в розсадниках» це стосується лісових сіячів здійснюють витрати на закладання розсадників та догляд за розсадниками минулих років. Вартість лісового насіння, витраченого на посів у посівному відділенні розсадників, тут не відображається. Наявність посадкового матеріалу (однорічних сіячів, придатних для висаджування, і сіячів дворічних та старших, придатних для висаджування), вирощеного на площі посівного відділення розсадника, відображається у тисячах штук за даними осінньої технічної інвентаризації розсадників, шкіл і плантацій та актів про викопування посадкового матеріалу. За статтею «Вирощування садивного матеріалу в розсадниках» це стосується саджанців і вкорінених пагонів, відображаються витрати на їхнє вирощування у школах та на плантаціях. Наявність посадкового матеріалу вказується за даними осінньої інвентаризації. До витрат на вирощування сіячів і саджанців відноситься заробітна плата робітників, частка витрат на утримання механізмів, вартість добрив, хімікатів, матеріалів на покриття посівів, затінення й обгороджування розсадників.

Протипожежні природоохоронні заходи передбачають витрати на влаштування протипожежних розривів, влаштування мінералізованих смуг, догляд за мінералізованими смугами і протипожежними розривами, благоустрій рекреаційних ділянок, організацію та утримання пожежно-хімічних станцій і радіозв'язку, будівництво об'єктів протипожежного призначення, авіаційне патрулювання лісів, утримання тимчасових протипожежних наглядачів, утримання інспекторів міліції, гасіння лісових пожеж, інші витрати (табл. 3.6., додаток II табл. II2).

Таблиця 3.5

Склад витрат на відновлення лісів на землях, наданих у постійне користування, Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

Найменування робіт, заходів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Садіння і висівання лісу – всього, зокрема:	597,3	14,88	722,8	14,33	772,3	13,67	881,3	12,98	2216,1	16,76
садіння лісу	593,7	14,79	720,4	14,29	770,3	13,63	879,7	12,95	2178,5	16,48
висівання лісу	3,6	0,09	2,3	0,05	2,0	0,035	1,6	0,02	37,6	0,284
2. Сприяння природному поновленню	7,6	0,19	14,3	0,28	9,3	0,164	–	–	91,7	0,693
3. Реконструкція насаджень	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
4. Догляд за лісовими культурами в переведенні на однократний	1106,1	27,56	1150,9	22,82	1150,4	20,37	1644,7	24,22	3429,9	25,94
5. Доповнення лісових культур	225,7	5,62	426,3	8,45	515,9	9,13	604,1	8,89	1034,5	7,824
6. Обробіток ґрунту під лісові культури, зокрема:	602,1	15	763,2	15,14	638,6	11,30	749,6	11,04	2199,6	16,63
під лісові культури наступного року	5,7	0,14	7,5	0,15	11,69	0,20	7,3	0,11	10,3	0,078
7. Заготівля лісового насіння – всього,	119,5	2,98	142,9	2,8	375,5	6,65	172,0	2,53	581,6	4,398
зокрема: сосни	0	0	0,77	0,02	0,17	0,003	0,18	0,003	0	0
– ялини	31,7	0,79	43,4	0,86	78,4	1,39	114,2	1,68	0,7	0,006
– дуба	58,0	1,45	55,9	1,11	41,2	0,73	45,2	0,67	206,6	1,562
– бука	0,57	0,01	4,44	0,09	29,9	0,53	0	0	11,4	0,086
– інші	81,10	2,02	38,46	0,76	225,8	3,99	12,5	0,18	362,9	2,745
8. Вирощування садивного матеріалу в розсадниках	1211,9	30,19	1726,1	34,23	1981,1	35,08	2570,9	37,86	3541,5	26,78
9. Створення і вирощування плантацій	68,5	1,71	37,4	0,74	123,5	2,19	84,2	1,24	–	–
10. Інші витрати	74,9	1,87	58,7	1,16	80,4	1,42	83,9	1,24	128,1	0,969
Усього	4013,7	100	5042,7	100	5647,2	100	6790,8	100	13223,0	100

Таблиця 3.6

Склад витрат на охорону лісу від пожеж Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

Найменування робіт, заходів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
1. Влаштування протипожежних розривів	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
2. Влаштування мінералізованих смуг	0,7	0,09	6,4	0,72	7,3	0,55	10,9	0,62	19,8	0,91
3. Догляд за мінералізованими смугами та протипожежними розривами	2,4	0,31	1,1	0,12	8,3	0,62	14,7	0,84	31,7	1,46
4. Благоустрій рекреаційних ділянок	–	–	–	–	1,4	0,10	17,7	1,01	24,2	1,12
5. Організація, утримання лісових пожежних станцій і зв'язку	175,3	22,37	292,1	33,07	308,3	23,12	363,6	20,73	477,9	22,04
6. Ремонт об'єктів протипожежного призначення	172,5	22,02	23,7	2,68	34,6	2,59	108,1	6,16	–	–
7. Авіаційне патрулювання лісів	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
8. Утримання тимчасових пожежних наглядачів	333,5	42,56	469,7	53,18	867,8	65,07	1098,0	62,60	1390,1	64,12
9. Утримання інспекторів міліції	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10. Гасіння лісових пожеж	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
11. Інші витрати	99,2	12,66	90,3	10,22	106,0	7,95	141,0	8,04	224,4	10,35
Усього	783,6	100	883,3	100	1333,7	100	1754,0	100,0	2168,1	100

Таким чином, витрати на охорону лісу від пожеж за 2019 р. збільшилися загалом, так і щодо всіх заходів. Загалом витрати зросли на 1384,5 тис. грн. (176,7 %) порівняно з 2015 р., на 1284,8 тис. грн. (145,5 %), порівняно з 2016 р., на 834,4 тис. грн., або на 62,6 %, порівняно з 2017 р., на 414 тис. грн. (23,6 %) порівняно з 2018 р.

Природоохоронні заходи, пов'язані з боротьбою зі шкідниками і хворобами лісу, передбачають витрати на: лісопатологічні обстеження; експедиційні роботи; винищувальні роботи в осередках шкідників та хвороб, у тому числі: а) авіаційними методами; б) наземними методами; виробництво біологічних препаратів; ґрунтові розкопки й інші витрати (табл.3.7., додаток II табл. ІЗ).

Таблиця 3.7

Склад витрат на боротьбу зі шкідниками і хворобами лісу Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

Найменування робіт, заходів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
1. Лісопатологічні обстеження	82,8	85,9	174,7	96,2	132,1	93,0	190,7	57,1	81,0	92,3
2. Експедиційні роботи	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
3. Винищувальні роботи в осередках шкідників і хвороб, всього	1,7	1,78	–	–	–	–	–	–	–	–
у т. ч.: а) авіаційними методами	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
б) наземними методами	1,7	1,78	–	–	–	–	–	–	–	–
4. Виробництво біологічних препаратів	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5. Ґрунтові розкопки	2,1	2,2	1,7	0,9	2,7	1,9	4,7	1,4	1,8	2,1
6. Інші витрати	9,7	10,1	5,1	2,8	7,3	5,1	138,2	41,4	4,9	5,6
Усього	96,4	100,0	181,5	100,0	142,1	100,0	333,5	100,0	87,8	100,0

За даними табл. 3.7 витрати на боротьбу зі шкідниками та хворобами лісу за 2019 р. зменшилися як загалом, так і за всіма статтями, зокрема на 8,6 тис. грн. (8,96 %) порівняно з 2015 р., на 93,7 тис. грн. (51,64 %) порівняно з 2016 р., на 54,3 тис. грн. (38,22 %) порівняно з 2017 р. та на 233,49 тис. грн., або на 70,0 %, порівняно з 2018 р. Як видно, темпи зниження цих витрат значні. Найменшу частку становлять заходи щодо покращення наукового й кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві – від 0,1% до 0,24%.

Зважаючи на те, що в Україні ще не затверджено проєкт Ліси України – 2030 р., основною метою якого є активізація роботи з розмноження та охорони лісів, єдиним релевантним джерелом інформації щодо розміру та складу природоохоронних заходів у лісовому господарстві є Звіт про результати виконання державної цільової програми «Ліси України» на 2010-2015 роки. Результати реалізації природоохоронних заходів відповідно до завдань Державної цільової програми «Ліси України» на 2010-2015 роки свідчать про позитивну динаміку їх обсягів і підтверджують досягнення запланованих результатів (рис. 3.1).

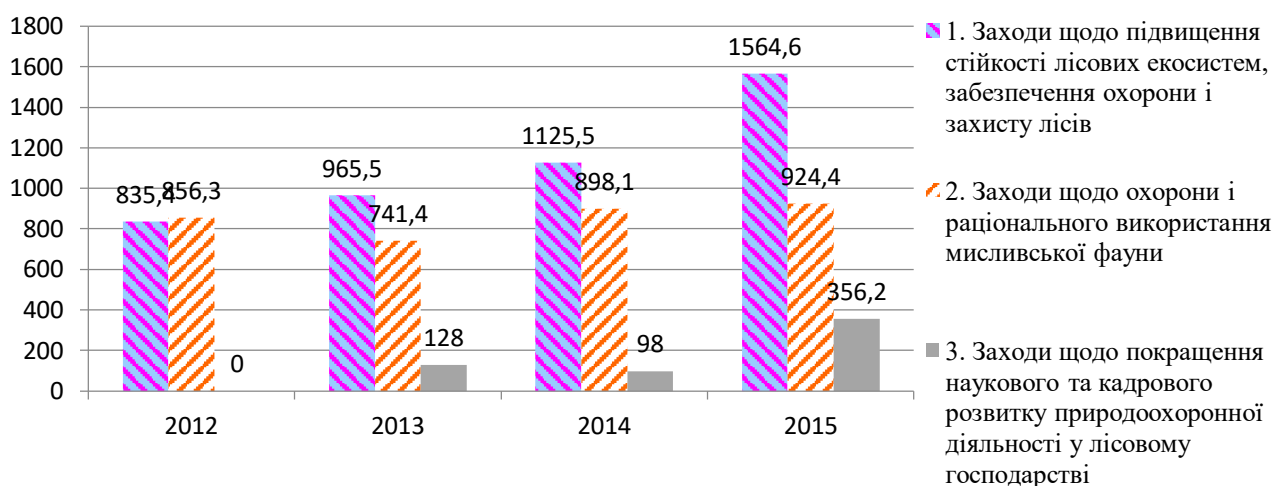


Рис. 3.1. Динаміка природоохоронних заходів відповідно до виконання завдань Державної цільової програми «Ліси України» за 2012-2015 рр.

Проаналізувавши динаміку обсягів перерахованих природоохоронних заходів протягом 2012-2015 рр. згідно з даними ЧОУЛМГ за джерелами фінансування (кошти державного бюджету із загального та спеціальних фондів та власні кошти лісогосподарських підприємств) можемо впевнено стверджувати, що реалізація природоохоронних заходів здійснювалася за рахунок власних джерел коштів більше, ніж на 90%.

Витрати на природоохоронні заходи щороку зростають і здійснюються як за рахунок державного бюджету так і власних джерел коштів лісогосподарських підприємств. Аналіз витрат на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі свідчать про позитивну динаміку їх розмірів і підтверджують актуальність дослідження таких витрат, особливо в межах окремих лісогосподарських підприємств (рис. 3.2).

Проаналізувавши динаміку обсягів витрат на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі протягом 2015-2019 рр. (рис. 3.3) згідно з даними Державної служби статистики України за джерелами фінансування (кошти державного бюджету із загального та спеціальних фондів та власні джерела коштів лісогосподарських підприємств)

можна впевнено стверджувати, що реалізація природоохоронних заходів здійснювалася за рахунок власних джерел коштів більше, ніж на 90 %. Тому виникає необхідність визначення економічної доцільності або ефективності природоохоронної діяльності.



Рис. 3.2. Витрати на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі*

*Джерело: складено авторами на основі¹⁹⁵

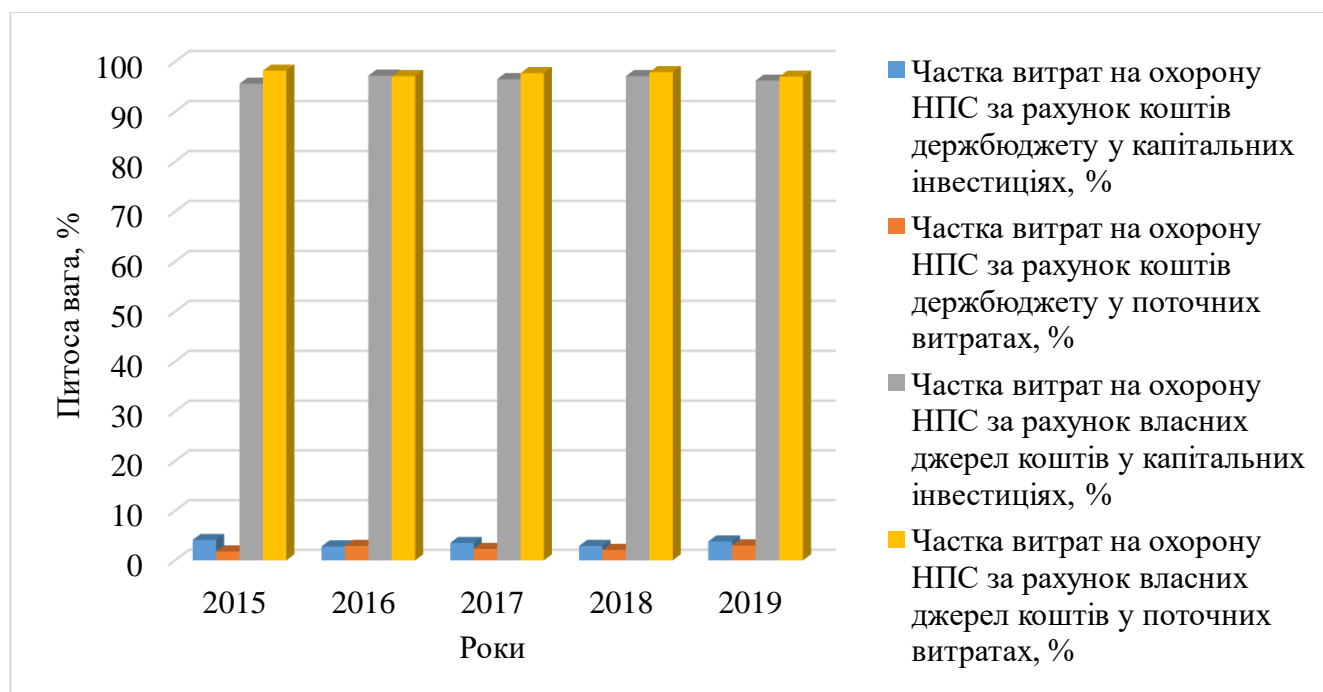


Рис. 3.3. Витрати на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві за рахунок джерел фінансування*

*Джерело: складено авторами на основі¹⁹⁶

¹⁹⁵ Довкілля України за 2019 рік. Статистичний збірник. К., 2020 р. 200 с.

Встановлено, що основним джерелом фінансування природоохоронних заходів є власні кошти лісогосподарських підприємств, а основним джерелом доходу – дохід від реалізації продукції лісозаготівлі та деревообробки. Чітко спостерігається залежність між обсягом заготівлі продукції, обсягами природоохоронних заходів і обсягом їхнього фінансування. Цю залежність можна відобразити ланцюговим зв'язком (рис. 3.4).

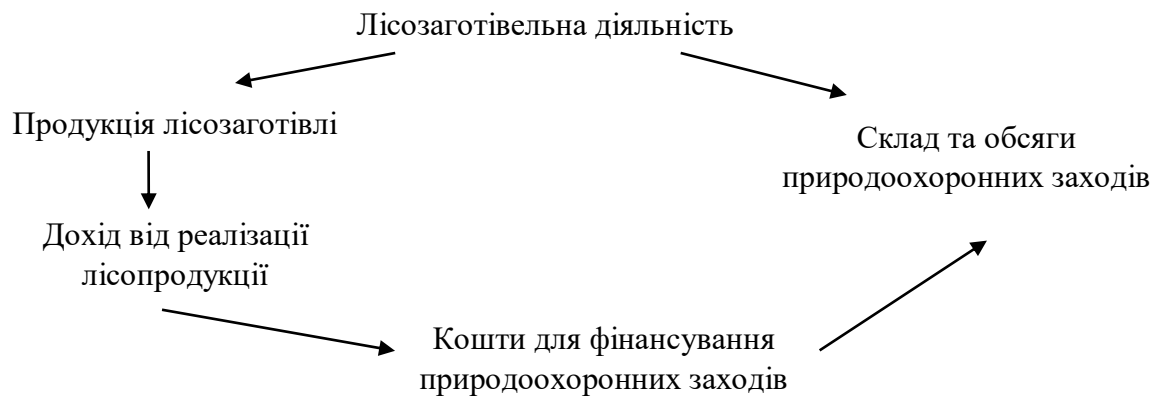


Рис. 3.4. Взаємозв'язок обсягів лісозаготівлі та потреби у проведенні природоохоронних заходів

На рис. 3.4 наочно показано важливість аналізу виробництва та реалізації продукції лісового господарства, яка дає змогу акумулювати кошти для фінансування природоохоронних заходів, з одного боку, й обсяги заготівлі якої формують необхідний перелік і обсяг робіт природоохоронного характеру – з іншого.

Загалом же виконання завдань, визначених державною програмою, є успішним та дало змогу: поліпшити стан і якісний склад лісів, посилити їхні екологічні функції та підвищити продуктивність; створити умови для досягнення оптимальних показників рівня лісистості; вдосконалити законодавство з питань лісового господарства з урахуванням екологічних, соціальних і економічних функцій лісів; запровадити нові природозберігаючі технології проведення лісозаготівель; удосконалити та оптимізувати систему управління лісовим господарством, лісовпорядкування, інвентаризації та моніторингу стану лісів; забезпечити соціальний захист працівників галузі лісового господарства; забезпечити ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку; збільшити обсяг деревини, заготівля якої проводиться з використанням природозберігаючих технологій; зменшити загрозу деградації земель.

Проведений аналіз також показує, що для дотримання раціонального лісокористування в умовах сталого розвитку при лісозаготівлі важливою є технологія лісозаготівлі, яка має набувати екологобезпечного спрямування. Це

¹⁹⁶ Довкілля України за 2019 рік. Статистичний збірник. К., 2020 р. 200 с.

передбачає врахування екологічного фактора при побудові технологічних процесів лісозаготівлі – максимально повно використовувати заготовлену деревину з усіма видами відходів заготівлі – та дотримання екологічних норм і обмежень. Лісозаготівельні процеси передбачають дві принципові схеми використання відходів лісозаготівлі, які існують за технологіями головного виробництва:

1. Виробництво щепи з відходів на базі стаціонарних ріжучих машин на нижніх складах транспортування відходів із лісосіки на нижній склад.

2. Виробництво щепи на лісосіці (біля пня) та біля лінії лісовозних доріг на базі мобільних ріжучих машин¹⁹⁷.

Технології з вивезення деревини і сортиментної заготівлі визначають вибір схеми освоєння ресурсів відходів. Оцінку технологій лісозаготівлі на предмет екологічності й безвідходності можна здійснювати за допомогою таких блоків техніко-економічних показників (рис. 3.5).

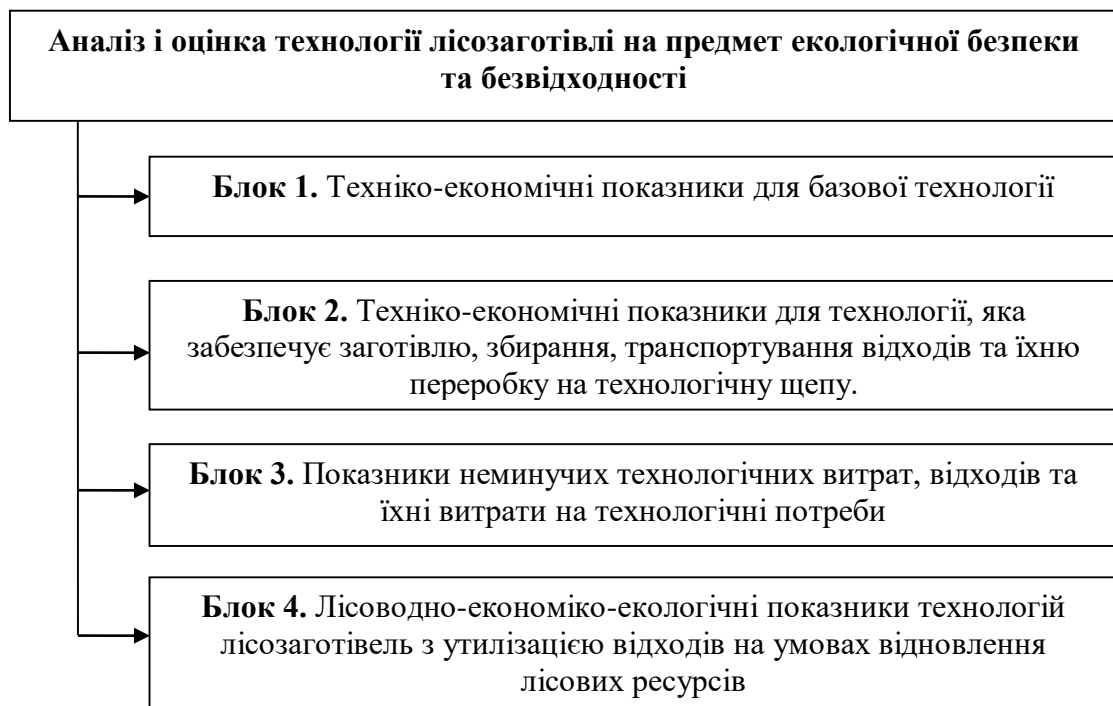


Рис. 3.5. Показники оцінки технології лісозаготівлі на предмет екологічності й безвідходності*

*Джерело: розроблено авторами

До першого блоку відносяться такі технічні критерії: марка машини, обладнання для кожної операції; енергомісткість кожної машини і за процесом загалом; чисельність основних та обслуговуючих працівників за операціями;

¹⁹⁷ Гринченко В. В. Проведение рубок ухода за лесом / В. В. Гринченко, Л. П. Самсонова. – М. : Лесн. промышл., 1982. – 80 с. С. 43

нормативна продуктивність машин (обладнання); вартість машин (обладнання).

Другий блок передбачає оцінювання машин і обладнання, які додатково введені до основного технологічного процесу лісозаготівель з метою утилізації відходів (гілкопідбирачі, пересувні різальні машини, стаціонарні різальні машини, щеповози).

Третій блок показників дає змогу оцінити технологію лісозаготівлі залежно від природних умов (сезону заготівлі, характеру ґрунтів), визначати процент неминучих втрат відходів у результаті обламування гілок, при падінні дерев (особливо в зимовий період), вдавлювання відходів у землю гусеницями та колесами звалювальних і трелювальних машин.

Четвертий блок включає відносні показники, які характеризують ступінь впливу виробничо-господарської діяльності на стан лісових ресурсів, ефективність заготівлі і відновлення лісових ресурсів у взаємозв'язку і взаємообумовленості із проміжними, кінцевими лісогосподарськими, екологічними, фінансовими і соціальними результатами діяльності лісогосподарських підприємств.

3.3. Аналіз ефективності природоохоронної діяльності лісового господарства

Особливої актуальності в наукових дослідженнях багатьох вчених [198; 199; 200] набуває інтеграція екологічного фактору в методологію економічних наук, зокрема в бухгалтерський облік і економічний аналіз. Основною тенденцією еколого-економічного напрямку в працях є дослідження питань, що стосуються навколишнього природного середовища в економічному, соціальному та екологічному аспектах.

Проте пропозиції щодо формування цілісного обліково-аналітичного забезпечення управління природоохоронною діяльністю лісового господарства з урахуванням економічного, екологічного та соціального аспектів практично відсутні. Водночас, діяльність підприємств лісового господарства має багато галузевих особливостей. Тому для належного обліково-аналітичного забезпечення управління природоохоронною діяльністю таких підприємств необхідним є детальне дослідження та врахування впливу таких особливостей

¹⁹⁸ United Nations. System of Environmental Economic Accounting 2012; Central Framework; United Nations: New York, NY, USA, 2017.

¹⁹⁹ United Nations. Environmental Management Accounting Procedures and Principles; Prepared For the Expert Working Group on "improving the role of government in the promotion of environmental management accounting"; United Nations Division for Sustainable Development: New York, NY, USA, 2001. 144 p.

²⁰⁰ Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні сталого розвитку економіки : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.

при розробці системної методики оцінки ефективності природоохоронних заходів лісогосподарських підприємств, яка враховуватиме економічні, екологічні та соціальні аспекти використання лісових ресурсів.

Результативність та ефективність природоохоронної діяльності визначається з різних позицій, починаючи з оцінки й аналізу доходу від реалізації природоохоронних заходів та закінчуючи оцінкою попередження збитку. Складний і багатоаспектний характер взаємозв'язку виробничої та природоохоронної діяльності лісогосподарських підприємств не дає змогу дати точну оцінку переходу еколого-економічних систем на вищий ступінь функціонування.

Завданнями аналізу ефективності результатів природоохоронної діяльності є:

- оцінка виконання плану за відповідними показниками;
- оцінка факторів, що впливають на досягнуті результати;
- визначення відповідності досягнутих результатів існуючим нормам допустимого забруднення компонентів навколишнього середовища й середньогалузевим нормам використання природних ресурсів;
- оцінка наявного організаційно-технічного рівня природоохоронної діяльності та запланованих природоохоронних заходів за даними, одержаними при аналізі результатів діяльності з покращення використання природних ресурсів;
- вибір природоохоронних заходів, застосування яких буде сприяти подальшому покращенню результатів природоохоронної діяльності²⁰¹.

Покращення і значне зростання економічних критеріїв ефективності виробничо-фінансової діяльності не обов'язково призводить до пропорційного покращення показників природоохоронної діяльності. Якісна зміна цих показників настає після досягнення достатньо високого рівня використання виробничих ресурсів²⁰². Визначити це можливо, незважаючи на всю багатоманітність його форм, шляхом використання всього комплексу аналітичного інструментарію. Тут важливо знайти оптимальне співвідношення в середині кожного із застосовуваних методологічних прийомів, що забезпечить диференційний підхід до досліджуваних явищ і процесів. Щодо природоохоронної діяльності це означає необхідність кількісного сприйняття умов та масштабів реконструкції й модернізації виробництва, за якими розпочинається перехід до іншого рівня природоохоронної діяльності.

²⁰¹ Белоусов А. И. Курс эколого-экономического анализа : уч. пособ. М. : Финансы и статистика : ИНФРА-М, 2010. 160 с.

²⁰² Berendt F., Fortin M., Suchomel C., Schweier J. Productivity, costs, and selected environmental impacts of remote-controlled mini forestry crawlers. *Forests* 2018, 9, 591. URL: <https://doi.org/10.3390/f9100591>

Аналіз ефективності природоохоронної діяльності в загальному контексті ресурсозбереження не вирішує питання оцінки ефективності власне природоохоронних заходів. Охорона навколишнього середовища давно стала відносно самостійною сферою, хоча й без організаційних основ. Більшість суб'єктів господарювання тією чи іншою мірою виокремлює фінансові та інші ресурси для здійснення заходів щодо охорони природи²⁰³. Створення і функціонування природоохоронних підрозділів ставить питання щодо забезпечення контролю за їхнім виконанням, з урахуванням оцінки ефективності.

У результаті дослідження і узагальнення систем показників оцінки природоохоронної діяльності пропонуємо здійснювати аналіз ефективності природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства, який передбачає:

- оцінювання лісогосподарського підприємства як джерела впливу на лісові ресурси;
- аналіз витрат на природоохоронну діяльність;
- оцінка ефективності результатів природоохоронної діяльності;
- формування пропозицій для підвищення ефективності природоохоронної діяльності (рис. 3.6).

Кінцева мета наведеного алгоритму аналітичної роботи полягає у підготовці аналітичної інформації, яка є необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, що давали би змогу досягти максимальної ефективності витрат на природоохоронну діяльність.

Результатом аналізу природоохоронної діяльності має бути система показників результатів природоохоронних заходів (проектів), яка передбачає:

1.1. Еколого-економічне оцінювання лісових ресурсів:

1.1.1. Оцінка економічного споживання лісових ресурсів передбачає: розрахунок вартісної оцінки ресурсів деревного походження, вартісної оцінки лісових ресурсів недеревного походження (продукція побічного користування) і вартісної оцінки ресурсів тваринного походження та розроблення методики розрахунку ймовірної майбутньої вартості лісових ресурсів.

Вартісна оцінка запасів деревини у лісі на окремих ділянках розраховується за допомогою врахування: ціни лісопродукції (круглих лісоматеріалів, технологічної тріски тощо), яку можна виготовити з деревини в лісі; повної собівартості лісопродукції, яка буде виготовлена з деревини в лісі (за винятком кореневої плати за спеціальне використання запасів деревини), і транспортних витрат на доставку лісопродукції у пункт реалізації; основного й

²⁰³ Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М. : Финансы и статистика, 1990. 112 с.

оборотного капіталу, необхідного на заготівлю лісопродукції в лісі та її транспортування у пункт реалізації, й банківського відсотка [204; 205].



Рис. 3.6. Структурно-логічна схема аналізу природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства*

*Джерело: розроблено авторами

Методика розрахунку вартісної оцінки недеревної лісової рослинності істотно відрізняється від методики розрахунку вартісної оцінки запасів деревини через істотну відмінність їхнього відтворення і використання. Після вирубування деревного запасу недеревна рослинність щорічно поновлюється без втручання людини. Врожай збирається не один раз, а декілька разів протягом вегетаційного періоду впродовж 5–10 років, а інколи й більш тривалішого періоду. Продуктивність лісових ягідників, лікарських та технічних недеревних рослин щорічно зменшується під впливом конкуренції з боку злакових і деревної рослинності. Врожай недеревної рослинності часто нелегко прогнозувати, оскільки він залежить від численних екологічних чинників. Через це вартісні оцінки недеревної лісової рослинності менш достовірні порівняно з економічними оцінками деревного запасу, тому їх прогнозувати значно складніше.

²⁰⁴ Балацкий О. Ф. Экономика и качество окружающей природной среды. Л. : Гидрометеоиздат, 1984. 190 с.

²⁰⁵ Бобылев С. Н., Ходжаев А. Ш. Экономика природопользования : учеб. М., 2003. 567 с.

1.1.2. Оцінка екологічних функцій лісових ресурсів передбачає розрахунок вартісної оцінки корисних функцій лісу та їхньої ймовірної майбутньої вартості.

Економічну оцінку корисних властивостей лісу (рекреаційних, захисних, охоронних тощо) можна об'єктивно оцінити лише за економічним ефектом (внутрішнім і зовнішнім)²⁰⁶. Необхідно мати на увазі, що економічний ефект від використання рекреаційних, захисних, охоронних та інших корисних властивостей лісу визначається великою кількістю чинників. Виявлення кореляційних зв'язків між економічними оцінками корисних властивостей лісу і чинниками, що їх зумовлюють, пов'язане з великим обсягом наукових досліджень.

1.1.3 Оцінка соціальних функцій лісових ресурсів передбачає оцінку споживання ресурсів іншими користувачами та збереження природної спадщини для майбутніх поколінь.

Чим вищі функції лісу, тим більша продуктивна сила суспільної праці, на підставі якої визначається її економія. Викладені особливості економічної інтерпретації різноманітних властивостей лісу мають суттєве значення при вирішенні проблем управління лісовими ресурсами в умовах ринкової системи господарювання.

При методологічному оцінюванні не забезпечене повне узгодження екологічних і соціальних функцій з реально існуючими економічними й соціальними процесами. Водночас не визначено відповідні критерії, які виражають соціальні функції лісу економічними показниками, що призводить до вироблення неефективних управлінських рішень.

1.2. В процесі господарювання лісогосподарські підприємства в якості одного із пріоритетних напрямків розвитку мають розглядати правильне та економічно й екологічне виправдане природокористування. Використання природних ресурсів, у тому числі й лісових, прийнято поділяти на раціональне і нераціональне.

Раціональне використання лісових ресурсів – це максимальне вилучення всіх корисних продуктів із лісових ресурсів з найменшим завданням шкоди іншим галузям економіки, що базуються на тому самому ресурсі, та стану природного середовища, необхідного для життя людини. В той час, як *нераціональне використання лісових ресурсів* – це неповне вилучення корисних продуктів із лісових ресурсів, тобто часткова утилізація і завдання значної шкоди природному середовищу та іншим галузям економіки, що базуються на цьому ж ресурсі²⁰⁷.

²⁰⁶ Сиякевич И. М., Туница Ю. Ю. Стимулирование эколого-экономической эффективности лесопользования. Львов : Изд-во при Львов. госуд. ун-те «Вища школа», 1985. 175 с.

²⁰⁷ Энциклопедия лесного хозяйства: в 2 т. [науч. ред. С. А. Родин, отв. ред. А. Н. Філіпчук]. Т. 2. М.: ВНИИЛМ, 2006. 416 с. С. 258

Крім того, необхідно звернути увагу на поняття «стійке використання природних ресурсів», яке розуміють як використання природних ресурсів таким чином і такими темпами, які не призводять до їхнього виснаження в довгостроковій перспективі, та таким чином зберігається здатність задовольняти потреби теперішнього й майбутнього поколінь.

Рішення наявних проблем переходу від складеного лісокористування до раціонального має починатися з формування та обґрунтування основи визначення критеріїв раціональності. Тобто, того, що на сьогодні слід вважати розумним з точки зору усього людства та майбутніх поколінь. Таке складне і важливе питання може бути вирішене лише спільними дослідженнями природничих, гуманітарних і технічних наук, а також представниками громадських і політичних діячів. Оскільки при виокремленні критеріїв раціональності гостро необхідно брати до уваги не лише економічні і технічні чинники, але і враховувати фундаментальні екосистемні положення.

Ураховуючи вище вказане, в табл. 3.8 наведено основні показники оцінки лісокористування.

1.3. Організація природоохоронної діяльності на підприємствах має здійснюватися в межах чинного законодавства [146; 208]. Така діяльність має відповідати діючим державним та регіональним програмам охорони та раціонального використання лісових ресурсів з урахуванням цілей сталого розвитку. Форма організації на кожному підприємстві визначається в першу чергу, його галузевою приналежністю. Окрім цього, до уваги мають братися такі аспекти, як структура управління і виробництва, технічні та технологічні особливості, обсяги господарської діяльності тощо. Вагоме значення в раціональній організації природоохоронної діяльності має конкретизація у розподілі видів природоохоронних робіт та посадових обов'язків кожного працівника відповідного структурного підрозділу підприємства.

Другий етап – «Аналіз витрат на природоохоронну діяльність» передбачає їх аналіз та оцінку за напрямками впливу на лісові ресурси – поточних і капітальних природоохоронних витрат відповідно до сформованих груп природоохоронних заходів [209]. Аналіз поточних та капітальних природоохоронних витрат можна здійснити за допомогою як абсолютних, так і відносних показників.

Аналіз поточних та капітальних природоохоронних витрат відповідно до груп природоохоронних заходів здійснено на прикладі ДП «Чернівецький лісгосп» за 2019 р. (табл. 3.9). за результатами аналізу встановлено, що в

²⁰⁸ Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.1991 р., № 1264-XII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>

²⁰⁹ Танасієва М. М., Бонарев В. В. Особливості методики обліку поточних природоохоронних витрат у лісовому господарстві. Ефективна економіка. 2018. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2018/96.pdf.

2019 р. ДП «Чернівецький лісгосп» вклало кошти у будівництво й купівлю природоохоронних об'єктів основних засобів і нематеріальних активів на суму 1296,4 тис. грн. для забезпечення лише однієї групи природоохоронних заходів, а це підтверджує їх недостатній рівень. В той час 328,7 тис. грн., вкладено у реконструкцію та капітальний ремонт природоохоронних об'єктів.

Таблиця 3.8

Показники для оцінки лісокористування

Показник	Формула розрахунку
1. Економічна оцінка ресурсів побічного користування лісом (дикорослі плоди, ягоди, горіхи, гриби, деревні соки, лікарська сировина тощо) (R _{пк}) [213]	$R_{пк} = \sum V_i C_i,$ де R _{пк} – економічна цінність ресурсів побічного користування, лісом, грн.; V _i – запас і-го ресурсу, економічно доступного до використання, грн.; C _i – ринкова (закупівельна) ціна одиниці і-го ресурсу, грн./т.
2. Економічний ефект від використання ресурсів побічного користування лісу (E _{Рпк}) [222]	$E_{Рпк} = \sum (V_i \times r_i) / E,$ де V _i – обсяг і-го ресурсу, т.; r _i – рента з одиниці і-го ресурсу, грн./т; E – норматив капіталізації (0,03).
3. Економічна оцінка полезахисних функцій лісосулт (лісових насаджень) (R _{зф})	$R_{зф} = \sum (v \times S_m (Z_z \times K_z - Z_n)) / E_k,$ R _{зф} – економічна цінність захисної функції лісових насаджень, грн.; Z _z – замикаючі затрати на виробництво 1ц продукції рослинництва залежно від впливу лісових насаджень; Z _n – індивідуально зведені витрати на виробництво 1ц продукції рослинництва, грн.; v – середньозважена врожайність с/г культур на 1 га земельної площі, ц.; S _m – площа земель, що підлягає меліорації, га.; K _z – коефіцієнт продуктивності (ефективності); E _k – коефіцієнт капіталізації, рівний 0,12.
4. Економічна оцінка рекреаційного лісокористування (R _p)	$R_p = r \times g [(1 + E_{пр})^T - 1] / E_{пр} (1 + E_{пр}),$ де r – рента від рекреаційного лісокористування, грн.; g – коефіцієнт ефективності рекреаційного лісокористування; 1 – фактичний вік насадження, років; T – вік лісового насадження у віці природної стиглості, років; E – норматив дисконтування (0,03). Рента розраховується за формулою: $r = Z_p \times K_p - Z,$ де Z _p – замикаючі витрати на вирощування 1 га рекреаційного лісу, грн.; K _p – коефіцієнт якості лісових насаджень; Z – індивідуальні зведені витрати на відновлення, вирощування лісових насаджень рекреаційного призначення, грн.

*Джерело: сформовано на основі [51, 210, 211].

Поточні природоохоронні витрати за досліджуваний період становили 6800,9 тис. грн., зокрема найбільша частка з них належить матеріальним витратам, витратам на оплату праці та витратам на відрахування на соціальні заходи. При цьому найбільшу частку в складі цих витрат займає перша група природоохоронних заходів – 75,6 %, а найменшу частку четверта група – 0,2 %.

Дані табл. 3.9 підтверджують необхідність додаткової уваги керівництва підприємства до контролю витрат на природоохоронну діяльність з метою належного відображення їх в обліку, оскільки питома вага таких витрат у складі загальних витрат підприємства становить 12,8 %. Що стосується структури витрат на природоохоронну діяльність, то частки поточних і капітальних природоохоронних витрат дорівнюють відповідно 80,7% та 19,3 %. За групами природоохоронних заходів найбільшу питому вагу витрат на природоохоронну діяльність формують витрати на заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку – 78,9 %. Найменшу – витрати на заходи щодо наукового та кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві – 0,02 %.

Характеристика економічних показників третього етапу (рис. 3.6) аналізу ефективності природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства наведена в табл. 3.10.

Апробація наведених показників в табл. 3.10 для підприємств лісового господарства наразі є неможливою, оскільки на практиці поточні та капітальні природоохоронні витрати не виділяються в окрему групу, а включаються у загальну суму собівартості продукції, що потребує трудомісткої вибірки з первинних документів, статистичних розрахунків і експертних оцінок, а також ускладнює контроль за доцільністю їхнього здійснення. До того ж, значна частина наведених джерел є виключно внутрішньою та конфіденційною інформацією лісгосподарських підприємств. Зважаючи на це, в табл. 3.10 запропоновано введення в систему бухгалтерського обліку ряду аналітичних рахунків призначених для накопичення інформації щодо поточних і капітальних природоохоронних витрат.

Мета аналізу природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства полягає у підготовці аналітичної інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, що давали б змогу досягти максимальної ефективності витрат на природоохоронну діяльність при максимальному врахуванні вимог Цілей сталого розвитку в частині лісових ресурсів.

²¹¹ Яцюк Д. Р. Еколого-економічна оцінка та керування лісовими ресурсами України. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2005. Вип. 8. С. 55–57.

Таблиця 3.9

Витрати на природоохоронну діяльність ДП «Чернівецький лісгосп» за 2019 р.

Група природоохоронних заходів	Капітальні природоохоронні витрати, тис. грн.		Усього капітальних природоохоронних витрат, тис. грн.	Питома вага капітальних природоохоронних витрат у складі витрат на природоохоронну діяльність, %	Поточні природоохоронні витрати, тис. грн.					Усього поточних природоохоронних витрат, тис. грн.	Питома вага поточних природоохоронних витрат у складі витрат на природоохоронну діяльність, %	Усього витрат на природоохоронну діяльність, тис. грн.	Усього витрат, тис. грн.	Питома вага витрат на природоохоронну діяльність у витратах підприємства, %
	Будівництво природоохоронних об'єктів	Капітальний ремонт			Матеріальні витрати	Основна та додаткова заробітна плата	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші поточні витрати					
I. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів	–	279	279	3,3	3481,7	2022	444,4	348,7	69,2	6366	75,6	6645		10,1
II. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем	1296,4	44,7	1341,1	15,9	92,7	74	16,3	28,6	12,6	224,2	2,7	1565,3		2,4
III. Заходи щодо охорони і використання мисливської фауни	–	5	5	0,06	99	60	13,2	13,6	9,8	195,6	2,3	200,6		0,3
IV. Заходи щодо наукового та кадрового розвитку ПД у лісовому господарстві	–	–	–	–	–	–	–	–	15,1	15,1	0,2	15,1		0,02
Усього	1296,4	328,7	1625,1	19,3	3673,4	2156	473,9	390,9	106,7	6800,9	80,7	8426	65610	12,8

*Джерело: складено на основі вибірки даних з відповідних аналітичних рахунків бухгалтерського обліку ДП «Чернівецький лісгосп» за 2019 р.

Таблиця 3.10

Методичне забезпечення етапів аналізу ефективності результатів
природоохоронної діяльності*

№ з/п	Етапи аналізу	Показники	Умовні позначення	Позитивна тенденція показника	Джерела інформації для розрахунку
1	2	3	4	5	6
1	Аналіз економічних результатів	Загальна (абсолютна) економічна ефективність природоохоронних витрат	$E_{ЗАГ} = \frac{EE_{ПЗ}}{СПВ}$ де $E_{ЗАГ}$ – абсолютна (загальна) ефективність природоохоронних витрат; $EE_{ПЗ}$ – повний (загальний) еколого-економічний ефект здійснених природоохоронних заходів (загальна вартість приросту лісових ресурсів); $СПВ$ – сукупні природоохоронні витрати, що сприяли досягненню цього ефекту.	Зростання	Дані аналітичного рахунку 237 «Природоохоронні витрати», 915 «Витрати на природоохоронну діяльність», 719 «Операційний дохід від природоохоронної діяльності», 747 «Дохід від капітальних природоохоронних заходів».
		Економічна ефективність капітальних природоохоронних витрат	$E_{\kappa} = \frac{EE_{ПЗ} - B_{O}}{КПВ}$ де E_{κ} – економічна ефективність капітальних природоохоронних витрат; B_{O} – операційні витрати на утримання й обслуговування природоохоронних об'єктів; $КПВ$ – капітальні природоохоронні витрати.	Зростання	Аналітичний облік за рахунками 15 «Капітальне будівництво», 98 «Податок на прибуток».
		Порівняльна економічна ефективність природоохоронних витрат	$E_{ПОР} = B_{O} + КПВ \cdot E_{Н} \rightarrow \min$ де $E_{ПОР}$ – порівняльна ефективність природоохоронних витрат; $E_{Н}$ – нормативний коефіцієнт ефективності капітальних вкладень.	Спадання	
		Чистий економічний ефект від природоохоронних заходів	$ЧЕЕ = EP - B_{П}$ де $ЧЕЕ$ – чистий економічний ефект; $B_{П}$ – витрати на здійснення таких природоохоронних заходів; EP – економічний результат впровадження природоохоронних заходів: $EP = EZ + \Delta D,$	Зростання	

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5	6
			де; $EЗ$ – попереджений річний економічний збиток від забруднення лісових масивів; $\Delta Д$ – приріст доходу від поліпшення діяльності підприємства.		
2	Аналіз екологічних результатів	Показник зниження негативного впливу на лісові ресурси	$E_{ЗН} = \frac{\Delta B_{(ЗН)}}{СПВ}$ де $E_{ЗН}$ – показник зниження негативного впливу на лісові ресурси; $\Delta B_{(ЗН)}$ – зниження величини негативного впливу на лісові ресурси; $СПВ$ – сукупні природоохоронні витрати, що сприяли досягненню цього ефекту.	Зростання	Дані управлінської звітності: «Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства», «Зведена відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність за джерелами фінансування», форма 10-ЛГ «Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству».
		Показник зростання негативного впливу на лісові ресурси	$E_{ПОКР} = \frac{\Delta B_{(ПОКР)}}{СПВ}$ де $E_{ПОКР}$ – показник зростання негативного впливу на лісові ресурси; $\Delta B_{(ПОКР)}$ – покращення стану лісових ресурсів	Спадання	
3	Аналіз соціальних результатів	Рентабельність природоохоронної діяльності з точки зору суспільства	$R = \frac{\sum_{i=1}^n \Delta y_i + П_{відх}}{\sum_{i=1}^n Z_i}$ де, R – рентабельність природоохоронної діяльності з точки зору суспільства; Δy_i – зниження екологічних зборів та платежів; $П_{відх}$ – додатковий прибуток від реалізації відходів стороннім підприємствам або власної переробки і реалізації отриманої продукцію покупцям; Z_i – витрати на реалізацію i -го природоохоронного заходу.	Зростання	Дані аналітичного обліку за рахунками 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з іншими дебіторами», 915 «Витрати на природоохоронну діяльність». Дані податкової та фінансової звітності.

Примітка: для розрахунку показників наведених в табл. 3.10 підприємствам необхідно вести облік таких витрат: загальні природоохоронні витрати – з метою розрахунку абсолютної ефективності природоохоронних витрат; операційні й капітальні природоохоронні витрати – з метою розрахунку їхньої ефективності при реалізації природоохоронних заходів.

*Джерело: розроблено авторами

Показники екологічної ефективності відтворюють наслідки реалізації природоохоронного проєкту для стану навколишнього природного середовища, що може виражатися в екологічній місткості території, збільшенні біорозмаїття і підвищенні асиміляційного потенціалу території⁵¹. Також до показників екологічної ефективності можна віднести показники, що характеризують динаміку зниження кількості забруднюючих викидів та скидів. У результаті природне середовище стає менш забрудненим, а отже – більш стійким до негативного антропогенного впливу внаслідок економічної діяльності людини.

З цілями і результатами природоохоронної діяльності пов'язують також показник економічної ефективності природоохоронної діяльності підприємства – рентабельність природоохоронної діяльності (R)²¹²:

$$R = \frac{\sum_{i=1}^n P_i}{\sum_{i=1}^n Z_i}, \quad (1)$$

де P – результат від реалізації i -го природоохоронного заходу;

Z – витрати на реалізацію i -го природоохоронного заходу;

n – кількість природоохоронних заходів.

З точки зору підприємства розмір попередженої шкоди навколишньому середовищу не є результатом природоохоронної діяльності, якщо ця шкода не призводить до зниження ефективності функціонування підприємства. Для цього зовнішнього ефекту використовуються економічні методи зниження забруднення навколишнього середовища підприємством, які вводять плату за перевищення отриманих грошових коштів (ОГК) (продукції з доданою вартістю (ПДВ)) з прибутку підприємства, а в межах ОГК (ПДВ) – із собівартості виготовленої продукції. Таким чином, результатом реалізації природоохоронного заходу є зниження собівартості продукції або зниження виплат з прибутку. Підприємство також зацікавлене в отриманні додаткового прибутку за рахунок реалізації відходів виробництва. Крім цього, для реалізації природоохоронної діяльності підприємство може отримати пільговий кредит, що слугує стимулом у реалізації природоохоронних заходів та підвищує їхню ефективність, і одержати кошти цільового фінансування (субсидії) із місцевих або обласних бюджетів, що впливає на оцінку ефективності природоохоронних заходів. З урахуванням усіх вищеперерахованих факторів рентабельність природоохоронного заходу на рівні окремого підприємства пропонуємо обчислювати за формулою:

²¹² Крепша Н. В. Экономика природопользования и природоохранной деятельности : уч. пособ.; Нац. исслед. Ин-т ; Томск. политехн. ун-т. Томск : Изд-во Томск. политехн. ун-та, 2011. 168 с.

$$R = \frac{\sum_{i=1}^n \Delta y_i + \Pi_{\text{відх}} + \Pi_{\text{кред}}}{\sum_{i=1}^n (Z_i - Z_{\text{суб}})}, \quad (2)$$

де Δy_i – зниження екологічних зборів та платежів;

i – види екологічних зборів та платежів (попнева плата, екологічний податок, збір за спеціальне використання лісових ресурсів тощо); n – кількість екологічних платежів;

$\Pi_{\text{відх}}$ – дохід від реалізації відходів стороннім підприємствам або власної переробки і реалізації отриманої продукції покупцям;

$\Pi_{\text{кред}}$ – зниження плати за отриманий кредит;

Z_i – витрати на здійснення i -го природоохоронного заходу;

$Z_{\text{суб}}$ – розмір субсидій, дотацій, отриманих підприємством.

Поряд з рентабельністю для оцінки економічної ефективності природоохоронних заходів можна використовувати також показник терміну окупності, який розраховують як обернене співвідношення до рентабельності, тобто $1/R$.

Соціальна ефективність природоохоронної діяльності оцінюється насамперед розміром економічної оцінки зниження шкоди, завданої лісовим ресурсам. Суспільство зацікавлене також у переробці відходів, що збігається з інтересами підприємства. Таким чином, рентабельність природоохоронної діяльності з точки зору суспільства пропонуємо визначати за формулою:

$$R = \frac{\sum_{i=1}^n \Delta y_i + \Pi_{\text{відх}}}{\sum_{i=1}^n Z_i}. \quad (3)$$

Соціальна ефективність природоохоронних заходів визначається зіставленням показників, що характеризують соціальний результат (ефекту – зміни соціальних показників до і після впровадження природоохоронних заходів), до затрат, необхідних для їхнього досягнення.

Існуючі методики оцінки ефективності природоохоронних заходів лісового господарства спонукають до пошуку можливих шляхів оптимізації лісгосподарської та природоохоронної діяльності, що є доволі складним завданням, і потребує врахування економічних, екологічних та соціальних результатів господарювання. Таку оптимізацію, на нашу думку, можна здійснювати при використанні економіко-математичних моделей, а саме оптимізаційних, які дадуть змогу врахувати можливі чинники впливу й оцінити ризики такої діяльності.

Вважаємо за доцільне визначити економічну ефективність природоохоронних заходів з урахуванням фактора часу, оскільки для реалізації природоохоронних заходів може знадобитися значний період часу. В такому разі слід використовувати показник *чистого дисконтованого доходу* (ЧДД).

Пошук реальних оптимальних норм чи показників ефективності природоохоронних заходів є, як правило, складним завданням і належить до екстремальних задач, в яких необхідно визначити максимум чи мінімум (екстремум) функції при визначених обмеженнях. Розв'язування екстремальної економічної задачі складається з побудови економіко-математичної моделі, підготовки інформації, отримання оптимального плану, економічного аналізу отриманих результатів та визначення можливостей їхнього практичного застосування.

Побудуємо оптимізаційну модель оцінки ефективності природоохоронних заходів на рівні підприємства на основі *показника чистого дисконтованого доходу*. Цільова функція має вигляд:

$$\text{ЧДД} = \sum_{t=0}^T \left[(\Delta y_t + P_{\text{відх}_t} + P_{\text{кред}_t}) - (Z_t - Z_{\text{субс}_t}) \right] \cdot \frac{1}{(1+r)^t} \rightarrow \max. \quad (4)$$

де всі змінні моделі мають зміст, аналогічний до 2;

r – коефіцієнт дисконтування, який для заходів соціального і екологічного спрямування береться на рівні 0,5 банківської відсоткової ставки;

t – період часу.

На рівні суспільства цільова функція має вигляд:

$$\text{ЧДД} = \sum_{t=0}^T \left[(\Delta y_t + P_{\text{відх}_t}) - Z_t \right] \cdot \frac{1}{(1+r)^t} \rightarrow \max. \quad (5)$$

Для знаходження максимального значення чистого дисконтованого доходу введемо обмеження на змінні:

$$\begin{cases} P_{\text{відх}_t} \leq P(O_{\text{відх}_t}), \\ P_{\text{кред}_t} \leq C_{\text{max}_t}, \\ Z_t \leq Z_{\text{max}_t}, \\ Z_{\text{суб}_t} \leq \text{Субс}_t(Z_t), \end{cases} \quad (6)$$

де $P(O_{\text{відх}_t})$ – функція визначення обсягів продажу створених у процесі господарської діяльності відходів в період t ;

C_{max_t} – сума виплат за отриманим кредитом підприємства в період t ;

Z_{max_t} – максимальна сума коштів, що може бути виділена підприємством на реалізацію природоохоронних заходів у період t ;

$Субс_t(Z_t)$ – функція визначення обсягу наданих субсидій, що залежить від коштів, витрачених на природоохоронні заходи в період t .

Оптимальне значення чистого дисконтованого доходу моделей (4), (5) можна знайти за наявності статистичних даних і визначення типів функцій. Визначення типів функцій – це окремі складні математичні задачі.

Якщо для заданого періоду часу T $ЧДД > 0$, то захід економічно виправданий, а якщо ж $ЧДД < 0$, то природоохоронний захід економічно не виправданий.

Поряд з $ЧДД$ використовується також інший показник, який складається з тих же елементів, – *індекс доходності (ІД)*. Цей показник є відношенням дисконтованого результату до дисконтованих капітальних витрат та схожий на показник рентабельності, але він враховує фактор часу. Якщо $ІД < 1$, то програма в межах T є окупною, якщо ж $ІД > 1$, то програма є неокупною в заданих межах планування.

Окрема математична задача визначення економічної ефективності природоохоронних заходів – визначення динамічного терміну окупності інвестицій у природоохоронні заходи, тобто частини інвестиційного періоду, протягом якого повертається вкладений капітал і водночас інвестор отримує дохід у розмірі відсоткової ставки. Для визначення динамічного терміну окупності визначаються дисконтовані складові грошового потоку та послідовно за роками додаються з урахуванням знаків, тобто якщо:

$$ЧДД_T < 0, ЧДД_{T+1} > 0, \quad (7)$$

то вкладений капітал окуповується в діапазоні від T до $(T+1)$ років, а це означає, що термін окупності може бути визначений у діапазоні $T < T_{ок} < (T+1)$. Між часовими датами $(T + 1)$ існує точка, в якій $ЧДД$ дорівнює нулю. Динамічний термін окупності можна визначити на основі лінійної інтерполяції між вказаними точками і розрахувати за формулою:

$$T_{ок} = T - ЧДД_T / (ЧДД_{T+1} - ЧДД_T). \quad (8)$$

Розглянуті показники економічної ефективності та рентабельності природоохоронних заходів стануть орієнтирами для обґрунтування суми інвестицій з бюджету або спеціальних фондів природоохоронного призначення. При остаточному прийнятті рішення про доцільність вибору певного природоохоронного заходу інвестору потрібно розрахувати всі розглянуті показники ефективності й порівняти їхні значення за всіма альтернативними варіантами. Якщо жоден з проєктів не переважає інших за всіма розглянутими критеріями, то потрібно вибрати основний критерій (наприклад, максимум

показника рентабельності або мінімум терміну окупності інвестиційних вкладень), на основі якого і буде прийняте остаточне рішення.

Обмеженість використання вказаних показників зумовлена тим, що вони орієнтуються на усереднені показники витрат та капітальних вкладень без чіткого їх розподілу відповідно до окремих часових інтервалів періоду реалізації природоохоронного проєкту. Крім цього, показник наведених витрат відображає лише витратну частину певного природоохоронного проєкту і не враховує можливість отримання набагато більшого порівняльного доходу при більших порівняльних витратах.

Описані показники економічної чи екологічної ефективності природоохоронної діяльності не враховують можливість зміни вартості грошей у часі або вважають її сталою величиною, що суперечить базовим принципам ринкової економіки.

Крім того, на сучасному етапі кожна підприємницька структура має право самостійно вирішувати всі питання господарської діяльності, у тому числі вибір прийнятного рівня ефективності капітальних вкладень або нормативні вимоги до терміну їхньої окупності. Тому в умовах ринкових відносин застосування цього методу (показників ефективності) можливе лише для обґрунтування доцільності реалізації природоохоронних заходів локального рівня в межах окремого підприємства або його підрозділу на короткостроковий період.

Оскільки основна частина вхідної інформації для аналізу показників ефективності природоохоронної діяльності у лісовому господарстві є даними управлінського обліку суб'єктів господарювання лісового господарства, вважаємо за потрібне провести розрахунок показників економічної ефективності природоохоронного заходу за умовним прикладом.

Припустимо, що річна сума попереджувального збитку від реалізації природоохоронного заходу складає 50 тис. євро на рік. Капітальні витрати на реалізацію заходу складають: у перший рік – 80 тис. євро, у другий – 60 тис. євро. реальна банківська ставка рефінансування складатиме 10 %.

Найпростіший показник рентабельність заходу дорівнюватиме $50/(80+60) = 0,36$ або 36 %. Далі, можна застосувати більш складні і коригуючі розрахунки. Оскільки соціальні і екологічні заходи передбачають субсидійне оцінювання, то в якості коефіцієнта дисконтування потрібно прийняти величину, рівну 0,5 банківської ставки, тобто 5 %. Розрахунок чистого дисконтованого доходу проведемо в табл. 3.11.

На основі даних розрахунків побудовано графік змін чистого дисконтованого доходу за роками (рис. 3.7). З даних табл. 3.11 і рис. 3.7 видно, що графік чистого дисконтованого доходу перетинає вісь часу (мінус змінює знак з мінуса на плюс) між 5 і 6 роками.

Таблиця 3.11

Розрахунок чистого дисконтованого доходу для природоохоронного заходу*

P_i к	Річна сума економічної оцінки зниження шкоди, завданої лісовим ресурсам, тис. євро	Річна сума капітальних природоохоронних витрат, тис. євро	Грошовий потік, тис. євро	Коефіцієнт дисконтування	Продисконтований грошовий потік, тис. євро (4)×(5)	Чистий дисконтований дохід, тис. євро
1	2	3	4	5	6	7
1	–	80	-80	1	-80,0	-80,0
2	–	60	-60	0,95	-57,0	-137,0
3	50	–	50	0,91	45,5	-91,5
4	50	–	50	0,86	43,0	-48,5
5	50	–	50	0,82	41,0	-7,5
6	50	–	50	0,78	39,0	31,5
7	50	–	50	0,74	37,0	68,5
8	50	–	50	0,71	35,5	104,0

*Джерело: розраховано авторами

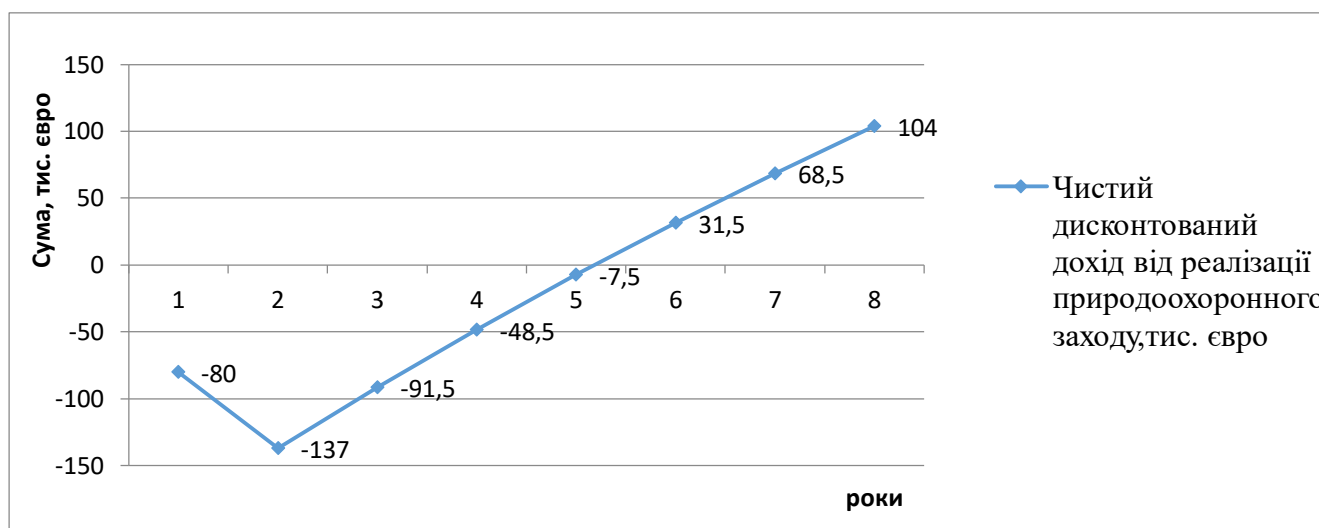


Рис. 3.7. Чистий дисконтований дохід від реалізації природоохоронного заходу, тис. євро

Звідси встановлено, що термін окупності складатиме 5 років і декілька місяців. Для більш точного розрахунку варто використати формулу 8, відповідно до якої отримаємо:

$$\text{Ток} = 5 - (-7,5) / (31,5 + 7,5) = 5,2 \text{ роки}$$

Це означає, що термін окупності становить 5,2 року. Якщо природоохоронний захід забезпечує приплив доходу за цей час, лісгосподарське підприємство може взяти на себе такий захід.

Факторами досягнення високих результатів природоохоронної діяльності є: тісний взаємозв'язок плану природоохоронних заходів з такими розділами, як виробництво та реалізація продукції (всі означені зміни в обсязі й номенклатурі продукції, що виготовляється, мають бути погоджені з можливостями наявних природоохоронних споруд, а в разі їх недостатності слід внести відповідні зміни у виробничі плани або плани природоохоронних заходів); технічний і організаційний розвиток (застосування нової техніки й технологій також має здійснюватися з урахуванням потреб охорони навколишнього середовища); норми та нормативи (адже необхідність здійснення природоохоронних заходів і результати природоохоронної діяльності багато в чому залежать від наявності та дотримання на підприємстві прогресивних норм витрачання матеріалів, палива й інших природних ресурсів); успішна реалізація окреслених природоохоронних заходів; високий організаційно-технічний рівень виробництва взагалі та особливо природоохоронної діяльності; концентрація виробництва і збільшення потужностей технологічних агрегатів; стан та дотримання правил експлуатації технологічного і природоохоронного обладнання, а також оптимальних технологічних режимів. Цей фактор має особливе значення, оскільки він дає змогу досягти покращення природоохоронних показників не тільки без додаткових затрат, а й з помітним виробничим ефектом.

В умовах економічного дисбалансу на локальному й регіональному рівнях і впливу багатьох факторів на результати діяльності лісових господарств доцільним є застосування методів математичного моделювання (зокрема, імітаційного моделювання) як потужного інструменту, за допомогою якого можна виявити слабкі та сильні сторони діяльності підприємства, визначити диспропорції, які гальмують його розвиток, і з високим ступенем достовірності змодельовати результати природоохоронної діяльності.

Проте для отримання надійних результатів необхідно передбачити створення бази даних, яка б могла застосовуватися під час моделювання результатів діяльності. Результати імітаційного моделювання можна використати для розробки системи експериментів процесів природоохоронних заходів з метою проектування, аналізу й оцінки функціонування моделюючого об'єкта. Також це дасть змогу досліджувати внутрішні взаємозв'язки у системі та експериментувати з ними. До того ж на основі знань, отриманих під час проектування імітаційної моделі, можна визначити способи вдосконалення системи, яка моделюється. Шляхом зміни вхідних даних під час моделювання доцільно виявити, які змінні найбільш важливі й як вони взаємодіють.

Висновки до третього розділу

Застосування економіко-екологічного аналізу на підприємствах лісового господарства дасть змогу: визначати, планувати, нормувати, контролювати й аналізувати природоохоронні витрати підприємства; створити умови для порівняння основної та природоохоронної діяльності при їхній оцінці й стимулюванні; вивчати фінансові результати від природоохоронної діяльності та визначати їхній вплив на ефективність підприємства і ціну продукції в основних видах діяльності, які найбільше забруднюють навколишнє природне середовище; визначити ефективність природоохоронної діяльності та витрат на неї й оцінити економічний збиток, що завдає суспільству забруднення навколишнього природного середовища; оцінити вплив природоохоронної діяльності та витрат на неї на формування кінцевих показників господарської діяльності підприємства.

На основі аналізу обсягів лісозаготівельного виробництва лісового господарства виявлено, що існує нагальна необхідність подолання труднощів, зумовлених недосконалістю технологічних процесів, їхнього не пристосуванням до завдань безвідходного виробництва, високими витратами на зібрання відходів і одержання технологічної щепи. Оцінку рівня технологій лісозаготівлі на предмет екологічності й безвідходності запропоновано здійснювати за допомогою системи блоків техніко-економічних показників та характеристик.

Побудовано схему аналізу природоохоронної діяльності підприємств за чотири етапи, показники якої дадуть змогу оцінити економічну, соціальну й екологічну ефективність природоохоронних витрат, а саме: 1) оцінка лісогосподарського підприємства, яка включає еколого-економічну оцінку лісових ресурсів, оцінку показників раціонального лісокористування; 2) аналіз витрат на природоохоронну діяльність (капітальних та поточних); 3) аналіз ефективності результатів природоохоронної діяльності (економічних, соціальних та екологічних); 4) формування висновків та пропозицій.

Економіко-екологічний аналіз природоохоронних заходів з відновлення лісових ресурсів має бути комплексного характеру та задовільняти, на наш погляд, такі основні вимоги, як: охоплювати основні (результативні) сторони лісогосподарської і природоохоронної діяльності; включати обмежену кількість узагальнюючих економіко-екологічних показників, які легко піддаватимуться розумінню різними користувачами такого аналізу; має безпосередньо відображати динаміку суспільно необхідних витрат у сфері лісокористування і охорони навколишнього середовища; складові частини економіко-екологічного аналізу не повинні дублювати один одного; забезпечувати співставність показників у часі і просторі з аналогічними показниками діяльності досліджуваної групи підприємств лісового господарства; вибір показників має визначатися цілями лісокористування.

Аналіз заходів з охорони та відновлення лісових ресурсів встановив високий рівень витрат на такі заходи, з одночасною тенденцією їхнього росту, що зумовлено високим рівнем споживання лісових ресурсів, зокрема, значні обсяги заготівлі деревної продукції (з метою експорту) потребують значних витрат на відновлення лісів. А це у свою чергу спонукає до пошуку можливих шляхів оптимізації лісогосподарської та природоохоронної діяльності, що є доволі складним завданням, і потребує врахування економічних, екологічних та соціальних результатів господарювання. Таку оптимізацію, на нашу думку, можна здійснювати при використанні економіко-математичних моделей, а саме оптимізаційних, які дадуть змогу врахувати можливі чинники впливу і оцінити ризики такої діяльності.

Для створення достовірного обліково-аналітичного забезпечення оцінки ефективності природоохоронних заходів з цілями управління слід враховувати галузеві особливості лісового господарства. До них відносяться структура й обсяги виробництва, система управління, характер та призначення виробничих процесів, комплексність і складність виробництва, висока трудомісткість та матеріаломісткість. Вагомим є те, що:

а) інформаційною базою для аналізу ефективності результатів природоохоронної діяльності є дані бухгалтерського обліку;

б) потрібно створити систему прийняття рішень щодо оцінювання й аналізу економічних, екологічних і соціальних ефектів природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства, що дасть змогу оптимізувати процес прийняття управлінських рішень щодо ефективності природоохоронної діяльності лісових господарств.

Побудована економіко-математична оптимізаційна модель ефективності природоохоронних заходів на основі показника чистого дисконтованого доходу дає змогу визначити оптимальний рівень їх ефективності. Показники економічної, екологічної й соціальної ефективності природоохоронних витрат, рентабельності природоохоронної діяльності і чистий дисконтований дохід формують основу для обґрунтування обсягів фінансування з держбюджету або позабюджетних фондів природоохоронного призначення.

РОЗДІЛ 4

РОЗВИТОК АУДИТУ ВИТРАТ НА ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

4.1. Організація аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів

На сучасному етапі глобалізаційних процесів в економіці розширюється коло проблем, які бухгалтерський облік покликаний вирішувати. Стрімкий розвиток науково-технічного прогресу, впровадження інноваційних технологій та поява нових організаційних форм виробництва зумовлює ускладнення управління господарсько-фінансовою діяльністю підприємств, тому виникає нагальна потреба удосконалення побудови та ведення бухгалтерського обліку, що дасть змогу підвищити якість облікової інформації, її обробки та зберігання, як необхідної умови для ефективного управління підприємством.

Лісогосподарський комплекс відноситься до господарських комплексів, що мають стратегічне значення для національної економіки, оскільки охоплює усі процеси, пов'язані з відтворенням та використанням стратегічного ресурсу – лісу. Для лісового господарства України найгострішими є проблеми, пов'язані з необхідністю забезпечити раціональне використання лісових ресурсів, конкурентоспроможність продукції і послуг лісогосподарських та лісопереробних підприємств на внутрішніх і зовнішніх ринках.

У зв'язку з поглибленням економічних, соціальних і екологічних проблем сучасного суспільного розвитку, які є наслідком господарської діяльності та безпосередньо пов'язані зі станом лісоресурсної сфери, на перший план глобальних інтересів виходить управління лісами з метою збереження біосфери та забезпечення сталого розвитку. На підприємствах лісового господарства не проводиться фактичний контроль за лісовими ресурсами, що негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, що є причиною суттєвих відхилень та порушень в процесі здійснення господарської діяльності.

Особливості організації аудиту лісових ресурсів розглянуті в дослідженнях В.Д. Гоцуляка, Н.С. Котляревської, Л.М. Пелиньо, В.О. Озерана, М.Ю. Чік. Проте теоретичні основи організації та методики проведення внутрішнього аудиту лісових ресурсів досліджені недостатньо, що зумовлює необхідність поглиблення теоретичних основ розробленості методичного забезпечення внутрішнього контролю зазначених природних ресурсів.

Проведення економіко-екологічного аудиту в лісовому господарстві ускладнюється через комплексність об'єкта аудиту та суперечливі і

багаторівневі взаємозв'язки між основними його елементами. Крім того, тенденція до зниження платоспроможного попиту на аудиторські послуги вимагає від підприємств лісового сектору організації внутрішньогосподарського контролю лісових біологічних активів через запровадження внутрішнього економіко-екологічного аудиту як дієвого інструменту в підвищенні ефективності управління раціональним лісокористуванням. Внутрішній аудит є одним з небагатьох доступних і водночас недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність роботи підприємства та сприяє упорядкованості структури управління господарськими процесами. За визначенням міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів, "... внутрішній аудит є діяльністю з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення роботи організації"²¹³.

Основною метою аудиту є оптимізація фінансово-господарської діяльності підприємства не за допомогою виявлення порушень та помилок для подальших оргвисновків і покарання винуватців, а через знаходження і оцінку ризиків, слабких сторін в роботі структурного підрозділу чи підприємства та надання практичних рекомендацій для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень. З огляду на те, що внутрішній аудит володіє інформацією з усіх аспектів діяльності підприємства та інструментарієм для узагальнення й аналізу даних, взаємодія з ним підвищує ефективність ухвалених рішень. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

На підприємствах лісового господарства суб'єктами контролю є Державне агентство лісових ресурсів, Державна фінансова інспекція України, Управління лісового господарства у областях тощо. Здійснення контрольних функцій таких суб'єктів проявляється через контрольні дії останніх, які є операціями порівняння (зіставлення) показників діяльності контрольованого об'єкта з певною нормою (нормами). І саме такі контрольні дії суб'єкта повинні бути спрямовані на об'єкти контролю, якими можуть бути у широкому значенні окремі види діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова що у сукупності формують господарську діяльність підприємства, у вузькому значенні – окремі об'єкти обліку (лісові ресурси, виробничі запаси, готова продукція, витрати, доходи).

Лісові ресурси є національним багатством держави, тому контроль повинна організувати держава. Контрольні функції від імені держави виконує Державна фінансова інспекція України. За звітними даними Державної фінансової інспекції у 2018-2019 рр. на підприємствах лісового господарства

²¹³ Бухгалтерский учет и психология: монография / Н.А. Каморджанова и др. / под редакцией д-ра эк. наук, проф. Н.А. Каморджановой. СПб: СПб ГИЭУ, 2010. 226 с.

виявлено порушень на суму близько 743 млн. грн., що в основному пов'язані з реалізацією продукції за цінами, що не відповідають ринковим, та є нижчими, ніж собівартість²¹⁴. Державні контрольні функції виконує і Рахункова палата України, що здійснює контроль за ефективністю використання коштів державного бюджету у межах бюджетної програми (Державна програма «Ліси України») та наукової підтримки управлінських рішень для функціонування і розвитку лісгосподарської галузі. Враховуючи підсумки звіту Рахункової палати України, зазначимо, що мета вказаної бюджетної програми у частині наукової підтримки управлінських рішень для функціонування і розвитку лісового господарства у 2019 році не була досягнута, тому вплив практичного використання результатів виконаних робіт на раціональне використання та відтворення лісового фонду країни Державне агентство лісового господарства не оцінювало²¹⁵.

Нині Державному агентству лісових ресурсів підпорядковано 68 % загальної площі лісів України (7,5 млн. га), відповідно, досить важливим є й відомчий контроль за додержанням законодавства з ведення лісового господарства; за використанням матеріальних, фінансових ресурсів та державних коштів у лісовій галузі²¹⁶.

Враховуючи тенденцію зростання конкурентоспроможності лісопродукції не лише на внутрішніх, а й на зовнішніх ринках, вважаємо за доцільне звернути увагу на важливу роль незалежного контролю, а саме аудиту згідно з Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етикетки. У 2011 р. на підприємствах лісового господарства Львівського обласного управління лісового та мисливського господарства аудиторська компанія “SGS QULIFOR” провела аудит щодо підтвердження відповідності рівня ведення лісового господарства принципам і критеріям FSC (Лісової наглядової ради) та одержання лісового сертифіката. Проте аудит щодо підтвердження достовірності, повноти і відповідності чинному законодавству та нормативним документам даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності своєї мети не досяг (висновку не було надано). Крім того, незалежний аудит у лісовому господарстві майже не здійснюють.

Пропозиції щодо підвищення ефективності внутрішнього контролю за лісовими ресурсами наведені в дослідженнях В.Д. Гоцулюка, Н.С. Котляревської, Л.М. Пелиньо. Гоцуляк В.Д.²¹⁷ виступає за проведення

²¹⁴ Офіційний сайт Державного комітету статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

²¹⁵ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua>

²¹⁶ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua>

²¹⁷ Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства. *Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки*. 2010. № 3 (53). С. 62-66. С. 62.

внутрішнього економіко-екологічного аудиту на підприємствах лісового господарства для встановлення контролю за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку та екологічного обліку, який базується на системному використанні в практиці господарювання економіко-екологічної інформації про стан, формування і використання об'єктів аудиту відповідно до вимог екологічного законодавства та концептуальних засад раціонального лісокористування.

Пелиньо Л.М.²¹⁸ наголошує на необхідності проведення екологічного аудиту на підприємствах лісового сектора економіки для забезпечення ефективної роботи підприємства в умовах конкурентного середовища. Крім того, екологічний аудит може стати одним із найефективніших інструментів підвищення якості життя як окремої людини, так і суспільства загалом, переходу від екологічно-небезпечної до екологічно-безпечної економіки, захисту конституційних прав людини на екологічно-безпечне життя.

По відношенню до суб'єкта господарювання аудит поділяється на зовнішній та внутрішній. Зовнішній аудит здійснюють незалежні аудитори (аудиторські фірми), які мають сертифікат аудитора і ліцензію Аудиторської палати України (АПУ) на право займатися аудиторською діяльністю. Здійснення зовнішнього аудиту в Україні регламентується Законом України “Про аудиторську діяльність” та міжнародними стандартами аудиту. Відповідно до ст. 3 Закону України “Про аудиторську діяльність”, аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.²¹⁹

Внутрішній аудит здійснюють штатні працівники підприємства з метою надання допомоги керівництву в ефективному виконанні функцій. У перелік функціональних обов'язків внутрішнього аудитора входять: перевірка фінансової та податкової звітності, обліку, первинних документів щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання; перевірка системи внутрішнього контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, оцінка економічної ефективності господарських операцій; складання і перевірка виконання бізнес-планів тощо. Внутрішній аудит є одним

²¹⁸ Пелиньо Л.М. Екологічний аудит як вагомий інструмент підвищення ефективності діяльності підприємств лісового сектора економіки в умовах конкурентного середовища. *Вісник національного лісотехнічного університету України*. 2007. Випуск 17.8. С. 54-59. С. 57.

²¹⁹ Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

з небагатьох доступних і водночас недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність роботи суб'єкта господарювання.

Потреба у внутрішньому аудиті виникає у зв'язку з тим, що система внутрішнього контролю за станом обліку з плином часу може змінюватись. При відсутності контролю персонал починає працювати недбало. Крім того, незалежно від якості системи контролю, можливі навмисні викривлення показників діяльності підприємства. Служба внутрішнього аудиту аналізує звітність підприємства, виявляє відхилення фактичних показників від планових, визначає напрями перспективного розвитку комерційної організації і, таким чином, має серйозний вплив на прийняття управлінських рішень для досягнення конкретних цілей²²⁰.

Внутрішній аудит – це незалежна експертна діяльність аудиторської служби (відділу внутрішнього аудиту, аудитора) суб'єкта господарювання для перевірки і оцінки адекватності, ефективності системи внутрішнього контролю та якості виконання призначених обов'язків працівниками. Відповідальність за організацію внутрішнього аудиту несе керівник підприємства, який зобов'язаний організувати безперервний процес ефективного контролю в усіх підрозділах підприємства, а також організувати взаємовідносини зі всіма підрозділами і зовнішніми компетентними організаціями з питань контролю фінансово-господарської діяльності²²¹.

Внутрішній аудит здійснюють штатні працівники підприємства з метою надання допомоги керівництву в ефективному виконанні функцій. У перелік функціональних обов'язків внутрішнього аудитора входять: перевірка фінансової та податкової звітності, обліку, первинних документів щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання; перевірка системи внутрішнього контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, оцінка економічної ефективності господарських операцій; складання і перевірка виконання бізнес-планів тощо. Внутрішній аудит є одним з небагатьох доступних і водночас недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність роботи суб'єкта господарювання.

У табл. 4.1. проаналізовано відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом на підприємствах лісового господарства.

Таким чином, внутрішній аудит лісових ресурсів суттєво відрізняється від зовнішнього. Суб'єктом проведення зовнішнього аудиту є аудиторська фірма, а внутрішнього – відділи можуть називатися по-різному (департамент аудиту,

²²⁰ Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів / за ред. М.Д. Корінька. Фастів: Поліфаст, 2006. 440 с.

²²¹ Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів / за ред. М.Д. Корінька. Фастів: Поліфаст, 2006. 440 с.

відділ ревізій та контролю; фінансовий відділ або відділ контролінгу). Право на проведення зовнішнього аудиту має сертифікований аудитор, для внутрішнього аудитора така вимога не встановлена. Тобто жодних перешкод на шляху до праці у сфері внутрішнього аудиту законодавчо не встановлено, і теоретично працювати внутрішнім аудитором може будь-хто. Проте, на практиці власники очікують на фахову роботу внутрішнього аудитора з відповідною кваліфікацією, знаннями та досвідом.

Таблиця 4.1.

Відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом лісових ресурсів

<i>Ознака</i>	<i>Зовнішній аудит</i>	<i>Внутрішній аудит</i>
Мета організації	підтвердження достовірності фінансової, статистичної та податкової звітності щодо лісових ресурсів	важливим інструментом, що забезпечує збереження лісових ресурсів. Проведення аудиту дозволяє не тільки зробити висновок щодо правильності відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами, але й мінімізувати ризики втрати лісових ресурсів через самовільні вирубки
Залежність від підприємства	незалежний (проводиться аудиторською фірмою, що зареєстрована в АПУ)	підконтрольний власнику підприємства
Суб'єкт проведення	аудиторська фірма або аудитор, зареєстрований як фізична особа (підприємець)	окрема служба внутрішнього аудиту або в складі іншого структурного підрозділу
Регламентация аудиту	закон України «Про аудиторську діяльність», міжнародні стандарти аудиту	відсутні нормативні акти, що регламентують проведення внутрішнього аудиту. На підприємстві може бути розроблено Положення про внутрішній аудит, яке затверджується керівником підприємства
Кваліфікація суб'єкта проведення	вища освіта та наявність сертифіката аудитора	вища або середня спеціальна освіта, сертифікат аудитора не обов'язковий
Оплата праці	нарахування зарплати згідно з діючим положенням про оплату праці аудиторської фірми або договору	нарахування зарплати згідно зі штатним розкладом підприємства
Наявність ризику	ризик бізнесу аудиторської фірми, аудиторський ризик	ризик бізнесу підприємства, втрати репутації
Подання звітності	замовнику (власнику, акціонерам), може бути опублікована	керівництву підприємства
Оформлення результатів аудиту	Аудиторський висновок за змістом і формою повинен відповідати вимогам МСА, інші форми звітності погоджуються між аудитором і замовником	Акт перевірки та інші звітні документи визначає керівництво підприємства

Про внутрішній аудит на законодавчому рівні згадується лише в Міжнародному стандарті аудиту 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту”, в якому термін “внутрішній аудит” розглядається як оцінювальна діяльність служби, створеної суб’єктом господарювання²²². До функцій внутрішнього аудиту належать перевірка, оцінювання, моніторинг відповідності та функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюються і залежать від розміру, структури суб’єкта господарювання, вимог управлінського персоналу. Внутрішній аудит складається з одного чи кількох елементів:

– огляд систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (внутрішній аудит, як правило, передбачає конкретну відповідальність за перевірку цих систем і моніторинг їх функціонування, а також надання рекомендацій для їх удосконалення);

– перевірка фінансової та господарської інформації;

– перевірка економічності та продуктивності діяльності, зокрема нефінансові заходи контролю суб’єкта господарювання;

– перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших вимог.

Об’єктами аудиту є лісові ресурси рослинного деревного походження (деревина на різних етапах росту), заготовлена деревина, недеревна лісова продукція (гриби, лікарські рослини, дикорослі плоди та ягоди), а також витрати, пов’язані з відтворенням, утриманням та експлуатацією лісових насаджень, доходи, одержані від реалізації лісової продукції та продукції переробки деревини. Зважаючи на незадовільний стан лісової екосистеми до об’єктів внутрішнього аудиту слід відносити і втрати завдані навколишньому природному середовищу внаслідок екстенсивного використання лісових площ і насаджень.

Предметом аудиту операцій з формування та використання лісових ресурсів є законність та достовірність відображених в первинних документах та облікових регістрах господарських операцій, достовірність показників фінансової, статистичної та податкової звітності, а також своєчасність її подачі до контролюючих органів.

Завданнями внутрішнього аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів є:

– підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку лісових ресурсів деревного та недеревного походження;

– встановлення правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та звітності щодо витрат на збереження, відтворення та експлуатацію лісових ресурсів;

²²² Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / переклад з англійської мови / науковий редактор Н.І. Гаєвська. Київ: 2018. 1018 с.

– визначення достовірності та повноти документального забезпечення операцій з лісовими ресурсами;

– підтвердження правомірності видачі дозволів на право спеціального використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці (лісорубних квитків, ордерів, лісових квитків);

– перевірка дотримання розміру лісозаготівель за кожною породою;

– встановлення обґрунтованості списання відходів лісозаготівель і первинної обробки деревини та повноти їх використання у господарській діяльності;

– оцінка ефективності, повноти та обґрунтованості заходів, що вживаються для мінімізації негативного впливу на лісову екологічну систему;

– правомірність відведення ділянок для проведення санітарних рубок, рубок догляду (освітлення, прочищення, проріджування, прохідні) та об'ємів вилученої в результаті їх проведення, ліквідної деревини, побічної та супутньої деревної продукції;

– достовірність віднесення сум витрат на проведення рубок головного користування та рубок догляду до первісної вартості деревної продукції;

– перевірка правильності нарахування та дотримання строків сплати збору за використання лісових ресурсів;

– виявлення та усунення порушень, а також відшкодування шкоди, заподіяної лісовій екологічній системі внаслідок незаконних рубок та інших порушень.

Створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту призводить до виникнення додаткових витрат. Витрати, пов'язані з утриманням відділу внутрішнього аудиту включають витрати на оплату праці працівників та витрати на забезпечення відповідними матеріально-технічними ресурсами що функціонування відділу. Однак витрати на утримання відділу внутрішнього аудиту неможливо порівнювати з тим позитивним ефектом, що є наслідком її роботи.

Гоцуляк В.Д. виділяє принципи аудиту, зокрема:

– обов'язковість урахування вимог екологічної безпеки і сталого розвитку території;

– облік і оцінка природних та соціально-економічних особливостей території, поточного і перспективного стану навколишнього середовища;

– достовірності і повноти використовуваної для аудиту інформації;

– наукової обґрунтованості, об'єктивності та відкритості результатів аудиту²²³.

²²³ Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства. Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. 2010. № 3 (53). С. 62-66. С.63.

Для закріплення завдань, функцій і обов'язків внутрішнього аудиту лісових ресурсів необхідним є розробка та затвердження на рівні підприємства Положення про службу внутрішнього аудиту. Положення може мати таку структуру:

– загальні засади – визначення мети діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та методи, за допомогою яких буде проводитися перевірка,

– відповідальні особи – перелік осіб, що будуть здійснювати перевірку та їх повноваження, а також зазначення умови про нерозголошення інформації про діяльність підприємства,

– періодичність проведення та звітні документи (встановлення терміну, через який буде здійснюватися контроль та зразки звітних документів, які складаються внутрішнім аудитором. Перелік посадових осіб, яким буде подаватися інформація,

– заключні положення (передбачення відповідальності внутрішнього аудитора за дані наведені в Звіті внутрішнього аудитора).

Важливою проблемою в організації внутрішнього аудиту є те, що на підприємстві відсутня оцінка ефективності здійснення даних заходів. Тому необхідно спочатку розробити внутрішньофірмові стандарти щодо даного виду контролю, а вже потім критерії та основні показники, які б оцінювали ефективність діяльності даної служби. Однією з проблем також є відсутність розробок автоматизованого здійснення перевірок, що значно полегшило б роботу внутрішніх аудиторів, а також дозволило уникнути ряду помилок через неуважність. Вирішення організаційних аспектів дозволить ефективно організувати підрозділ внутрішнього аудиту на підприємстві, який сприятиме уникненню помилок та розробить рекомендації щодо його розвитку.

Філозоф О.В.²²⁴ пропонує внутрішній аудит здійснювати базуючись на наступних принципах:

1) оперативності (для здійснення прибуткової господарської діяльності підприємства необхідно проводити її аналіз для надання актуальної інформації щодо її результатів);

2) комплексності (перевірку певного підрозділу необхідно проводити таким чином, щоб охопити всі об'єкти, які її стосуються);

3) обачливості (при здійсненні перевірки відділу внутрішнього аудиту необхідно враховувати те, що певні показники діяльності підприємства можуть бути викривлені);

4) запобігливості (здійснення перевірки передбачає виявлення проблемних моментів в діяльності підрозділу та пошук можливих шляхів їх вирішення).

²²⁴ Філозоф О.В. Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2009. №1. С. 76.

Згідно з МСА (ISA) 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовище”,²²⁵ система внутрішнього контролю складається з таких складових: середовище контролю, процес оцінки ризиків компанії, інформаційна система (система бухгалтерського обліку), процедури контролю та моніторинг.

Суб’єктами організації внутрішнього аудиту на підприємствах лісового господарства є:

- керівництво лісового господарства (відповідальне за організацію і проведення внутрішнього контролю);
- підрозділ (відділ) внутрішнього аудиту;
- співробітники на робочих місцях (лісники, інженер з лісових культур, інженер з лісозаготівель, інженер з підсочки, інженер з переробки, комірники при виконанні своїх службових обов’язків).

Результати проведеного дослідження свідчать про звуження об’єкту контролю до деревини на корені та продукції недеревного походження. Котляревська Н.С.²²⁶ як об’єкт внутрішнього контролю ідентифікує лише заготовлену деревну (деревний хлист, ділову деревину (сортименти), жердини, деревину дров’яну для технологічних потреб, дрова, хмиз). На наш погляд, об’єктами внутрішнього контролю є лісові ресурси рослинного деревного походження (деревина на різних етапах росту), а також витрати, пов’язані з відтворенням, утриманням та експлуатацією лісових насаджень.

Розглянемо підходи авторів до завдань аудиту лісових ресурсів. Обмеженим є перелік завдань контролю за лісовими ресурсами, що наводить Н.С. Котляревська,²²⁷ зокрема: перевірка правильності та повноти використання виробничих потужностей, впровадження у виробничу діяльність досягнень науки і техніки, передового досвіду, забезпечення високої якості лісопродукції та відповідність її національним і міжнародним стандартам; перевірка правильності нарахування доходів і витрат, зокрема витрат на оплату праці заготівельникам, та відповідність фактичних обсягів заготівлі нарахованим сумах збору за спеціальне використання лісових ресурсів тощо.

Гоцуляк В.Д.²²⁸ до основних завдань внутрішнього аудиту лісових ресурсів відносить:

²²⁵ Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / переклад з англійської мови / науковий редактор Н.І. Гаєвська. Київ: 2018. 1018 с.

²²⁶ Котляревська Н.С. Ліс як об’єкт фінансово-господарського контролю. *Сталий розвиток економіки*. 2010. № 2. С. 84-89. С. 86.

²²⁷ Котляревська Н.С. Ліс як об’єкт фінансово-господарського контролю *Сталий розвиток економіки*. 2010. № 2. С. 84-89. С. 87.

²²⁸ Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства. *Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки*. 2010. № 3 (53). С. 62-66. С.62-63.

– накопичення достовірної облікової інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності лісогосподарських підприємств;

– перевірка відповідності експлуатації лісових екосистем вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища;

– визначення впливу результатів діяльності лісокористувачів на стан навколишнього природного середовища;

– оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що вживаються для мінімізації негативного впливу на лісову екосистему та охорони навколишнього середовища;

– формування рекомендацій із оптимізації експлуатації лісових ресурсів та запобігання екологічних ризиків у діяльності лісогосподарських підприємств.

Завданнями внутрішнього аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів є:

– підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку лісових ресурсів;

– встановлення правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та звітності щодо витрат на збереження, відтворення та експлуатацію лісових ресурсів;

– визначення достовірності та повноти документального забезпечення операцій з лісовими ресурсами;

– підтвердження правомірності видачі дозволів на право спеціального використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці (лісорубних квитків, ордерів, лісових квитків);

– правомірність відведення ділянок для проведення санітарних рубок, рубок догляду (освітлення, прочищення, проріджування, прохідні) та об'ємів вилученої в результаті їх проведення, ліквідної деревини, побічної та супутньої деревної продукції;

– достовірність віднесення сум витрат на проведення рубок головного користування та рубок догляду до первісної вартості деревної продукції;

– перевірка правильності нарахування та дотримання строків сплати рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;

– підтвердження кількісного й якісного складу деревини, зазначених у лісорубних квитках, фактичним розмірам на лісосіках, верхніх і нижніх складах зберігання, деревопереробних цехах, що зафіксовані в обліковому реєстрі – Журналі 5 та відомостях до нього;

– перевірка законності проведення аукціону з продажу деревини.

Інформаційним забезпеченням внутрішнього аудиту є упорядкована сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу контролю. Основою інформаційного забезпечення є економічна

інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність суб'єктів контролю²²⁹. Джерелами інформації для здійснення внутрішнього аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів є інформація, яку умовно можна поділити на облікову, яка включає сукупність облікових документів, реєстрів і звітність та нормативну, яка наведена в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Інформаційна база контролера щодо перевірки витрат на формування та використання лісових ресурсів

Група	Вид документу
<i>Облікові джерела</i>	
Первинні бухгалтерські документи	Акт виконаних робіт, акт використаного посадкового матеріалу, накладні та лімітно-забірні картки, акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту, акти проведення рубок догляду
Регістри бухгалтерського обліку	Журнал-ордер 4 та журнал 5 (в частині відображення рубок головного користування та рубок догляду)
Звітність	Фінансова: “Баланс” (Звіт про фінансовий стан), “Примітки до річної фінансової звітності” Статистична: ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність” Податкова: Декларація з розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів
Додаткова інформація	Договори реалізацію необробленої деревини, ліцензії на здійснення відповідних операцій, лісорубні квитки, акти попередніх податкових перевірок, Висновки експертів іншої спеціальності
<i>Нормативна інформація</i>	
Нормативні документи	міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, Кодекси України, Закони України, Укази Президента України, Постанови КМУ, Інструкції та Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського облік

Організація внутрішнього аудиту лісових ресурсів дозволяє суттєво підвищити ефективність прийнятих рішень щодо управління наявними лісовими ресурсами. Внутрішній аудит спрямований на розробку практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності управління лісовими ресурсами шляхом запобігання економічним втратам. Ефективно організована система внутрішнього аудиту сприяє підвищенню екологічної безпеки та збереженню біологічного різноманіття підприємств лісового комплексу, адже дозволяє виявити порушення, зловживання, розкрадання лісових ресурсів, встановити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, вжити заходів щодо відшкодування завданого збитку.

²²⁹ Аудит [учеб. пособ.] / Под ред. П.Н. Майданевича, Е.И. Волошиной. Симферополь: ЧП “Предприятие Феникс”, 2008. 700 с. С.136.

4.2. Методичне забезпечення аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів

На підприємствах лісового господарства не проводиться фактичний контроль за витратами на формування та використання лісових ресурсів, що негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, що є причиною суттєвих відхилень та порушень в процесі здійснення господарської діяльності підприємств.

Внутрішній аудит в частині біологічних активів на підприємствах лісової галузі спрямований на вирішення завдань, пов'язаних, насамперед, з правильністю відображення в обліку операцій щодо процесу відтворення та заготівлі, порядку калькулювання собівартості лісових культур і заготовленої деревини, дотримання вимог щодо документального оформлення операцій з лісокористування в бухгалтерському обліку; визначення матеріально відповідальних осіб; контролем за дотриманням встановлених норм лісозаготівель, виявлення фактів проведення незаконних рубок деревини, перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах і формах фінансової, податкової та статистичної звітності.

Методика внутрішнього контролю передбачає використання у певній послідовності відповідних інструментів та методів з дотриманням основоположних принципів контролю. Методика контролю є сукупністю методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин²³⁰. Прийоми – це якісно однорідна контрольна дія ревізора, спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання²³¹.

Прийоми контролю поділяються на документальні та фактичні. До фактичних прийомів внутрішнього контролю щодо операцій з лісокористування віднесено моніторинг, інвентаризацію, обстеження, експертну оцінку тощо. Документальні методи внутрішнього контролю передбачають дослідження об'єкта перевірки за сутністю (за допомогою таких прийомів контролю як арифметична, юридична, нормативна, логічна, зустрічна перевірки, спосіб балансової ув'язки) та формою.

²³⁰ Аудит [учеб. пособ.] / Под ред. П.Н. Майданевича, Е.И. Волошиной. Симферополь: ЧП “Предприятие Феникс”, 2008. 700 с. С. 91

²³¹ Аудит [учеб. пособ.] / Под ред. П.Н. Майданевича, Е.И. Волошиной. Симферополь: ЧП “Предприятие Феникс”, 2008. 700 с. С. 97

Науковці наводять різні етапи проведення внутрішнього аудиту лісових ресурсів. Так, М.Ю. Чік²³² пропонує модель внутрішнього контролю витрат лісового господарства, яка складається з трьох стадій: планування (збір інформації про діяльність підприємства, складання плану та програми внутрішнього контролю), дослідження (перевірка первинних документів, облікових реєстрів і звітності способами документального контролю, перевірка відповідності організації обліку витрат встановленим нормам П(С)БО та чинному законодавству) та завершальної (узагальнення результатів перевірки, формування Акту перевірки, пропозицій і рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків в системі внутрішнього контролю). На наш погляд, до недоліків запропонованої моделі внутрішнього контролю слід віднести відхід від загальноприйнятих етапів внутрішнього контролю, а також ігнорування методів фактичного контролю при проведенні внутрішнього контролю. Крім того, недостатньо уваги приділено застосуванню прийомів документального контролю перевірки витрат на утримання незрілих довгострокових лісових біологічних активів, утримання довгострокових біологічних активів та лісозаготівлі.

Случак Н.А.²³³ пропонує методику внутрішнього аудиту витрат на недеревну лісову продукцію за стадіями, етапами, та циклами господарських операцій. Виокремлено два цикли господарських операцій: цикл придбання та витрачання виробничих ресурсів (для здійснення заготівлі, охорони та відтворення лісових ресурсів) і виробничий цикл (заготівля недеревної лісової продукції, проведення робіт щодо охорони та відтворення лісових ресурсів).

Гоцуляк В.Д.²³⁴ виділяє чотири стадії проведення внутрішнього аудиту лісових ресурсів: планування, організація, виконання (проведення контрольних процедур) та контроль (порівняльна оцінка ефективності результатів аудиту та прийняття на їх основі управлінських рішень). На наш погляд, некоректною є назва двох останніх стадій внутрішнього аудиту, оскільки вона не відповідає тим контрольним процедурам, що здійснюються контролерами.

Методику внутрішнього аудиту лісових ресурсів запропоновано розглядати в розрізі основних етапів (організаційно-підготовчого, методичного, узагальнюючого, інспекційного), що дозволяє виявити зв'язки між складовими системи внутрішнього контролю (рис. 4.1).

²³² Внутрішньогосподарський контроль витрат на підприємствах лісового господарства. *Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки*. 2012. № 2 (60). С. 171-174. С. 172.

²³³ Случак Н.А. Облік та внутрішній аудит витрат на недеревну лісопродукцію рослинного походження: автореф. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль. 2009. 21 с. С.12.

²³⁴ Гоцуляк В.Д. Обліково-аудиторське забезпечення раціонального лісокористування: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К.: Київський нац. торгівельно-економічний ун-т, 2013. 19 с.



Рис. 4.1. Методика внутрішнього аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів

На організаційно-підготовчому етапі здійснюються такі контрольні дії:
 – підготовка Наказу про проведення внутрішнього аудиту;

- формування робочої групи та розподіл обов'язків і відповідальності між суб'єктами проведення перевірки;
- визначення об'єктів, завдань внутрішнього аудиту лісових ресурсів;
- вибір способів і прийомів контролю, які застосовуватимуться суб'єктами внутрішнього контролю відповідно до покладених на них функцій та обов'язків;
- формування інформаційної бази контролерів.

На організаційно-підготовчому етапі складається план та програма внутрішнього аудиту (додаток К) витрат на формування та використання лісових ресурсів, в яких визначаються контрольні прийоми, послідовність перевірки та терміни її проведення. План внутрішньої перевірки лісових ресурсів визначає лише строки, обсяг і порядок проведення перевірки, а програма – містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, а також сукупність контрольних процедур, за допомогою яких контролери отримують достатні та надійні докази відповідно до поставленої мети перевірки. План внутрішнього аудиту витрат на формування та використання лісових ресурсів наведений в табл. 4.3

На методичному етапі здійснюється безпосередньо перевірка. Основними завданнями контролерів на цьому етапі є:

- загальна перевірка ефективності системи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- перевірка наявності договорів про матеріальну відповідальність з лісниками, що відповідають за збереження лісових ресурсів і лісової продукції;
- проведення вибіркової інвентаризації лісових ресурсів і заготовленої деревини за видами;
- перевірка місць зберігання деревної продукції щодо їх відповідності необхідним умовам зберігання для попередження псування;
- виявлення непридатної до використання деревини;
- встановлення наявності та виконання договорів з покупцями щодо реалізації деревини, дотримання термінів поставки лісової продукції;
- перевірка доцільності, своєчасності, правильності документального оформлення господарських операцій щодо проведення заготівельних і відновлювальних робіт, оприбуткування, зберігання, внутрішнього переміщення заготовленої деревної продукції (правильність оформлення та складання зведених документів – журналу виконаних лісгосподарських робіт, рапорту про рух лісопродукції, щоденнику приймання робіт з розкрязування деревних хлестів, журналу надходження лісопродукції, відомості обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини, реєстру

використаної на власні потреби лісопродукції, журналу реалізації (відпуску) лісопродукції та облікових реєстрів № 4, 5 та 6);

Таблиця 4.3

План внутрішнього аудиту лісових ресурсів

<i>№ з/п</i>	<i>Заплановані види робіт</i>	<i>Період проведення</i>	<i>Виконавець</i>	<i>Примітки</i>
1	Формування групи внутрішніх аудиторів	дата початку	Керівник відділу внутрішнього аудиту	
2	Інструктаж групи внутрішніх аудиторів щодо завдань перевірки	дата початку	Керівник відділу внутрішнього аудиту	
3	Підготовка робочих документів	дата початку	Працівники відділу внутрішнього аудиту	
4	Ознайомлення з організацією і веденням бухгалтерського обліку лісових ресурсів	дата початку	Працівники відділу внутрішнього аудиту	
5	Перевірка дотримання положень діючого законодавства до обліку при здійсненні операцій з лісовими ресурсами	дата початку	Працівники відділу внутрішнього аудиту	
6	Вибіркова інвентаризації лісових ресурсів за кварталами	дата початку	Працівники відділу внутрішнього аудиту, матеріально відповідальна особа	
7	Інвентаризація лісової продукції на місцях її зберігання та в цехах переробки	дата початку	Працівники відділу внутрішнього аудиту, матеріально відповідальна особа	
8	Перевірка первинних документів щодо операцій з лісовими ресурсами	дата початку	Працівники відділу внутрішнього аудиту	
9	Перевірка реєстрів обліку та Головної книги	дата початку	Працівники відділу внутрішнього аудиту	
10	Перевірка фінансової, статистичної та податкової звітності	дата початку	Працівники відділу внутрішнього аудиту	
11	Підготовка Звіту про внутрішній аудит	дата підготовки звіту	Працівники відділу внутрішнього аудиту	
12	Розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та підвищення ефективності використання наявного природо-ресурсного потенціалу	дата підготовки пропозицій	Працівники відділу внутрішнього аудиту	
13	Моніторинг за виконанням наданих рекомендацій	постійний	Працівники відділу внутрішнього аудиту	

– встановлення відповідності порядку ведення обліку лісових ресурсів і заготовленої деревини затвердженим положенням облікової політики підприємства в частині оцінки лісової продукції при її первісному визнанні та вибутті, включення загальновиробничих витрат до первісної вартості заготовленої деревини та деревини на корені;

– підтвердження правильності відображення операцій з лісокористування на рахунках бухгалтерського обліку;

– перевірка порядку калькулювання собівартості деревини на корені та заготовленої лісової продукції, переробки лісової сировини та повнота її оприбуткування;

– підтвердження правильності розкриття інформації про лісозаготівельні та лісовідновлювальні роботи, одержану деревну продукцію та продукцію її переробки в облікових регістрах і формах фінансової, статистичної та податкової звітності.

На методичному етапі здійснюється безпосередньо перевірка операцій з лісокористування шляхом застосування прийомів документального та фактичного контролю. Внутрішній контроль операцій з лісокористування рекомендовано розпочати з проведення інвентаризації лісових ресурсів і деревини на місцях її збереження. Інвентаризація є одним із прийомів фактичного контролю, що дозволяє з'ясувати розходження між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою лісових ресурсів і заготовленої деревної продукції, а також перевірити повноту документального забезпечення та відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій щодо витрат на заготівлю та переробку лісової продукції, відтворення, збереження лісових ресурсів та підтвердити реальність показників звітності підприємства. Інвентаризація здійснюється з метою:

– підтвердження дотримання лісовими господарствами встановлених для них розмірів розрахункової лісосіки за породами;

– одержання достовірних даних щодо кількісних і якісних характеристик лісових ресурсів (виявлення фактичної наявності заготовленої деревини, що зберігається на лісосіці, на верхніх складах (франко-верхній склад), на проміжних (біля лісовозної дороги), на нижніх складах (у пункті примикання лісовозної дороги до шляхів загального користування) і на кінцевих складах (франко-нижній склад), у виробничих підрозділах, які здійснюють переробку деревини;

– встановлення фактів необхідності реконструкції лісових ресурсів і проведення профілактичних, лікувальних заходів;

– підтвердження правомірності відведення ділянок під санітарні рубки, рубки догляду (освітлювальні, проріджувальні, прохідні), лісовідновні, реконструктивні рубки, та об'ємів вилученої основної, супутньої та побічної лісової продукції;

- встановлення обсягів відтворення лісових культур природним шляхом;
- визначення розміру втрат внаслідок стихійних лих, пожеж і самовільного вилучення деревини;
- встановлення обґрунтованості списання відходів, одержаних при проведенні заготівельних робіт і первинної обробки деревини, та повноти їх використання у господарській діяльності;
- перевірка достовірності кількості та вартості заготовленої деревини, відображеної в фінансовій, податковій та статистичній звітності;
- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що були здійснені для мінімізації негативного впливу на лісову екологічну систему;
- виявлення та усунення порушень, а також відшкодування шкоди, заподіяної лісовій екосистемі, внаслідок незаконних рубок, підпалів та інших порушень, викликаних природними факторами.

Проведене анкетування на лісових господарствах Житомирської області свідчать про ігнорування підприємствами законодавчих вимог щодо обов'язкового проведення інвентаризації деревини на корені. Відсутність фактичного контролю призводить до втрат лісових ресурсів (внаслідок як природного, так і людського факторів) та відповідно до погіршення фінансового стану підприємств, а також є загрозою для погіршення стану екологічної безпеки країни.

Інвентаризація є одним з найбільш дієвих інструментів наступного контролю, тобто контролю, що реалізується через певний час після здійснення бухгалтерських процедур, за достовірністю даних бухгалтерського обліку про наявність ресурсів і зобов'язань суб'єкта господарювання. Відповідальними за проведення інвентаризації є інвентаризаційна комісія, склад якої затверджується наказом керівника підприємства та не може бути менше трьох осіб.

Матеріально-відповідальні особи (лісники) до початку інвентаризації зобов'язані передати в бухгалтерію розписки та всі документи, пов'язані з лісовими ресурсами, лісовою продукцією та виробами з неї, мають бути передані внутрішнім аудиторам. Об'єктами інвентаризації є лісові ресурси та лісова продукція, а також господарські операції пов'язані з відтворенням, утриманням і використанням лісових насаджень.

Інвентаризація лісових ресурсів проводиться за кварталами, на які поділені лісові земельні ділянки. Фактичні дані щодо наявності лісових ресурсів за кварталами з врахуванням порід та вікового складу фіксуються в інвентаризаційній відомості, на основі якої складаються інвентаризаційні описи. Крім того, слід перевірити фактичну наявність лісової продукції на місцях її збереження (склади, місця переробки). Окремі інвентаризаційні описи складають на лісову продукцію за місцями її збереження.

Фактична наявність деревної продукції встановлюється інвентаризаційними комісіями шляхом перерахунку, обміру та визначення її об'ємів. За всіма фактами, виявлених інвентаризаційною комісією, розбіжностей облікових і інвентаризаційних даних матеріально-відповідальна особа повинна надати комісії пояснення.

Фактичні дані щодо наявності заготовленої лісової продукції з врахуванням породи деревини фіксуються у Відомість переліку наявності лісової продукції (форма № Інв-2), яку підписують члени комісії та матеріально-відповідальні особи про те, що перерахування продукції проведено в їх присутності і претензій до комісії вони не мають (або мають), а також про те, що вказана у відомості лісова продукція прийнята на їх відповідальне зберігання. Наявна лісова продукція записуються в зазначених формах первинних документів в натуральних (м³) і грошових вимірниках, в яких ведеться її облік на дату інвентаризації. Окремі інвентаризаційні описи складають на лісову продукцію за місцями її збереження.

На підставі відомостей переліку наявності лісової продукції (форма № Інв-2) за кожною матеріально-відповідальною особою складається Інвентаризаційний опис лісової продукції (форма № Інв-1), в який заносяться залишки лісової продукції за даними бухгалтерського обліку. На основі Інвентаризаційних описів складаються Порівняльні відомості результатів інвентаризації заготовленої продукції (форма № Інв-3).

Інвентаризацію заготовленої деревини доречним вважаємо проводити щоквартально перед складанням звітності. Враховуючи особливості недеревної лісової продукції, а саме, те, що основну її частину одержують в травні-липні, інвентаризація цієї супутньої лісової продукції має бути проведена саме в період проведення заготівельних робіт.

Інвентаризація лісових ресурсів здійснюється з врахуванням норм, визначених в Інструкції з проєктування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів № 260²³⁵. Враховуючи площу, що займають лісові ресурси, неможливим є проведення суцільної інвентаризації. Інструкцією № 260 визначено, що інвентаризація лісових насаджень здійснюється комісією вибірково шляхом перевірки лісової ділянки на площі не менше 10 % від загальної їх кількості і такої самої частки їх площ, які б відображали їх загальний стан, правильність складання актів, узагальнення результатів обліку та оцінки якості лісових активів.

²³⁵ Інструкція з проєктування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів № 260 від 19.08.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1046-10>.

Інвентаризація лісових ресурсів в обов'язковому порядку має бути проведена в тих кварталах, де в поточному році були проведені рубки головного користування і рубки догляду та в кварталах, в яких були проведені лісовідновлювальні роботи. Крім того, інвентаризація має бути щорічно проведена в лісових кварталах, що забрудненні радіонуклідами. Відомості про такі випадки необхідно фіксувати в окремих Інвентаризаційних описах.

Забрудненні радіонуклідами квартали лісових ресурсів мають бути визнані деградованими та малопродуктивними, оскільки використання таких ресурсів є екологічно небезпечним. У таких кварталах лісових ресурсів здійснюється консервація, оскільки неможливо отримати екологічно чисту лісову продукцію, а також перебування людей в забрудненому природному середовищі є небезпечним для їх здоров'я. Процес консервації кварталу лісових ресурсів передбачає припинення їх господарського використання на визначений термін та залуження або заліснення.

Для консервації директор лісового господарства має звернутися з клопотанням до відповідної державної адміністрації (міської ради) за місцезнаходженням, зазначаючи фактори та причини, з яких проводиться консервація. У випадку прийняття позитивного рішення, вартість законсервованих лісових ресурсів і земельної ділянки необхідно списати з балансу підприємства.

За всіма фактами, виявлених інвентаризаційною комісією, розбіжностей облікових і інвентаризаційних даних матеріально-відповідальна особа повинна представити комісії пояснення. Відображення результатів інвентаризації лісових ресурсів представлено в табл. 4.4.

У випадку виявлення нестачі лісових ресурсів на корені інвентаризаційна комісія зобов'язана, в першу чергу, встановити які фактори (природні, антропогенні), спричинили нестачу. Втрата лісових ресурсів внаслідок природних факторів передбачає здійснення відповідного документального оформлення (складання актів про втрату лісових ресурсів через природні фактори (повінь, буревій, пожежу, тощо). Деревина, втрачена внаслідок стихійного лиха, оформлюється актом з участю компетентних осіб.

У випадку нестачі деревини на корені, викликаного самовільною рубкою, необхідним є встановлення розміру завданого збитку та винуватців. Вартість нестач, а також зіпсованих і знищених активів визначається за їх обліковою (балансовою) вартістю. При вилученні деревини віком від 40 років і більше необхідно нарахувати збір за використання лісових ресурсів. У випадку встановлення осіб, винних у розкраданні деревини, підприємство може звернутися до суду з метою притягнення їх до відповідальності. Позовна сума збитку пред'являється винуватцям за ринковою вартістю. Розмір матеріального збитку, вартість якого повинна бути відшкодована, відповідно до чинного законодавства встановлює суд.

Таблиця 4.4

Відображення результатів інвентаризації лісових ресурсів у бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д	К
<i>Нестача лісових ресурсів в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів</i>			
1	Виявлено нестачу деревини на корені в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів у результаті самовільного її вилучення	947	162
2	Донараховано збір за використання лісових ресурсів і ПДВ на самовільно вилучену деревину	947	641
3	Відображено в позабалансовому обліку вартість вилученої деревини	072	-
<i>Нестача лісових ресурсів в кварталі неексплуатаційних лісових ресурсів в результаті природних факторів</i>			
1	Виявлено пошкоджене внаслідок буревію дерево в кварталі неексплуатаційних лісових ресурсів	972	161, 155.1 155.2
2	Оприбутковано продукцію, одержану від пошкодженого дерева	27	746
<i>Виявлення факту самовільної рубки в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів</i>			
1	Виявлено нестачу деревини на корені в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів у результаті самовільного її вилучення	947	162
2	Донараховано збір за використання лісових ресурсів і ПДВ на самовільно вилучену деревину	947	641
3	Оприбутковано вилучену незаконно зрубану деревину	02	-
4	Виявлено винну особу в нестачі лісових ресурсів	375	716
5	Відображено сума ПДВ, що має бути перерахована до бюджету	375	719
<i>Оприбуткування природностворених лісових ресурсів</i>			
1	Оприбутковано природностворені лісові ресурси	155	425

Облік деревини, вилученої у лісопорушників, в результаті самовільних рубок, ведеться у відповідності до Порядку обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави і розпорядження ним № 1340. Вилучена деревина у лісопорушників, в результаті самовільних рубок, до моменту її реалізації обліковується на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”. Кошти, одержані від реалізації вилученої деревини, перераховуються до Державного бюджету відповідно до вимогами чинного законодавства.

У результаті проведення інвентаризації визначається обсяг природно створених лісових ресурсів, які запропоновано відображати як складову іншого додаткового капіталу, оскільки ці активи підприємство одержує на безоплатній основі. Такі лісові насадження підлягають оприбуткуванню за фактичною вартістю аналогічних лісових ресурсів.

При інвентаризації лісової продукції на місцях її зберігання перевіріці підлягає вся наявна продукція (власна, давальницька). На кожну з них складається окрема відомість. Фактична наявність деревної продукції

встановлюється інвентаризаційними комісіями шляхом перерахунку, обміру та визначення її об'ємів.

Після проведення інвентаризації контролери застосовують прийоми документального контролю, зокрема: формальну, арифметичну, логічну, нормативно-правову, взаємну та зустрічну перевірки. За допомогою вищезазначених прийомів внутрішнього контролю, в першу чергу, необхідно встановити факт наявності лісорубних квитків, правильність оформлення первинних документів на проведення відновлювальних і заготівельних робіт, на оприбуткування заготовленої деревини, а також своєчасність їх подання до бухгалтерії.

За обсягом охоплення перевірка господарських операцій може бути здійснена суцільним, вибіркоким та комбінованим способами. Суцільний спосіб передбачає перевірку змісту всіх проведених операцій, оформлених у первинних і зведених документах, правильність їх відображення в облікових регістрах і на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Перевірка вибіркоким способом базується на виборі із всієї сукупності операцій і документів за певний період (декілька днів у кожному місяці, місяць). Комбінований метод поєднує прийоми суцільної і вибіркової перевірок облікової документації у взаємозв'язку і взаємообумовленості цих прийомів.

Встановлення достовірності документів передбачає підтвердження повноти та правильності відображення у первинних документах здійснених господарських операцій. Перевірка законності операцій, відображених у документах, полягає у тому, що вони досліджуються з точки зору відповідності законодавчим вимогам.

Способи аналітичної та економічної перевірок передбачають те, що під час внутрішнього аудиту застосовуються прийоми порівняння фактичних (облікових, звітних) даних з нормативними, плановими чи прогнозованими показниками. Найпоширенішим способом перевірки первинних документи є хронологічний, тобто документи перевіряються у такому порядку, як вони згруповані при бухгалтерській обробці. Перевірка документів здійснюється одночасно з перевіркою записів в облікових реєстрах (Журналі 5, 6) та аналітичних відомостях.

Перевірка відображення лісових ресурсів, заготівельних робіт і оприбуткування та руху лісової продукції у регістрах бухгалтерського обліку та звітності підприємства передбачає використання таких контрольних прийомів, формальна й аналітична перевірку кожного регістру обліку (Журналів 4, 5, 6) та звітності (фінансової, внутрішньої, податкової, статистичної), арифметичну перевірку та перевірку відповідності показників фінансової звітності з даними Головної книги.

На узагальнюючому етапі внутрішнього контролю відбувається: узагальнення результатів перевірки; розробка превентивних заходів для усунення недоліків, виявлених при здійсненні контролю. Результати проведеного внутрішнього аудиту операцій з лісокористування оформлюються в “Звіт про результати внутрішнього аудиту лісових ресурсів”, в якому наводиться інформація про вид виявлених порушень; відповідальність осіб за проведення контролю; період, в якому були допущені помилки і порушення та їх причини; наслідки виявлених порушень; прийняття заходів щодо усунення порушень та помилок. Такий звіт спрямований на отримання облікової інформації про хід здійсненої перевірки та є індивідуальним для кожного суб’єкта господарювання.

Інформація, наведена у Звіті про результати внутрішнього аудиту лісових ресурсів, повинна відповідати критеріям законності, достовірності, неупередженості, своєчасності та відповідності, для того щоб її можна було використовувати з метою подальшого узагальнення і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Базуючись на результатах внутрішнього аудиту, наведених у звіті про результати внутрішнього аудиту операцій з лісокористування, суб’єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень. Після цього Звіт внутрішнього аудиту лісових ресурсів передається керівництву підприємства для ухвалення управлінських рішень про усунення недоліків у системі бухгалтерського обліку.

Інспекційний етап внутрішнього аудиту передбачає здійснення нагляду за виконанням управлінських рішень щодо збереження, відтворення та використання лісових ресурсів і контроль за впровадженням превентивних заходів щодо операцій з лісокористування. Інспекційний контроль сприяє своєчасному виявленню помилок і дозволяє підвищити якість ведення бухгалтерського обліку.

Відсутність ґрунтовних методичних розробок з проблем внутрішнього аудиту лісових ресурсів перешкоджає застосуванню оперативних і повноцінних контрольних процедур та є причиною низького рівня надійності та достовірності результатів такого контролю. З метою вирішення даної проблеми удосконалено методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині визначення етапів, методів перевірки та порядку аналітичних процедур в процесі здійснення заходів контролю. Це дозволяє забезпечити достовірність і повноту перевірки господарських операцій з лісокористування для виявлення потенційних обсягів виникнення порушень і попередження їх повторення у майбутньому.

Висновки до четвертого розділу

Для забезпечення функціонування підприємств лісового комплексу України на засадах сталого розвитку необхідним є запровадження безперервного внутрішнього аудиту за операціями з лісокористування. За результатами проведеного дослідження запропоновано концептуальні основи побудови системи внутрішнього аудиту операцій з лісокористування, яка складається з суб'єктів, об'єктів контролю, мети і завдань контролю та контрольних процедур, моніторингу, що дозволить підвищити якість облікової інформації, що використовується для прийняття рішень щодо збереження, відтворення та ефективного використання наявного природо-ресурсного потенціалу підприємств лісового комплексу.

Аудит лісових ресурсів можуть здійснюють як зовнішні, так і внутрішні суб'єкти. В Україні становлення зовнішнього аудиту ще відбулось, тоді як внутрішній аудит перебуває в початковому стані розвитку, як в законодавчому, так і в професійному аспектах. Зовнішній аудит на висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності та повноти бухгалтерської звітності в частині відображення лісових ресурсів у фінансовій та податковій звітності. Внутрішній аудит є експертною діяльністю відокремленого структурного підрозділу суб'єкта господарювання (відділу внутрішнього аудиту, аудитора) для перевірки і оцінки адекватності, ефективності системи внутрішнього контролю та якості виконання призначених обов'язків працівниками має важливе значення.

Недостатній рівень розробленості методичного забезпечення внутрішнього аудиту операцій з лісокористування зумовлює низький рівень надійності та достовірності результатів такого контролю. Для подолання зазначених недоліків адаптовано методичні засади внутрішнього аудиту операцій з лісокористування в частині визначення етапів, методів перевірки та порядку аналітичних процедур в процесі здійснення заходів контролю. Розроблено теоретико-методичні положення з інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції в частині визначення порядку проведення інвентаризації, розробки порядку відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції, що сприяє зменшенню витрат підприємства через нераціональне лісокористування, а також підвищує достовірність облікових даних та створює передумови для прийняття на їх основі ефективних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Відсутність розробленого механізму господарювання, який би забезпечував збереження, відтворення та раціональне використання лісових ресурсів призводить до втрати національного багатства країни. Еволюція сучасної світової ринкової економіки зумовлює потребу у взаємодії суспільства і природи, яка виходить із постулатів теорії сталого (невиснажливого) розвитку. Зазначена теорія актуальна і для лісової галузі економіки у сфері економіко-екологічних аспектів сталого розвитку лісового господарства (дотримання балансу економічних інтересів суб'єктів лісових відносин та охороною лісових ресурсів). Це визначає важливість розуміння необхідності здійснення природоохоронної діяльності у лісовому господарстві. Природоохоронною діяльністю підприємств лісового господарства є діяльність, спрямована на досягнення максимального соціально-економічного ефекту від поліпшення стану лісових масивів, раціонального використання їх ресурсів, комплексної переробки і економії лісових ресурсів.

У монографії наведено теоретичні засади реалізації концепції сталого розвитку лісогосподарських підприємств, що передбачають формування системи інформаційного забезпечення раціонального лісокористування шляхом формування інформаційного забезпечення управління збереженням, відтворенням і використанням лісових ресурсів на мікро- та макрорівнях. Проблема ефективного управління лісокористуванням для підвищення лісистості території та комплексне використання лісових ресурсів є одними з умов сталого розвитку та підвищення екологічної безпеки країни. Ігнорування норм П(С)БО 30 "Біологічні активи" в практичній діяльності підприємств лісового комплексу зумовлює виникнення суперечностей у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку операцій з лісокористування.

Неврахування лісових ресурсів у складі активів підприємств лісового комплексу призводить до втрати частини національного багатства країни, що суперечить державній стратегії збереження лісового фонду та зумовлено недоліками національних стандартів бухгалтерського обліку. Уточнення трактування поняття "лісові ресурси" дозволило визначити критерії віднесення лісових ресурсів до біологічних активів та ідентифікувати їх як об'єкт бухгалтерського обліку. Розроблена класифікація лісових ресурсів для цілей управління, яка стала основою для обґрунтування методичного забезпечення бухгалтерського обліку таких ресурсів, що сприяє формуванню повної та достовірної інформації про наявність, обсяги використання та відтворення лісових активів.

Нерозробленість вимог національних положень стандартів бухгалтерського обліку в частині визнання лісових ресурсів і класифікації витрат, пов'язаних з лісокористуванням, призводить до викривлення інформації про ці повільно відтворювальні природні ресурси. Розроблено методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій із заготівлі лісової продукції передбачає ідентифікацію та групування витрат на проведення заготівельних робіт на субрахунку 231 “Витрати на заготівлю деревини”, уточнення складу і бази розподілу загальновиборничих витрат (пропорційно до площі лісового угіддя), що дозволяє своєчасно отримати повну та достовірну інформацію щодо собівартості деревини, заготовленої під час проведення рубок головного користування та створить належну інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень.

Встановлено, що природоохоронні витрати – сукупність витрат підприємства на проведення активних природоохоронних заходів з метою запобігання, попередження, зниження та компенсації негативного впливу виробничо-господарського процесу на природні ресурси, а також на ліквідацію наслідків такого впливу. На підприємствах лісового господарства класифікувати природоохоронні витрати доцільно за видами природоохоронної діяльності (витрати на охорону ґрунтів, охорону лісових масивів, охорону диких тварин), за напрямками впливу на природне середовище (капітальні і поточні), за призначенням природоохоронної діяльності (витрати на усунення причин ушкоджень лісових ресурсів, витрати на ліквідацію наслідків ушкоджень), з урахуванням часового фактору (витрати минулого, поточного та майбутнього періодів), за умовами виникнення (основні та накладні), за джерелами їх покриття (власні і бюджетні кошти), за відношенням до лісового господарства (внутрішні і зовнішні). Така класифікація важлива у відображенні природоохоронних витрат у системі обліку й здійсненні аналізу їх ефективності.

Характеристика організаційних та технологічних особливостей основної діяльності підприємств лісового господарства (лісозаготівлі, деревообробки та лісовідновлення) дозволила встановити їх тісний взаємозв'язок із природоохоронною діяльністю (прямий вплив на її склад та обсяги). Процедури обліку природоохоронної діяльності стосуються обліку за центрами відповідальності (ділянки, бригади, дільниці, лісництва, цехи), використання попроцесного або попроцесно-нормативного методів обліку витрат, виокремлення специфічних статей витрат (будівництво лісовозних доріг, природоохоронних об'єктів, послуги лісової охорони тощо), контролю за відходами (дров'яна деревина, щепи, невживана біомаса – маломірна деревина, хвоя) тощо.

Надано трактування витрат на стадії підготовки та освоєння лісової ділянки за ознакою повного циклу лісокористування у лісозаготівельному процесі. З урахуванням особливостей лісозаготівельної діяльності виділено чотири

укрупнені стадії (етапи) лісокористування у лісозаготівлі: передрозвідувальна діяльність; підготовка лісової ділянки до розробки (освоєння); розробка (освоєння) лісової ділянки; виконання лісозаготівельних робіт, які дозволять окремо застосовувати принцип відповідності доходів та витрат у звітному періоді, тобто вирішення питання визнання витрат; урахування фактора зміни рівня витрат на різних стадіях лісокористування і, відповідно, передбачення їх обсягу у майбутньому.

Перелічені види витрат необхідно відносити до конкретного виду активів – основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів і витрат майбутніх періодів. Запропонована методика дозволить поєднати теорію та практику обліку витрат на стадії підготовки лісової ділянки до освоєння, а також надасть користувачам надійну інформацію для оцінки фінансового потенціалу підприємств лісового господарства.

Дослідженням практики обліку операційних витрат підприємств лісового господарства встановлено, що поточні природоохоронні витрати включаються у сукупність операційних витрат (як правило, загальновиробничих, адміністративних та інших операційних витратах). Для побудови синтетичного та аналітичного обліку природоохоронних витрат необхідно для кожної групи природоохоронних заходів використовувати такі їх види за статтями калькуляції: сировина і матеріали, енергетичні ресурси, запасні частини, МШП, основна і додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, амортизація природоохоронних об'єктів, технічне обслуговування та поточний ремонт, витрати на управління, інші природоохоронні витрати. У дисертації наведено схему обліку та типову кореспонденцію рахунків обліку поточних природоохоронних витрат.

Для впорядкування обліку витрат на природоохоронну діяльність та на основі дослідження особливостей її здійснення і запропонованої номенклатури статей витрат на природоохоронну діяльність підприємств лісового господарства розроблено реєстри синтетичного та аналітичного обліку природоохоронних витрат: «Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства» та «Зведена відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність за джерелами фінансування», які заповнюються на основі вибірки інформації про природоохоронні витрати зі всіх облікових реєстрів, які містять такі відомості.

Відсутність нормативного регулювання в частині визнання продукції деревного й недеревного походження та порядку визначення її вартості призводить до зниження якості облікової інформації, її повноти, що зумовлює недоліки формування інформації про лісову продукцію для цілей управління. Запропоновано класифікацію лісової продукції та визначено методи оцінки, що

дозволило сформувати облікове забезпечення, яке відповідає інформаційним запитам на етапах управління продукцією підприємств лісової галузі.

За результатами дослідження встановлено, що підприємства лісового комплексу не враховують норми П(С)БО 30 “Біологічні активи” в частині ідентифікації лісових ресурсів як довгострокових біологічних активів, що призводить до завищення показника ліквідності таких підприємств. Враховуючи специфіку лісової галузі, розроблено методичне забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів, що враховує стадії життєвого циклу деревостану та відповідає вимогам національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що дозволить підвищити ефективність управління лісовими активами на основі облікової інформації на всіх етапах розвитку лісових ресурсів. Запропоноване методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з відтворення лісових ресурсів дозволить здійснити реальну оцінку структури ресурсів підприємства, їх ліквідності, а також оцінку та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, контролюватиме в майбутньому.

Фінансова звітність лісових господарств не надає її користувачам достовірну інформацію про операції з лісокористування, оскільки останні відображаються в Балансі викривлено в складі оборотних активів в статтях “Незавершене виробництво” та “Готова продукція”, що суперечить вимогам П(С)БО 30 “Біологічні активи” та МСФЗ 41 “Сільське господарство”. Доведено необхідність відображення в Балансі (Звіті про фінансовий стан) лісових ресурсів у складі довгострокових біологічних активів. Запропоновано зміни до Приміток до річної фінансової звітності, в частині відображення операцій з лісовими ресурсами та лісовою продукцією, що забезпечить формування аналітичної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Розроблено пакет внутрішньої звітності, що є основою для формування Звіту про стійкий розвиток в частині операцій з лісокористування. Розкриття інформації про економічний і екологічний стан лісових ресурсів дозволяти підвищити рівень інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств.

Під економіко-екологічним аналізом запропоновано розуміти процес дослідження результатів природоохоронної діяльності підприємств під дією об’єктивних та суб’єктивних економічних, екологічних та соціальних факторів; наукове обґрунтування екологічних норм та нормативів; виявлення причин позитивних та негативних тенденцій розвитку навколишнього природного середовища, з’ясування факторів, що їх зумовили та кількісне вимірювання їх впливу; комплексне виявлення внутрішніх невикористаних резервів підвищення ефективності природоохоронної діяльності і покращення стану навколишнього природного середовища та вироблення науково-обґрунтованих управлінських рішень. Також уточнено його мету, предмет, об’єкти, принципи, завдання та види

з метою формування комплексної методики аналізу природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства.

У результаті дослідження і теоретичного узагальнення систем оцінки природоохоронної діяльності запропоновано проведення аналізу природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства за чотирма етапами: 1) оцінка лісгосподарського підприємства, яка включає еколого-економічну оцінку лісових ресурсів, оцінку показників раціонального лісокористування; 2) аналіз витрат на природоохоронну діяльність (капітальних та поточних); 3) аналіз ефективності результатів природоохоронної діяльності (економічних, соціальних та екологічних); 4) формування висновків та пропозицій. Така методика аналізу дозволяє комплексно та системно оцінити ефективність здійснених природоохоронних заходів підприємств лісового господарства.

Побудована економіко-математична оптимізаційна модель ефективності природоохоронних заходів на основі показника чистого дисконтованого доходу уможлиблює визначення оптимального рівня їх ефективності. Показники економічної, соціальної та екологічної ефективності природоохоронних витрат, рентабельності капітальних вкладень, чистий дисконтований дохід формують основу обґрунтування обсягів фінансування з держбюджету або спеціальних фондів природоохоронного призначення.

Враховуючи обмеженість лісових ресурсів та їх критичний стан, викликаний нераціональним лісокористуванням в минулому, необхідним є посилення контролю за їх станом. Запропоновано організаційні засади внутрішнього аудиту операцій з лісокористування в частині ідентифікації суб'єктів та об'єктів контролю, завдань і джерел інформації для виявлення законності, достовірності та ефективності здійснених операцій з відтворення і заготівлі лісових ресурсів, що дозволяє підвищити якість облікової інформації, яка використовується для прийняття рішень щодо збереження, відтворення та ефективного використання лісових ресурсів.

Відсутність методичного забезпечення внутрішнього аудиту операцій з лісокористування негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, а також є причиною суттєвих відхилень і порушень в процесі здійснення господарської діяльності підприємств лісового комплексу. Розроблено організаційно-методичні положення інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції в частині визначення порядку проведення інвентаризації, розробки порядку відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції, що сприяє зменшенню витрат підприємства через нераціональне лісокористування, а також підвищує достовірність облікових даних і створює передумови для прийняття на їх основі управлінських рішень, які сприяють стійкому лісокористуванню.

Таблиця А1. Опрацювання результатів анкетування підприємств Житомирської області

№ питання згідно з анкетною	Назва підприємства				Питома вага позитивних відповідей, %
	ДП “Житомирське лісове господарство”	ДП “Коростишівське лісове господарство”	ДП “Малинський Лісгосп АПК”	ДП “Малинське лісове господарство”	
1	2	3	4	5	6
1 Чи відображаються в системі бухгалтерського обліку лісові ресурси в складі довгострокових біологічних активів?	ні	ні	ні	ні	100
2. Чи впроваджено на підприємстві електронну систему обліку деревини?	частково	частково	ні	ні	50
3. Чи здійснює підприємство сертифікацію деревини?	так; тільки на продукцію що експортується	так; тільки на продукцію що експортується	так; тільки на продукцію що експортується	так; тільки на продукцію що експортується	100
4. В складі яких витрат відображаються витрати на сертифікацію продукції?	Витрати на збут	Витрати на збут	Витрати на збут	Витрати на збут	100
5. В складі яких витрат відображаються витрати на заготівлю деревини при проведенні рубок догляду?	виробничих витрат	виробничих витрат	виробничих витрат	виробничих витрат	100
6. В складі яких витрат відображаються витрати на відтворення лісових ресурсів?	виробничих витрат	виробничих витрат	виробничих витрат	виробничих витрат	100
7. Чи нараховуються амортизаційні відрахування на стиглі лісові культури?	так	так	ні	ні	50

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6
8. Чи здійснюється переоцінка деревини на корені в процесі її росту?	ні	ні	ні	ні	100
9. Чи відображається в системі бухгалтерського обліку відходи лісозаготівель?	Ні, утилізуються одразу без визнання в обліку	Ні, утилізуються одразу без визнання в обліку	Ні, утилізуються одразу без визнання в обліку	Ні, утилізуються одразу без визнання в обліку	100
10. На якому рахунку відображаються витрати на посадку лісових культур?	232 «Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів»	232 «Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів»	232 «Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів»	232 «Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів»	100
11. Чи впроваджені в практику бухгалтерського обліку на підприємстві специфічні форми первинних документів щодо відображення витрат на відтворення лісових культур?	ні	ні	ні	ні	100
12. Чи відображаються в обліковому реєстрі -Журналі 4 деревина на корені?	ні	ні	ні	ні	100
13. Які витрати відносяться виробничих витрат?	на формування, утримання та заготівлю лісових ресурсів і на їх переробку	на формування, утримання та заготівлю лісових ресурсів і на їх переробку	на формування, утримання та заготівлю лісових ресурсів і на їх переробку	на формування, утримання та заготівлю лісових ресурсів і на їх переробку	100
14. В складі яких витрат відображаються витрати на заготівлю деревини при проведенні рубок головного користування?	виробничих витрат (232 «Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів»)	виробничих витрат (232 «Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів»)	виробничих витрат (232 «Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів»)	виробничих витрат (232 «Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів»)	100

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6
15. Чи впроваджені в практику бухгалтерського обліку на підприємстві спеціальні форми первинних облікових документів щодо відображення витрат на заготівлю деревини?	ні	ні	ні	ні	100
16. За якою вартістю оприбутковується заготовлена деревина?	Плановою	Плановою	Плановою	Плановою	100
17. В складі яких витрат визнається збір за використання лісових ресурсів?	виробничих витрат	виробничих витрат	виробничих витрат	виробничих витрат	100
18. В складі яких витрат визнається екологічний податок?	адміністративних витрат	адміністративних витрат	адміністративних витрат	адміністративних витрат	100
19. В складі яких витрат відображається земельний податок в обліку?	адміністративних витрат	адміністративних витрат	адміністративних витрат	адміністративних витрат	100
20. Чи включаються загальновиробничі витрати до складу собівартості заготовленої деревної продукції?	так	так	так	так	100
21. Що є базою розподілу загальновиробничих витрат?	Матеріальні витрати	Матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Прямі витрати на оплату праці	50
22. Чи здійснюється на підприємстві переробка заготовленої деревної продукції?	частково	частково	частково	частково	100

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6
23. На якому рахунку обліковуються витрати на переробку деревної сировини?	234 "Інші виробничі витрати";	234 "Інші виробничі витрати";	234 "Інші виробничі витрати";	234 "Інші виробничі витрати";	100
24. Який метод калькулювання використовується для визначення собівартості продукції переробки лісової сировини?	нормативний	нормативний	нормативний	нормативний	100
25. Чи визнаються відходи переробки активом?	так	так	так	так	100
26. Чи здійснює підприємство переробку відходів?	Ні, реалізує їх	Ні, реалізує їх	Ні, реалізує їх	Ні, реалізує їх	100
27. Чи здійснює підприємство заготовлю недержавної лісової продукції?	ні	ні	ні	ні	100
28. Чи відображається в системі бухгалтерського обліку інформація про недержавну лісову продукцію?	ні, оскільки не здійснює заготовлю недержавної продукції	ні, оскільки не здійснює заготовлю недержавної продукції	ні, оскільки не здійснює її заготовлю	ні, оскільки не здійснює заготовлю недержавної продукції	100
29. Чи визнаються в бухгалтерському обліку доходи від реалізації недержавної лісової продукції?	ні	лише у випадку заготовлі такої продукції і її реалізації	ні	ні	75
30. Чи дозволяє фінансова звітність отримати інформацію про загальну вартість запасу деревини на корені та вартість заготовленої лісової продукції?	Ні, містить інформацію лише щодо собівартості реалізованої деревини	Ні, містить інформацію лише щодо собівартості реалізованої деревини	Ні, містить інформацію лише щодо собівартості реалізованої деревини	Ні, містить інформацію лише щодо собівартості реалізованої деревини	100

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6
31. Чи містить фінансова звітність інформацію про обсяги заготівлі недеревної лісової продукції?	ні, лише ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність”?	ні, лише ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність”?	ні, лише ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність”?	ні, лише ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність”?	100
32. Чи є дані бухгалтерського обліку джерелом кількісної інформації для складання форми статистичної звітності за формою ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність”?	лише щодо заготовленої лісової продукції	лише щодо заготовленої лісової продукції	лише щодо заготовленої лісової продукції	лише щодо заготовленої лісової продукції	100
33. Чи задовольняє управлінська звітність інформаційні запити керівництва?	частково	частково	частково	частково	100
34. Чи є підприємстві відділ внутрішнього контролю (аудиту)?	так	ні	ні	ні	75
35. Чи розроблені внутрішні нормативні акти щодо регламентації відділу внутрішнього контролю?	ні	ні	ні	ні	100
36. Чи проводиться на підприємстві інвентаризації деревини на короні?	ні	ні	ні	ні	100
37. Чи впроваджені в практику бухгалтерського обліку на підприємстві спеціальні форми первинних облікових документів щодо відображення даних інвентаризації лісових ресурсів?	ні	ні	ні	ні	100

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6
38. Чи в повному обсязі результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку?	так	так	так	так	100
39. Чи відображається в системі бухгалтерського обліку природно створені лісові культури?	ні, лише фіксуються в технологічній карті даного кварталу	ні, лише фіксуються в технологічній карті даного кварталу	ні, лише фіксуються в технологічній карті кварталу	ні, лише фіксуються в технологічній карті даного кварталу	100
40. Як відображається в системі бухгалтерського обліку природно створені лісові культури?	-	-	-	-	-
41. За якою вартістю оцінюються природно створені лісові культури?	-	-	-	-	-
42. Чи відображається вартість природно створені лісові культури в складі природного капіталу в системі обліку?	ні	ні	ні	ні	100
43. Чи проводиться на підприємстві інвентаризації заготовленої деревини на місцях її збереження?	так	так	так	так	100
44. Чи в повному обсязі результати інвентаризації відображаються в обліку?	так	так	так	так	100
45. Чи дозволяє методика внутрішнього контролю сформуванню достовірну та повну інформацію про обсяги відтворення та використання лісових ресурсів?	частково (лише в частині використання)	так	частково (лише в частині використання)	частково (лише в частині використання)	75

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6
46. Чи відображаються в системі бухгалтерського обліку втрати деревини на корені внаслідок несприятливих природних факторів?	ні	ні	ні	ні	100
47. В складі яких витрат відображаються втрати деревини на корені внаслідок несприятливих природних факторів?	-	-	-	-	-
48. Чи складає підприємство звітність зі сталого розвитку ?	так	так	так	так	100
49. Що є джерелом інформації щодо заповнення звітності з дані бухгалтерського обліку сталого розвитку?	дані бухгалтерського обліку	дані бухгалтерського обліку	дані бухгалтерського обліку	дані бухгалтерського обліку	100
50. Чи існують у підприємства труднощі при заповненні ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність”?	ні	ні	ні	ні	100

Таблиця Б1. Тракткування поняття “ліс” і “лісові ресурси” в нормативних актах України та країн колишнього СРСР

№ з/п	Джерело	Сутність поняття
1	2	3
1	Лісовий кодекс України ²³⁶	<i>Лісовими ресурсами</i> є деревні, технічні, лікарські та інші продукти лісу, що використовуються для задоволення потреб населення і виробництва та відтворюються у процесі формування лісових природних комплексів. До лісових ресурсів також належать корисні властивості лісів (здатність лісів зменшувати негативні наслідки природних явищ, захищати ґрунти від ерозії, запобігати забрудненню навколишнього природного середовища та очищати його, сприяти регулюванню стоку води, оздоровленню населення та його естетичному вихованню тощо), що використовуються для задоволення суспільних потреб (ст. 6). <i>Ліс</i> – тип природних комплексів, у якому поєднуються переважно деревна та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають один на одного і на навколишнє природне середовище
2	Лісовий кодекс Республіки Білорусь ²³⁷	<i>Лісові ресурси</i> – запаси деревини, інших компонентів і продуктів життєдіяльності лісу в поєднанні зі водоохоронними, захисними, санітарно-гігієнічними, рекреаційними та іншими функціями лісу (ст. 1). <i>Ліс</i> – сукупність природної і штучно створеної деревно-чагарникової рослинності, надґрунтового покриву, тварин і мікроорганізмів, що утворює лісовий біоценоз і використовується в господарських, рекреаційних, оздоровчих, санітарно-гігієнічних, науково-дослідних та інших цілях
3	Лісовий кодекс Республіки Казахстан ²³⁸	<i>Лісові ресурси</i> складаються із запасів деревини, живиці та деревних соків, другорядних деревних ресурсів, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин і технічної сировини, інших продуктів рослинного та тваринного походження, що знаходяться, відображаються в лісовому фонді (ст. 9). <i>Ліс</i> – природний комплекс, що формується на певній території, на основі сукупності деревної і чагарникової рослинності та інших компонентів живої природи, взаємодіє з навколишнім середовищем і має важливе екологічне, економічне і соціальне значення
4	Лісовий кодекс Республіки Вірменія ²³⁹	<i>Лісові ресурси</i> – сукупність деревини, рослинності та іншого виготовленого в лісі лісоматеріалів, тваринного світу (ст. 3). <i>Ліс</i> – сукупність взаємопов'язаних та взаємодіючих компонентів біологічного різноманіття та природного середовища інших відведених для заліснення землях з переважанням деревної та чагарникової рослинності мінімальна площа яких становить 0,1 гектара мінімальна ширина – 10 метрів і крона дерев, на яких покриває не менше 30 відсотків даної території, а також безлісі території раніше лісистих лісових земель

²³⁶ Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852>.

²³⁷ Лісовий кодекс Республіки Білорусь от 14.07.2000 г. № 420. URL: <http://www.tamby.info/kodeks/lk.htm>.

²³⁸ Лесной кодекс Республіки Казахстан от 08.07.2003 г. № 477. URL: http://www.apmdp.nursat.kz/news/les_kod.htm.

²³⁹ Лісовий кодекс Республіки Вірменія від 24.10.2005 р. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=2423&lang=rus>.

Продовження табл. Б.1.

1	2	3
5	Лісовий кодекс Російської Федерації ²⁴⁰	До лісових ресурсів віднесено деревні та недеревні ресурси (дикорослі плоди, ягоди, горіхи, гриби, березовий сік і подібні лісові ресурси) та корисні властивості лісів (ст. 11). Використання, охорона, захист, відтворення лісів здійснюються виходячи з поняття про ліс як про екологічну систему або як про природний ресурс.
6	Лісовий кодекс Республіки Молдова ²⁴¹	Ліс – елемент географічного ландшафту, функціональна одиниця біосфери, яка складається з лісової рослинності (де домінують дерева та чагарники), живого надґрунтового покриву, тварин і мікроорганізмів, які взаємозалежні у своєму біологічному розвитку і впливають на середовище свого існування. Лісом визнаються ділянки, вкриті лісовою рослинністю, площею понад 0,25 гектара
7	Закон Республіки Естонія “Про ліс” ²⁴²	Ліс складається з лісової площі та рослинності, що на ній росте. Деревя, кущі та інші рослини, що ростуть на лісовій площі є важливими частинами лісового угіддя. Крім того, в екосистему лісу включена також і його фауна

²⁴⁰ Лесной Кодекс Российской Федерации от 04.12.2006 г. № 200-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/popular/newwood/80_1.html#p63

²⁴¹ Лісовий кодекс Республіки Молдова від 21.06.1996 р. № 887-XIII (зі змінами від 26.12.2012 р.). URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3323

²⁴² Закон Республіки Естонія “Про ліс” від 20.10.1993 р. № 477. URL: http://estonia.news-city.info/docs/sistemsf/dok_ierfiz.htm

Таблиця Б.2. Тракткування поняття “лісові ресурси” в довідковій літературі

№ з/п	Автор, джерело	Сутність поняття
1	2	3
1	Большаков М.М., Жиделева В.В., Попова А.М., Рауш Е.А. ²⁴³	лісові ресурси являють собою запаси деревної та недеревної продукції, а також властивостей лісу, які можна отримати на землях лісового фонду
2	Вовчук Т.І. ²⁴⁴	лісові ресурси – лісорослинні біологічні активи, що включають лісові масиви з деревними і чагарниковими угрупованнями. Це найскладніші, найпотужніші та найстійкіші компоненти живої природи, які не тільки продукують органічну сировину, але й здійснюють вплив на навколишнє середовище та територію, що собою займають
3	Гавриленко О.П. ²⁴⁵	до лісових ресурсів відноситься сукупність матеріальних благ лісу, які можна використовувати без шкоди навколишньому середовищу з найбільшою господарською ефективністю
4	Голуб О.А. ²⁴⁶	лісові ресурси – це продукт спільного функціонування природних процесів і діяльності лісгосподарського та лісозаготівельного виробництва
5	Дубас Р.Г. ²⁴⁷	До лісового капіталу дослідник відносить лісові ресурси і лісові чинники, що відображають здатність і властивості лісового середовища приносити дохід. Лісової фактор інтерпретується як ресурс капіталізації природно-лісового потенціалу та лісокористування в цілому
6	Зіновчук Н.В. ²⁴⁸	Лісові ресурси є природним комплексом, що формується з деревної, чагарникової, трав'янистої та іншої рослинності разом з функціями, що забезпечують стійкість біосфери
7	Ільницька-Гикавчук Г.Я. ²⁴⁹ [71, с. 6]	лісові ресурси займають важливе місце в складі ресурсного потенціалу, оскільки вони є не тільки джерелом матеріальних благ (деревини, побічних і другорядних лісових ресурсів), але й екологічних та соціальних функцій

²⁴³ Большаков Н.М. Методологические подходы к воспроизводству лесных ресурсов в условиях их аренды. *Экономика региона*. 2010. № 2. С. 117-129.

²⁴⁴ 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). Київ, 2009 232 с. С. 36.

²⁴⁵ Гавриленко О.П. Екогеографія України: навч. посіб. К.: Знання, 2008. 646 с. С. 418.

²⁴⁶ Голуб О.А. Напрями підвищення ефективності управління лісокористуванням. *Економіка природокористування і охорони довкілля: [зб. наук. пр.] / Державна установа “Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України”*. К.: ДУ ІЕПСР НАН України, 2013. С. 83-88. С. 84.

²⁴⁷ Дубас Р.Г. Проблемы капитализации лесных ресурсов регионов Украины. *Економічні інновації*. 2013. Випуск 55. С. 215-220. С 217.

²⁴⁸ Зіновчук Н.В. Використання та оцінка функції лісових ресурсів. *Вісник ЖНАЕУ*. 2009. № 2. С. 383-387. С. 384.

²⁴⁹ Ільницька-Гикавчук Г.Я. Фінансовий механізм екологічно збалансованого лісокористування: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук; спец. 08.00.06 економіка природокористування та охорони навколишнього середовища. Рівне. 2009. 23 с.

1	2	3
8	Карпук А.І. ²⁵⁰	Ресурси лісу – економічна категорія, що виражає безпосередній зв'язок природи лісу з діяльністю людини. Лісові ресурси є найпотужнішими рослинними угрупованнями, що позитивно впливають на водорегуляційні процеси, ґрунтоутворенн, флору, фауну, кліматичний режим місцевості Основне достоїнство лісу як головного засобу виробництва проявляється в тому, що він при раціональних методах експлуатації стає невичерпним. Ця його особливість і є основою раціонального лісокористування. Цінність лісу, як екосистеми, є незрівнянною з вигодами, які можна одержати від його експлуатації. Вклад лісової галузі в економіку є дуже незначним, а шкода нанесена лісам від нераціонального їх використання і неефективного споживання ресурсів лісу негативно відбивається на екологічній ситуації
9	Коваль Я.В. ²⁵¹	лісові ресурси розглядає як систему корисностей: здатність їх служити джерелом різноманітної продукції (деревини, технічних, харчових і лікарських речовин), які є важливими елементами біосфери, що володіють водоохоронними, поле- і ґрунтозахисними, санітарно-гігієнічними рекреаційними властивостями
10	Котляревська Н.С. ²⁵²	лісові ресурси – це виробничі ресурси, які покладаються в основу створення матеріальних благ
11	Лицур І.М. ²⁵³	лісоресурсний потенціал – це макроекономічний показник, який характеризує всю сукупність лісових ресурсів та лісорослинних умов і є базою раціональної організації лісокористування і розвитку продуктивних сил у цілому. До складу лісоресурсного потенціалу лісові насадження, полезахисні смуги та інші захисні насадження, недеревна продукція лісу, екологічні та соціальні функції лісових насаджень
12	Морозова О.В. ²⁵⁴	запаси лісових ресурсів – це деревина на корені, що призначена для промислової розробки для виробництва лісової продукції
13	Неверов О.В., Синяк Н.Г., Равино А.В. ²⁵⁵	Ліс має подвійну природу з точки зору управління: з одного боку, ліс є об'єктом нерухомості (лісова нерухомість - майнові права, які можуть виступати в якості товару, і як об'єкт природи - лісовий капітал, що володіє соціальною, економічною та екологічною цінністю, величина якої залежить від тих функцій, які він виконує. Лісовий капітал – це грошовий вираз запасу лісових ресурсів, що виконує економічні та соціально-екологічні функції, пов'язані із задоволенням потреб суспільства, тобто об'єкт соціоеколого-економічних відносин

²⁵⁰ Карпук А.І. Формування ринково-орієнтованої стратегії розвитку лісоресурсного комплексу України: автореферат дис... на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук за спеціальністю 08.08.01. економіка природокористування і охорони навколишнього середовища. Київ, 2005. 23 с. С. 7

²⁵¹ Коваль Я.В., Антоненко І.Я. Критерії класифікації лісових ресурсів як передумови їх економічної оцінки. *Економіка природокористування і охорони довкілля: [зб. наук. пр.] / Державна установа "Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України"*. К.: ДУ ІЕПСР НАН України. 2013. С. 28-34.

²⁵² Котляревська Н.С. Ліс як об'єкт фінансово-господарського контролю. *Сталий розвиток економіки*. 2010. № 2. С. 84-89. С. 84.

²⁵³ Лицур І.М. Еколого-економічні проблеми просторової організації лісового комплексу України. К.: РВПС України, 2010. 317 с.

²⁵⁴ Морозова Е.В. Учет лесных ресурсов: история и современное состояние. *Аудит и финансовый анализ*. 2010. № 6. С. 55-68. С. 56.

²⁵⁵ Неверов А.В. Экономическая природа лесохозяйственных издержек и система стоимостных отношений в лесном хозяйстве. *Труды БГТУ*. Минск. 2012. № 7 (154). С. 85-89.

Продовження таблиці Б 2

1	2	3
14	Пірс П.Х. ²⁵⁶	ліси, що складаються із сукупності дерев, які ростуть, і підпадають під категорію капіталу
15	Рябчик В.П. ²⁵⁷	лісові ресурси – це деревина, технічна та лікарська сировину, кормові, харчові та інші продукти лісу, які використовуються для задоволення потреб населення та виробництва
16	Фурдичко О.І., Дребот О.І. [221, с. 72] ²⁵⁸	до лісових ресурсів не відносяться гриби, ягоди, дикорослі плоди, лікарські рослини, а також захисні та інші функції лісових екосистем
17	Хвесик М.А., Голян В.А. ²⁵⁹	Лісові ресурси – це сукупний запас деревини та різні види недеревної сировини, що виконує екологічні (водоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, рекреаційні), естетичні, виховні та інші функції. Лісові ресурси мають обмежене експлуатаційне значення і підлягають державному обліку та охороні

²⁵⁶ Введение в лесную экономику / перевод с англ. / Питер Х. Пирс. Учебное пособие для лесных вузов и техникумов. М.: “Экология”, 1992. 244 с.

²⁵⁷ Рябчук В.П. Недеревна продукція лісу. Львів: Світ, 1996. 312 с. С.5.

²⁵⁸ Фурдичко О. Лісовий сектор економіки України: проблеми і перспективи розвитку. *Економіка України*. 2012. № 3. С. 70-80. С.72.

²⁵⁹ Хвесик М.А. Інституціональна модель природокористування в умовах глобальних викликів: монографія. К.: Кондор, 2007. 480 с. С. 61.

Таблиця В1. Підходи дослідників до визнання лісових ресурсів у бухгалтерському обліку

№ з/п	Автор	Пропозиція щодо відображення в обліку	Критична оцінка пропозиції
1	2	3	4
1	Букур В., Тодорова Л. ²⁶⁰	Лісові насадження, полезахисні лісові смуги, гриби, лісові ягоди ідентифікують як різновид біологічних активів	підтримуємо позицію вчених з приводу виділених об'єктів бухгалтерського обліку в лісовому господарстві
2	Вовчук Т.І. ²⁶¹	лісові насадження, землю, зайняту лісами, мисливські ресурси відносить до біологічних активів	підтримуємо позицію щодо визначення складових лісу. Однак некоректно відносити всіх представників лісової фауни до мисливських біологічних активів, оскільки частина цієї фауни не є об'єктом мисливського промислу (гризуни, змії, багато видів птахів)
3	Гоцуляк В.Д. ²⁶²	лісові ресурси, а саме: лісові землі, лісові насадження та інші активи, включає до складу біологічних активів	дослідники до лісових активів відносять тільки деревні, а недеревні лісові активи не розглядають
4	Кірейцев Г.Г. ²⁶³	Лісові масиви відносить до біологічних активів	
5	Озеран В.О., Чик М.Ю. ²⁶⁴	Лісові масиви (дерева в лісі) відносить до довгострокових біологічних активів, а сажанці – до поточних біологічних активів	
6	Неверов О.В. ²⁶⁵	Окремий біоценоз (ділянка лісу) - категорія біологічна, а їх впорядкована за віком сукупність в просторі - виробничий запас лісу є категорією економічною. Виробничий запас лісу, як умова безперервного відтворення корисностей (продукту), з одного боку, і лісовий біоценоз, що є	підтримуємо позицію щодо визнання лісових ресурсів в складі біологічних активів

²⁶⁰ Букур В., Тодорова Л. Учет биологических активов: монография. Кишинэу: Гос. Аграр. Ун-т Молдовы, 2008. 245 с.

²⁶¹ 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). Київ, 2009 232 с.

²⁶² Гоцуляк В.Д. Обліково-аудиторське забезпечення раціонального лісокористування: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К.: Київський нац. торговельно-економічний ун-т, 2013. 19 с. С.9.

²⁶³ Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку: теория, профессия, між предметні зв'язки: монография. Житомир: ЖГТУ, 2007. 263 с.

²⁶⁴ Озеран В.О., Чик М.Ю. Впровадження концепції сталого розвитку на підприємствах лісового господарства. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Житомир: ЖДТУ. 2011. Випуск 3 (21). С. 265-273.

²⁶⁵ Неверов А.В. Экономическая природа лесохозяйственных издержек и система стоимостных отношений в лесном хозяйстве. Труды БГТУ. Минск. 2012. № 7 (154). С. 85-89. С. 88.

		своєрідною біологічною машиною, а з іншого, в господарському виробництві використовується як засобі праці	
7	Морозова О.В. ²⁶⁶	запаси лісових ресурсів необхідно ідентифікувати як самостійний вид необоротних активів, оскільки вони здатні якісно і кількісно змінюватися внаслідок росту, старіння, самовідтворення та інших природних факторів	підтримуємо позицію щодо визнання лісових ресурсів в складі біологічних активів, проте поза увагою автора залишаються недеревні лісові активи
6	Максимів Л.І. ²⁶⁷	деревину на корені слід фіксувати в активі балансу у складі основних засобів підприємства окремою статтею “Запаси деревини на корні”	лісові ресурси не відповідають критеріям визнання основних засобів, що визначені в П(С)БО 7. Лісові ресурси мають матеріальну форму, але деревина на корені не може бути використана в господарській діяльності підприємств до періоду зрілості деревини
7	Котляревська Н.С. ²⁶⁸	пропонує два шляхи відображення лісових активів в обліку: 1) земельні ділянки і наявні лісові ресурси, що знаходяться в державній власності, відображати у складі нематеріальних активів як право користування майном; 2) землі лісового фонду, які закріплені за постійними користувачами, і лісові ресурси відображати у складі основних засобів за відповідними субрахунками (наприклад, 101 “Земельні ділянки” або 108 “Багаторічні насадження”)	не підтримуємо позицію дослідника щодо відображення лісових активів, оскільки: по-перше, лісові активи та земельна ділянка, на якій вони ростуть, є різними об’єктами бухгалтерського обліку; по-друге, лісові активи є специфічним видом природних ресурсів, які під впливом біологічних перетворень можуть кількісно змінюватися. Крім того, лісові ресурси мають матеріальну форму, тому їх не слід відображати у складі нематеріальних активів. По-третє, лісові господарства наділені повноваженнями контролю над їх збереженням, використанням та відтворенням, тому їх потрібно відображати у складі активів

²⁶⁶ Морозова Е.В. Учет природопользования в лесозаготовках: автореф. дис... на соискание учен.степени канд. эк. наук; спец. 08.00.12 бухгалтерский учет, статистика. Санкт-Петербург, 2009. 23 с.

²⁶⁷ Максимів Л.І. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні. *Вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2006. Випуск 16.3. С. 25-29. С. 29.

²⁶⁸ Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. С. 119-125. С. 123.

Підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до трактування категорій
«природоохоронні витрати» та «екологічні витрати»

<i>Автор</i>	<i>Формування поняття</i>
Кіслий В.Н., Лапін Є.В., Трофіменко Н.А. ²⁶⁹	<i>Природоохоронні витрати</i> – це сукупність внутрішніх витрат підприємства, які забезпечують процеси природокористування, без врахування зовнішніх (екстернальних) витрат.
Дьоміна Т.А. ²⁷⁰ [с. 86], Гнилицька Л. ²⁷¹ [с. 3], Мосягін В.І. ²⁷² [с. 105]	<i>Природоохоронні витрати</i> – це виражена у вартісній формі сукупність всіх видів ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності.
Макар С.В. ²⁷³	<i>Природоохоронні витрати</i> – це суспільно необхідні витрати на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності чи загальну підтримку природно-ресурсного потенціалу, у тому числі збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях – від локального до глобального.
Максимів Л.І. ²⁷⁴ [с. 19]	<i>Екологічні витрати</i> – це інтерналізовані витрати, які виникають внаслідок добровільних або обов'язкових заходів з метою запобігання, усунення, зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат енергії, сировини і матеріалів.
Мішенін Є.В. ²⁷⁵ [с. 15]	<i>Екологічні витрати</i> – це витрати на природоохоронні заходи, які включають витрати на попередження інтенсивного забруднення навколишнього середовища і на різке зменшення негативного впливу на природу.
Рюміна Е.В. ²⁷⁶ [с. 43]	<i>Екологічні витрати</i> складаються з двох частин – природоохоронних витрат та економічного збитку від екологічних порушень.
Замула І.В. ²⁷⁷ [с. 16]	<i>Екологічні витрати</i> – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства.
Гофман Н.З. ²⁷⁸ [с. 181]	<i>Витрати забруднення</i> – це приріст витрат у виробничій та невиробничій сферах народного господарства, який відповідає

²⁶⁹ Кислый В. Н., Лапин Е. В., Трофименко Н. А. Экологизация управления предприятием : моногр. Суми : ВТД «Универ. книга», 2002. 238 с.

²⁷⁰ Демина Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М. : Финансы и статистика, 1990. 112 с.

²⁷¹ Гнилицька Л. Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності. Бухгалтерський облік і аудит. 2002. № 7. С. 13-17.

²⁷² Мосягин В. И. Планирование и учет природоохранной деятельности : текст лекций. Л.: ЛТА, 1989. 75 с

²⁷³ Макар С. В. Основы экономики природопользования. М.: Ин-т междунар. права и экономики им. А. С. Грибоедова, 1998. 192 с.

²⁷⁴ Максимів Л. І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування. Вісник САДУ. 2001. С. 123-129.

²⁷⁵ Мішенін Є. В. Еколого-економічні проблеми природокористування у лісовому комплексі; [за ред. докт. екон. наук, акад. УЕАН Я. В. Коваля]. Суми : ВВП «Мрія-1» ЛТД, 1998. 272 с.

²⁷⁶ Рюмина Е. В. Анализ эколого-экономических взаимодействий. М. : Наука, 2000. 157 с.

²⁷⁷ Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні сталого розвитку економіки : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.

²⁷⁸ Гофман К. Г. Экологическая оценка природных ресурсов в условиях социалистической экономики. К., 1995. 235 с.

	даному вектору техногенних викидів.
А.Н. Брилев ²⁷⁹ [с.7]	<i>Витрати на охорону довкілля</i> – витрати по усуненню негативного впливу сучасного виробництва на довкілля і життєдіяльність людини і по відновленню раніше порушених природних об'єктів.
Саенко К.С. ²⁸⁰ [с. 34]	<i>Екологічні витрати</i> – це витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.
Сухіна О.М. ²⁸¹ [с. 253]	<i>Екологічні витрати</i> – це екоресурсні платежі (збори), витрати на капітальний ремонт основних виробничих фондів природоохоронного призначення, поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів, в тому числі – поводження з відходами.
Синякевич І.М. ²⁸² [с. 46]	<i>Екологічні витрати виробництва</i> – це сукупність живої та уречевленої праці, яка витрачається на відтворення природних ресурсів і природного довкілля, попередження і ліквідацію забруднення довкілля, підтримання в нормальному стані і покращення якості природних ресурсів, а також майбутньої праці, яка буде витрачатися на усунення негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків, що викликані теперішнім забрудненням і нераціональним використанням природних ресурсів.
Кондратюк О.М. ²⁸³	<i>Сукупні екологічні витрати</i> – це сума всіх витрат, пов'язаних з екологічно несприятливою діяльністю підприємства, якими є природоохоронні витрати, екологічні зобов'язання і інші витрати і втрати, що виникли в результаті такої діяльності.

²⁷⁹ Брылев А. Н. Пути совершенствования учета и анализа затрат на охрану окружающей среды : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук : 08.00.12. Ленинград, 1983. 20 с.

²⁸⁰ Саенко К. С. Учет экологических затрат : монограф. М. : Финансы и статистика, 2005. 376 с.

²⁸¹ Сухіна О. М. Методичні засади та шляхи підвищення ефективності природоохоронних витрат при закритті вугільних шахт; НАН України, Рада по вивч. продукт. сил України. К., 2006. 84 с.

²⁸² Синякевич І. М. Економіка галузей лісового комплексу : підруч. Львів : Світ, 1996. 184 с.

²⁸³ Кондратюк О. М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств : дис. ... кандидата экон. наук : 08.00.09. К., 2008. 253 с.

Класифікаційні ознаки групування природоохоронних витрат в обліку

Автор / Джерело	Класифікація		
	Предмет	Ознака	Поділ на види
1	2	3	4
Мосягін В. І. ²⁸⁴ [с. 36 – 39]	Природоохоронні витрати	Економічний зміст	– одноразові природоохоронні витрати (капітальні вкладення в основні засоби природоохоронного призначення; – поточні природоохоронні витрати
		Джерела фінансування	– асигнування з бюджету; – власні кошти; – залучені кошти.
		Об'єкти навколишнього середовища/природи	– охорона водних ресурсів; – охорона повітряного басейну; – охорона земельних ресурсів; – охорона надр; – відновлення біологічних ресурсів
		Місце виникнення і міра відособленості	При розподілі поточних природоохоронних витрат по окремих об'єктах та видах продукції: – самостійні спеціалізовані природоохоронні підприємства; – природоохоронні об'єкти (цехи); – природоохоронні підрозділи (в складі виробничих цехів)
Брилев А. Н. ²⁸⁵ [с. 7 – 8]	Витрати на охорону навколишнього середовища	Напрямок	Капітальні та поточні
		Джерела фінансування	– асигнування з бюджету; – власні кошти; – запозичені кошти
		Об'єкти природи	– на охорону водних ресурсів; – на охорону повітряного басейну; – на охорону і рекультивацію землі

²⁸⁴ Мосягин В. И. Проблемы экологизации лесного комплекса. СПб. : ИПО ЛТА, 1999. 375 с.

²⁸⁵ Брылев А. Н. Пути совершенствования учета и анализа затрат на охрану окружающей среды : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук : 08.00.12. Ленинград, 1983. 20 с.

1	2	3	4
Чиж В. І. ²⁸⁶ [с. 43]	Витрати на охорону навколишнього середовища / екологічні	Сфера охорони	– витрати на охорону повітряного басейну; – витрати на охорону водних ресурсів; – витрати на охорону ґрунтів і мінеральних ресурсів
		Економічна природа	– капітальні вкладення; - експлуатаційні витрати.
		Види екологічних міроприємств	– витрати на природоохоронні заходи; – витрати на природовідновлюючі заходи
		Місця виникнення витрат і центри відповідальності	– витрати шахт, кар'єрів і т.п. – витрати спеціалізованих управлінь
		Види затрат	– елементи витрат; - статті калькуляції
		Склад витрат	– одноелементні; - комплексні
		Відношення до звітного періоду	– майбутні витрати; – поточні витрати
		Відповідність діючим нормам	– витрати в межах норм; – витрати в межах відхилень від норм; – витрати в межах змін норм
Думнов А. Д. ²⁸⁷ [с. 18 – 19]	Природоохоронні витрати	Економічний зміст	– капітальні витрати на створенню основних засобів по охороні навколишнього природного середовища від забруднення; – поточні витрати на створення і експлуатацію основних засобів
		Напрямок природоохоронної діяльності	– охорона атмосферного повітря; – охорона і раціональне використання водних ресурсів; – інші заходи по охороні природного навколишнього середовища
		Джерела формування	– витрати, що здійснюються приватними підприємствами; – витрати державних і місцевих (муніципальних) органів і закладів

²⁸⁶ Чиж В. И. Учет затрат на охрану окружающей среды в горнодобывающей промышленности : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Л., 1987. 17с.

²⁸⁷ Думнов А. Д., Максимов Ю. И. Статистическое изучение производства продукции природоохранного назначения и оказания услуг экологического характера. Вопросы статистики. 1999. № 10. С. 3-11.

1	2	3	4
Саєнко К. С. ²⁸⁸ [с. 4]	Екологічні витрати (зокрема пов'язані еколого-залежними захворюваннями людини)	Характер витрат	– витрати на капітальне будівництво споруд природоохоронного призначення; – поточні витрати природоохоронного призначення
		Джерела погашення витрат	– витрати, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг); – витрати, що покриваються за рахунок коштів цільового фінансування; – витрати, що списуються на фінансовий результат й ін.
		Напрямок оплати	– витрати у вигляді плати за користування природними ресурсами; – витрати на відновлення і охорону природних ресурсів; – плата за забруднення навколишнього середовища
		За величиною оплати	– плата за забруднення в межах нормативу; – плата за забруднення за межами нормативу (в межах ліміту і більше ліміту)
Єфімова О. В. ²⁸⁹ [с. 68 – 75]	Природоохоронні витрати	Цільове призначення	– усунення причин забруднення; – на усунення наслідків забруднення
		Тип витрат	– капітальні; поточні.
		Об'єкти природи	– вкладання в охорону водного, повітряного басейнів; – вкладання в охорону земельних угідь і на рекультивацію земель;
		Джерела відшкодування	– в охорону надр та інших ресурсів – собівартість; – прибуток; – бюджетні асигнування; – регіональні позабюджетні фонди охорони природного середовища
		Види ресурсів	– матеріальні; - трудові; - грошові.
		Види впливу на природу	– на попередження і ліквідацію твердих відходів; – газоподібних; – рідких; – шуму; – радіаційного забруднення; – інших видів впливу

²⁸⁸ Саєнко К. С. Учет экологических затрат : монограф. М. : Финансы и статистика, 2005. 376 с.

²⁸⁹ Ефимова О. В. Финансовый анализ. [3-е изд., перераб. и дополн.]. М. : Бухгалт. учет, 1999. 352 с.

1	2	3	4
Балацький О. Ф., Мельник Л. Г. ²⁹⁰ [с. 8 – 27]	Екологічні витрати виробництва	Відношення до джерела забруднення і об'єктів, що отримують негативні наслідки забруднення	– витрати, що попереджають забруднення (витрати на міроприємства, що знижують рівень викидів шкідливих речовин і витрати на міроприємства, які не понижають викиди шкідливих речовин, але дозволяють впливати на розповсюдження шкідливих речовин в навколишньому середовищі); – витрати забруднення (екологічний збиток)
Потравний І.М. ²⁹¹ [с. 25]	Екологічні витрати/ Витрати на охороно навколишнього природного середовища	Види та напрямки витрат	– поточні витрати підприємств; – капітальний ремонт; – утримання природоохоронних територій; – апарату правління, контроль, моніторинг; – екологічна освіта та інші напрямки витрат
		Джерела фінансування витрат	– витрати на утримання і експлуатацію за рахунок собівартості продукції і послуг; – капітальний ремонт (частково); – капітальні вкладення; – операційні витрати бюджетів; – закордонні кредити (гранти) та інші джерела покриття витрат
		Напрямок охорони природи – охорона ресурсів	– водних; земельних; лісових; біологічних; мінеральних ресурсів; – атмосферного повітря; – утримання особливо охоронних природних територій; – ліквідація токсичних відходів виробництва і споживання; – витрати на інші цілі
		Форми собівартості	– державна; – муніципальна; – приватна; – екологічні витрати населення; – витрати інших об'єктів

²⁹⁰ Балацький О. Ф., Мельник Л. Г. Теоретические и практические вопросы определения экономического ущерба от загрязнения окружающей среды. К., 1982. 93 с.

²⁹¹ Потравний И. М., Семенченко П. М. Ресурсосбережение как фактор экологически устойчивого развития. Донецк, 1997. 81 с.

1	2	3	4
Сотникова Л. В. ²⁹² [с. 26]	Витрати на природоохоронні заходи	Характер витрат	- поточні витрати; - витрати капітального характеру.
Програма роботи міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності ²⁹³ [с. 10 – 15]	Витрати на природоохоронну діяльність	Безпечність продукції: - безпечність виробництва; - охорона навколишнього середовища (виробництво).	<u>поточні витрати та інвестиції</u> : – інвестиції; – загальногосподарські витрати; – витрати на наукові дослідження та розробки; – витрати на управління природоохоронною діяльністю та її планування; – витрати на ліквідацію наслідків заподіяних збитків; – відшкодовані витрати
		Спосіб включення в собівартість продукції	<u>прямі та часткові</u> : витрати на робочу силу; витрати на енергію; – витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт; – витрати на виробничі матеріали; – додаткові витрати внаслідок використання альтернативної сировини; – виплати за відсотками; амортизація; – податки (на основний капітал, нерухомість і т.д.); – страхові внески; – комісійні платежі; – витрати пов'язані із отриманням дозволів та ліцензій; – внески на потреби комунальних служб; – внутрішні витрати (на транспорт, енергію, обладнання та інші); – витрати пов'язані із зупинкою виробництва, що викликані зупинкою використання потужностей, які не відповідають вимогам техніки безпеки
		Види природоохоронних заходів / Характер викидів	– знешкодження/утилізація відходів; – боротьба із забрудненням води; – зниження рівня шуму; – боротьба із забрудненням повітря (очистка газоподібних відходів)

²⁹² Сотникова Л. В. Бухгалтерський учет природоохоронних заходів. *Бухгалтерський учет*. 2000. № 15. С. 26-32; № 16. С. 17-21.

²⁹³ Програма дій «Порядок денний на XXI століття». К. : Інтелсфера, 2000. 360 с.

Додаток Е

Таблиця Е1. Кореспонденція рахунків з обліку поточних природоохоронних витрат

№ з/п	Підстава господарської операції	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Регістри синтетичного обліку
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Акт виконаних робіт	Відображено вартість витрачених матеріалів, запасних частин, палива та енергії для утримання, поточного ремонту й експлуатації протиерозійних гідротехнічних споруд	237 «Природоохоронні витрати»	201 «Сировина та матеріали» 207 «Запасні частини» 203 «Паливо» 231 «Лісогосподарські роботи»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
2	Акт виконаних робіт	Нараховано заробітну плату робітникам, які зайняті обслуговуванням протиерозійних гідротехнічних споруд та проведено відрахування на соціальні заходи	237 «Природоохоронні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
3	Акт виконаних робіт	Нараховано амортизацію протиерозійних гідротехнічних споруд	237 «Природоохоронні витрати»	131.9 «Знос основних засобів природоохоронного призначення»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
4	Акт виконаних робіт, рахунок	Відображено витрати на поточний ремонт гідромоніторів, інших природоохоронних об'єктів, здійснений підрядним способом	237 «Природоохоронні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
	Податкова накладна	Відображено податок на додану вартість	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5	6
5	Акт виконаних робіт	Відображено витрати на поточний ремонт гідромоніторів, інших природоохоронних об'єктів, здійснених господарським способом	237 «Природоохоронні витрати»	201 «Сировина і матеріали» 207 «Запасні частини» 203 «Паливо» 232 «Лісогосподарські роботи»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
6	Акт виконаних робіт	Відображено витрати на лісокультурні роботи: – ввід недостаючи порід; – вирощування посадкового матеріалу на розсаднику; – догляд за лісовими культурами; – заготівля лісового насіння; – садіння лісу; – створення і вирощування плантацій; – селекційні роботи	237 «Природоохоронні витрати» (витрати за лісництвами)	201 «Сировина і матеріали» 203 «Паливо» 207 «Запасні частини» 209 «Інші матеріали» 22 «МШП» 661 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням» 131.9 «Знос основних засобів природоохоронного призначення» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
7	Акт виконаних робіт, рахунок	Відображено витрати на підвищення кваліфікації працівників основного виробництва, які працюють в екологічно небезпечних умовах	237 «Природоохоронні витрати» 915 «Витрати на природоохоронну діяльність»	661 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
8	Акт виконаних робіт, рахунок фактура	Відображено витрати за підготовчими роботами: облаштування тимчасових під'їзних доріг та шляхів для вивезення сировини	915 «Витрати на природоохоронну діяльність» 39 «Витрати майбутніх періодів»	20 «Виробничі запаси» 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 661 «Розрахунки за заробітною платою»	Журнал 5, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5	6
				65 «Розрахунки за страхуванням» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	
9	Довідка бухгалтерії	Списано витрати майбутніх періодів, які пов'язані із реалізацією природоохоронних заходів, платою за деревину, що відпущена на корені на поточний період	915 «Витрати на природоохоронну діяльність»	39 «Витрати майбутніх періодів»	Журнал 5 Відомість 5.8
10	Розрахунок відділу податків, бухгалтерії	Нараховано екологічні податки та платежі: – за землю (для виробничих об'єктів, адмініс-тративних, невиробничої сфери); – за воду (в межах ліміту для виробничих цілей, загальновиробничих потреб, адміністративних потреб); – за користування надрами; – збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	237 «Природоохоронні витрати» 915 «Витрати на природоохоронну діяльність» 92 «Адміністративні витрати»	647 «Розрахунок за екологічними платежами»	Журнал 5, 3
11	Відомість облі-ку відходів та втрат виробництва	Виявлено і списано за призначенням відходи та втрати основного виробництва (дрова, кора, бруски, тирса, невикористана зелена маса і т.п.)	915 «Витрати на природоохоронну діяльність»	23 «Виробництво»	Журнал 3
12		Списано за призначенням витрати допоміжного виробництва (на лісовідновлення та захист за лісництвами; відходи та втрати допоміжного виробництва)	915 «Витрати на природоохоронну діяльність»	237 «Природоохоронні витрати»	Журнал 3
13	Визначення собівартості готової продукції	Розподілено пропорційно обраній базі природоохоронні витрати і віднесено на собівартість конкретного виду продукції	237 «Виробництво»	915 «Витрати на природоохоронну діяльність»	Журнал 3 Відомість розподілу природоох. витрат

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5	6
14	Визначення собівартості готової продукції за звітний період	Списано нерозподілені операційні природоохоронні витрати, пов'язані з виробництвом	901 «Собівартість реалізованої продукції»	237 «Природоохоронні витрати»	Журнал 3 Відомість розподілу природоох. витрат
15		Відображено дохід від надання природоохоронних послуг іншим організаціям установам	361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	719.1 «Операційний дохід від природоохоронної діяльності»	Журнал 6
16	Довідка бухгалтерії	Списано природоохоронні втрати, нерозподілені природоохоронні витрати, на фінансовий результат; Списано дохід від наданих природоохоронних послуг	794 «Фінансовий результат від природоохоронної діяльності» 719.1 «Операційний дохід від природоохоронної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої продукції» 92 «Адміністративні витрати» 794 «Фінансовий результат від природоохоронної діяльності» 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»	Журнал 6
17	Розрахунок бухгалтерії	Виявлено і списано фінансовий результат від операційної природоохоронної діяльності: прибуток збиток	794 «Фінансовий результат від природоохоронної діяльності» 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»	44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» 794 «Фінансовий результат від природоохоронної діяльності»	Журнал 6

Таблиця Е2. Кореспонденція рахунків з обліку капітальних природоохоронних витрат

№ з/п	Підстава господарської операції	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Регістри синтетичного обліку
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Акт виконаних робіт	Відображено вартість витрачених матеріалів на будівництво об'єктів протипожежного призначення (пожежні станції, пожежно-спостережні башти, щогли, пункти).	151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів»	201 «Сировина і матеріали» 202 «Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби» 203 «Паливо»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
2	Акт виконаних робіт	Нараховано заробітну плату робітникам, які зайняті у будівництві та проведено відрахування на соціальні заходи	151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів»	661 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
3	Акт виконаних робіт	Відображено вартість транспортних, монтажних і проектно-будівельних робіт	151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів»	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
	Податкова накладна	Відображено податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	Журнал 3
4	Акт виконаних робіт	Відображено вартість страхування	151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів»	655 «Розрахунки зі страхування майна»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
5	Службова записка на оплату, виписка банку	Перераховано за виконані транспортні, монтажні, проектні та будівельні роботи	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	Журнал 1,3

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5	6
6	Акт введення в експлуатацію основного засобу (форма ОЗ-1)	Відображено введення природоохоронного об'єкту в експлуатацію	10 «Основні засоби» аналітичний рахунок «Природоохоронні об'єкти»	151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
7	Накладна, рахунок, договір	Оприбутковано від постачальника об'єкт основного засобу природоохоронного призначення, що потребує монтажу	152.2 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів»	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
	Податкова накладна	Відображено податок на додану вартість	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	Журнал 3
8	Акт виконаних робіт	Відображено вартість витрачених матеріалів на придбання основних засобів природоохоронного призначення, що потребують монтажу	152.2 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів»	201 «Сировина і матеріали» 202 «Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби» 203 «Паливо»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
9	Акт виконаних робіт	Нараховано заробітну плату робітникам, які зайняті монтажем обладнання та соціальні заходи	152.2 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів»	661 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
10	Акт виконаних робіт	Відображено вартість транспортних, монтажних та інших робіт, наданих підрядними організаціями	152.2 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів»	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
	Податкова накладна	Відображено податок на додану вартість	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	Журнал 3
11	Службова записка на оплату, виписка банку	Оплачено за виконані транспортні, монтажні, проектні та будівельні роботи	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	Журнал 1,3

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5	6
12	Акт введення в експлуатацію	Відображено введення в експлуатацію основних засобів природоохоронного призначення	10 «Основні засоби» аналітичний рахунок «Природоохоронні об'єкти»	152.2 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
13	Акт введення в експлуатацію нематеріального активу	Відображено право на результати інтелектуальної діяльності, пов'язаної з охороною навколишнього середовища	121.1 «Право на користування природними ресурсами. Охорона»	154.1 «Придбання (виготовлення) нематеріального активу»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
14	Довідка бухгалтерії	Відображено фінансування капітальних витрат на природоохоронні заходи	69 «Доходи майбутніх періодів»	485 «Цільове фінансування на природоохоронні заходи»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
15	Довідка бухгалтерії	Доходи від природоохоронних заходів майбутніх періодів віднесено на звітний період в сумі нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів природоохоронного призначення	69 «Доходи майбутніх періодів»	747 «Дохід від капітальних природоохоронних заходів»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
16	Картка НМА	Відображено виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт природоохоронних заходів	156 «Науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи природоохоронних заходів»	20 «Виробничі запаси» 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 661 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
17	Акт приймання нематеріального активу	Оприбутковано об'єкт нематеріального активу природоохоронного призначення (проект охорони лісової ділянки, що освоюється) після отримання природоохоронних документів і свідоцтв	121.1 «Право на користування природними ресурсами. Охорона»	156 «Науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи природоохоронних заходів»	Журнал 4, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність

Таблиця ЕЗ. Кореспонденція рахунків з обліку фінансування природоохоронної діяльності

№ з/п	Підстава господарської операції	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Регістри синтетичного обліку
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Довідка бухгалтерії	Відображено надходження коштів цільового фінансування на банківський рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	Журнал 1
2	Довідка бухгалтерії	Відображено фінансування природоохоронної діяльності за рахунок коштів цільового фінансування резервного капіталу, додаткового капіталу	48 «Цільове фінансування і цільові надходження» 42 «Додатковий капітал» 43 «Резервний капітал»	485 «Цільове фінансування на природоохоронні заходи»	Журнал 7, Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність
3	Довідка бухгалтерії	Розподілено фінансування природоохоронної діяльності між операційними та капітальними природоохоронними заходами	485 «Цільове фінансування і цільові надходження»	485.1 «Цільове фінансування операційних природоохоронних заходів» 485.2 «Цільове фінансування капітальних природоохоронних заходів»	Журнал 7
4	Довідка бухгалтерії	Списано збитки (втрати) від реалізації операційної природоохоронної діяльності за рахунок зменшення фінансування	485.1 «Цільове фінансування операційних природоохоронних заходів»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	Журнал 7
5	Довідка бухгалтерії	Відображено фінансування капітальних природоохоронних заходів	69 «Доходи майбутніх періодів»	485.2 «Цільове фінансування капітальних природоохоронних заходів»	Журнал 7

Таблиця Є1. Номенклатура статей витрат на природоохоронну діяльність та її результатів підприємств лісового господарства

<i>Види діяльності за природоохоронними сферами</i>	<i>Охорона атмосферного повітря</i>	<i>Охорона і раціональне використання водних ресурсів</i>		<i>Охорона навколишнього середовища (земельних ресурсів) від відходів виробництва та використання</i>		<i>Охорона лісових ресурсів</i>
		<i>Стічні води</i>	<i>Поверхневі води</i>	<i>Утилізація та захоронення відходів</i>	<i>Ґрунт / Ґрунтові води</i>	
<i>Найменування статей витрат природоохоронної діяльності та її результатів</i>	<i>Повітря / Клімат</i>					
1	2	3	4	5	6	7
I. Природоохоронні витрати						
<i>А. Витрати на попередження знищення лісів і забруднення</i>						
1. Витрати на ведення лісового господарства (з урахуванням лісовідновлення, проведення лісозахисних робіт)					+	+
2. Витрати на екологічну безпеку: – продукції; – виробництва	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +
3. Наукові дослідження та розробки: – розробка і проектування екологічних процесів і продуктів (системи замкнутого/оборотного водопостачання і т.ін.); – технічне переоснащення і модернізація виробництва	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +
4. Розробка та впровадження еколого-безпечних технологій заготівлі і транспортування деревини				+	+	+
5. Додаткові витрати за найбільш «чистими» технологіями	+	+	+	+	+	+
6. Резерв на покриття природоохоронних витрат	+	+	+	+	+	+
<i>Б. Витрати на ліквідацію, усунення екологічної шкоди, зниження наслідків забруднення</i>						

Продовження додатку Є

1	2	3	4	5	6	7
<i>1. Витрати на утримання й експлуатацію екологічних активів</i>						
1.1. Амортизаційні відрахування на відновлення природоохоронних активів: – основних засобів; – нематеріальних активів	+	+	+	+	+	+
1.2. Витрати на ремонт споруд, установок: – поточний; – капітальний	+	+	+	+	+	+
1.3. Витрати на утримання персоналу, що обслуговує основні засоби	+	+	+	+	+	+
1.4. Сировина, матеріали, паливо та електроенергія, що використовуються при експлуатації основних засобів	+	+	+	+	+	+
<i>2. Витрати на проведення природоохоронних заходів</i>						
- які знижують рівень викиду шкідливих речовин; зменшують споживання свіжої води та об'ємів стічних вод та ін.;	+	+	+	+	+	+
- які не знижують рівень викиду шкідливих речовин, об'ємів стічних вод, але дають змогу впливати на якість розповсюдження в навколишньому середовищі;	+	+	+	+	+	+
- які зменшують ресурсо- й енергомісткість;	+	+	+	+	+	+
- які виникають через використання вторинної сировини (відходів зеленої маси та ін.)	+	+	+	+	+	+
<i>3. Витрати на підготовку лісової ділянки до освоєння й очищення місць рубок, всього – у т. ч.:</i>						
– витрати на розробку проекту охорони лісової ділянки, що освоюється;						+
– витрати на підготовку лісових ділянок до освоєння;						+

Продовження додатку Є

1	2	3	4	5	6	7
– витрати на відшкодування втрат від виробництва ділової деревини і дров, які не вивезених з лісосіки;						+
– витрати на ліквідацію втрат від відсутності заготівлі всієї біомаси лісосічного фонду: маломірної деревини, сучкової маси, хвої, кори та ін.						+
<i>В. Екологічні збори, податки</i>						
1. Попнева плата (плата за ліс на корені)						+
2. Екологічний податок	+	+	+	+	+	+
3. Плата за розміщення відходів (у межах норм)				+		
4. Плата за наднормативні розміщення відходів				+		
5. Плата за допустимі викиди забруднюючих речовин				+		
6. Плата за наднормативні викиди забруднюючих речовин				+		
1. Плата за землю					+	
8. Збір за спеціальне використання води		+	+			
9. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів						+
<i>Г. Інші витрати</i>	+	+	+	+	+	+
II. Надходження від природоохоронної діяльності						
1. Субсидії, державні замовлення						+
2. Інші надходження	+	+	+	+	+	+
III. Результат природоохоронної діяльності						

Лісництво _____

Період_(I, II, III, IV)_квартал_____

Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства

Природоохоронні витрати за групами природоохоронних заходів	Капітальні природоохоронні витрати	Поточні природоохоронні витрати															Всього		
		Матеріальні витрати				Основна та додаткова заробітна плата	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація		Технічне обслуговування та поточний ремонт	Витрати на управління	Інші витрати					Суттєва продукція (вираховується)	сума	У % до підсумку
		Сировина і матеріали	Енергетичні ресурси	Запасні частини	МШП			Основних засобів	Нематеріальних активів			Розрахунки з постачальниками і підрядниками	Послуги допоміжних виробництв	Розрахунки з бюджетом	Розрахунки за податками і платежами	Інші розрахунки			
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
I. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку, - усього: у т. ч.																			
Разом за розділом I																			
II. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів																			
Разом за розділом II																			
III. Заходи щодо охорони і раціонального використання мисливської фауни																			
Разом за розділом III																			
IV. Заходи щодо покращення наукового та кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві																			
Разом за розділом IV																			
Усього																			

Таблиця Ж1. Зведена відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства за джерелами фінансування

Природоохоронні витрати	Фактично витрачено	у тому числі з:				
		Коштів державного бюджету, зокрема		Власних та запозичених коштів, зокрема		
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	Додатковий капітал	Резервний капітал	Запозичені кошти
А	1	2	3	4	5	6
Поточні витрати на природоохоронну діяльність лісового господарства						
Сировина, матеріали, паливо й енергія						
Основна та додаткова заробітна плата						
Відрахування на соціальні заходи						
Витрати на управління природоохоронною діяльністю						
Амортизаційні відрахування природоохоронних об'єктів						
Витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт природоохоронних об'єктів						
Інші поточні природоохоронні витрати						
Усього						
Капітальні витрати на природоохоронну діяльність						
Будівництво споруд , установок природоохоронних об'єктів						
Придбання природоохоронних об'єктів						
Капітальний ремонт						
Утилізація і переробки відходів основного виробництва						
Розвиток наукового та кадрового потенціалу						
Інші капітальні природоохоронні витрати						
Усього						

А	1	2	3	4	5	6
Екологічні збори, податки						
	Пред'явлено (нараховано) у звітному році			Фактично виплачено у звітному році		
1. Попнева плата (плата за ліс на кореню)						
2. Екологічний податок						
3. Плата за розміщення відходів (в межах норм)						
4. Плата за наднормативні розміщення відходів						
5. Плата за допустимі викиди забруднюючих речовин						
6. Плата за наднормативні викиди забруднюючих речовин						
7. Плата за землю						
8. Збір за спеціальне використання води						
9. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів						
Встановлені збитки, заподіяні лісовим масивам порушеннями природоохоронного законодавства, та штрафи, накладені за ці порушення						

ДОДАТОК І

Таблиця І1. Внутрішній звіт про заготівлю лісової продукції при проведенні рубок
головного користування

Продукція	Одиниці виміру	Рубки головного користування				Разом	З початку року
		Лісництва					
1. Пиловник							
Дубовий I сорт	м.куб.						
II сорт	м.куб.						
III сорт	м.куб.						
Ясеневий I сорт	м.куб.						
II сорт	м.куб.						
III сорт	м.куб.						
Шпилькових порід I сорт	м.куб.						
II сорт	м.куб.						
III сорт	м.куб.						
Інших твердих порід I сорт	м.куб.						
II сорт	м.куб.						
III сорт	м.куб.						
Пиловник мяк/пор I сорт	м.куб.						
II сорт	м.куб.						
III сорт	м.куб.						
Пиловник березовий I сорт	м.куб.						
II сорт	м.куб.						
III сорт	м.куб.						
Пиловник р/л I сорт	м.куб.						
II сорт	м.куб.						
III сорт	м.куб.						
Тарний кряж хв	м.куб.						
Тарний кряж м/п	м.куб.						
2.Будівельний ліс	м.куб.						
Шпилькових порід	м.куб.						
Дубовий	м.куб.						
Інших твердих порід	м.куб.						
Березовий	м.куб.						
Мяких порід	м.куб.						
Підтоварник хв. п.	м.куб.						
Підтоварник р/л	м.куб.						
Жерді хв. пор	м.куб.						
Рудничне довготге	м.куб.						
3.Стовпи для звязку і ел.передач	м.куб						
4. Кряжі для струганої фанери:	м.куб						
Дубові I сорт	м.куб						
II сорт	м.куб						

Продовження табл. ІІ

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
5. Кряжі для клеєної фанери							
Березові І сорт	м.куб						
ІІ сорт	м.куб						
Вільхові І сорт	м.куб						
ІІ сорт	м.куб						
6. Баланси:							
Дубові	м.куб.						
М'яких порід	м.куб.						
Вільхові	м.куб.						
Березові	м.куб.						
Хвойні	м.куб.						
Твердих порід	м.куб.						
Хлисти							
Тех. сировина т/п	м.куб						
Тех. сировина береза	м.куб						
Тех. сировина хвойна	м.куб						
Тех. сировина м/п	м.куб						
Разом	м.куб						
Дрова для опалення т/п	м.куб						
Дрова для опалення с/п	м.куб						
Всього	м.куб						

Таблиця І2. Внутрішній звіт про заготівлю недеревної лісової продукції

<i>Витрати на заготівлю</i>	<i>Центри виникнення витрат</i>				<i>Разом</i>
	<i>Лісництва</i>				
Сировина і матеріали					
основна заробітна плата					
додаткова заробітна плата					
відрахування на соціальні заходи					
витрати на підготовку і освоєння виробництва					
послуги транспорту на перевезення продукції і робітників					
Всього витрат					

Таблиця ІЗ. Внутрішній звіт щодо наявності та руху деревної лісової продукції

Продукція	Одиниці виміру	Назва підрозділу			Разом	Реалізовано	Залишок
		Лісокомплекс	Цех 1	Цех № 2			
Вироби переробки деревини							
1. Заготовки пилені дуб. в.р.	м ³						
2. Заготовки Європіддони "Попутні"	м ³						
3. Заготовки Європіддони	м ³						
4. Паркет А	м ²						
5. Паркет Б	м ²						
6. Дошка хв. облицювальна	м ²						
7. Дошка полу	м ²						
8. Штахетник	м ³						
9. Пиломатеріали короткомірні	м ³						
10. Заготовки пилені в.р. коротк.	м ³						
11. Гарна дощатка	м ³						
12. Піддони	шт.						
13. Плітус дуб	м ³						
14. Лаги	м ³						
15. Лати	шт.						
16. Горбиль	м ³						
17. Брус	м ³						
18. Стовпи	м ³						
19. Двері							
20. Дошка строгана суха	м ³						
21. Дверні полотна	м ³						
22. Дверні коробка	шт.						
23. Лиштва налічник	шт.						
24. Заготовки пилені дуб. Експорт	м ³						
<i>б) відходи від переробки</i>	м ³						
Кускові відходи	с/м						
Пакети паливні	с/м						
Відходи від лісопилення 1м.	м ³						
Тирса	м ³						
Віники	шт.						
Обапіл дощатий	м ³						

Додаток И

Таблиця И1. Аналіз відновлення лісів на землях наданих у постійне користування Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.				Відхилення	
			сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	план		факт		За 2015 р.	
											сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Садіння і висівання лісу – всього, зокрема:	га														
	садіння лісу	га	597,3	14,88	722,8	14,33	772,3	13,67	881,3	12,98	1522,9	15,52	2216,1	16,76	1493,34	29,61
	висівання	га	593,7	14,79	720,4	14,29	770,3	13,63	879,7	12,95	1522,9	15,52	2178,5	16,48	1458,10	28,92
		га	3,6	0,09	2,3	0,05	2,0	0,035	1,6	0,02	0	0	37,6	0,284	35,24	0,70
2	Сприяння природному поновленню	га														
		га	7,6	0,19	14,3	0,28	9,3	0,164	0	0	33,4	0,34	91,7	0,693	77,32	1,53
3	Реконструкція насаджень	га														
		га	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00	0,00
4	Догляд за лісовими культурами в переводі на однократний	га														
		га	1106,1	27,56	1150,9	22,82	1150,4	20,37	1644,7	24,22	2647,7	26,98	3429,9	25,94	2278,98	45,19
5	Доповнення лісових культур	га														
		га	225,7	5,62	426,3	8,45	515,9	9,13	604,1	8,89	997,9	10,17	1034,5	7,824	608,24	12,06
6	Обробіток ґрунту під лісові культури зокрема:	га														
		га	602,1	15	763,2	15,14	638,6	11,30	749,6	11,04	1906,5	19,43	2199,6	16,63	1436,36	28,48

Продовження додатку И

А	Б	В	1	2	3	4	5	6	9	10	11	12	13	14	15	16
	під лісові культури наступного року	га	5,7	0,14	7,5	0,15	11,69	0,20	7,3	0,11	13,9	0,14	10,3	0,078	2,79	0,06
7	Заготівля лісового насіння - разом	кг	119,5	2,98	142,9	2,8	375,5	6,65	172,0	2,53	321,7	3,27	581,6	4,398	438,68	8,70
	Зокрема: сосни	кг	0	0	0,77	0,02	0,17	0,003	0,18	0,003	0	0	0	0	-0,78	-0,02
	ялини	кг	31,7	0,79	43,4	0,86	78,4	1,39	114,2	1,68	115,5	1,17	0,7	0,006	-42,71	-0,85
	дуба	кг	58,0	1,45	55,9	1,11	41,2	0,73	45,2	0,67	136,2	1,38	206,6	1,562	150,68	2,99
	бука	кг	0,57	0,01	4,44	0,09	29,9	0,53	0	0	6,78	0,07	11,4	0,086	7,01	0,14
	інші	кг	81,10	2,02	38,46	0,76	225,8	3,99	12,5	0,18	63,2	0,64	362,9	2,745	324,48	6,43
8	Вирощування садивного матеріалу в розсадниках	га	1211,9	30,19	1726,1	34,23	1981,1	35,08	2570,9	37,86	2327,5	23,72	3541,5	26,78	1815,45	36,00
9	Створення і вирощування плантацій	га	68,5	1,71	37,4	0,74	123,5	2,19	84,2	1,24	0	0	0	0	-37,37	-0,74
10	Інші витрати	–	74,9	1,87	58,7	1,16	80,4	1,42	83,9	1,24	55,72	0,57	128,1	0,969	69,43	1,38
Усього			4013,7	100	5042,7	100	5647,2	100	6790,8	100	9813,3	100	13223,0	100	8180,42	162,22

Продовження табл. И1

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	Відхилення								Зміна структури, %				
			За 2016 р.		За 2017 р.		За 2018 р.		За планом		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	За план
			сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %					
	А	Б	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
1	Садіння і висівання лісу – всього, зокрема:	га	1493,34	29,61	1443,8	25,57	1334,8	151,46	693,2	45,52	1,88	2,43	3,08	3,78	1,24
	садіння лісу	га	1458,10	28,92	1408,3	24,94	1298,8	147,65	655,7	43,05	1,68	2,19	2,84	3,52	0,96
	висівання	га	35,24	0,70	35,5	0,63	36,0	2229,89	37,6	0,00	0,19	0,24	0,25	0,26	0,28
2	Сприяння природному поновленню	га	77,32	1,53	82,3	1,46	91,7	0,00	58,3	174,73	0,50	0,41	0,53	0,69	0,35
3	Реконструкція насаджень	га	0,00	0,00	0,0	0,00	0,0	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Догляд за лісовими культурами в переводі на однократний	га	2278,98	45,19	2279,5	40,36	1785,2	108,54	782,1	29,54	-1,62	3,11	5,57	1,72	-1,04
5	Доповнення лісових культур	га	608,24	12,06	518,6	9,18	430,5	71,26	36,7	3,67	2,20	-0,63	-1,31	-1,07	-2,34
6	Обробіток ґрунту під лісові культури зокрема:	га	1436,36	28,48	1561,0	27,64	1450,0	193,44	293,1	15,37	1,63	1,50	5,33	5,60	-2,79
	під лісові культури наступного року	га	2,79	0,06	-1,4	-0,03	2,9	39,71	-3,7	-26,32	-0,07	-0,07	-0,13	-0,03	-0,06
7	Заготівля лісового насіння - разом	кг	438,68	8,70	206,1	3,65	409,6	238,08	259,9	80,80	1,42	1,56	-2,25	1,87	1,12
	Зокрема: сосни	кг	-0,78	-0,02	-0,2	0,00	-0,2	-100,00	0,0	0,00	0,00	-0,02	0,00	0,00	0,00
	ялини	кг	-42,71	-0,85	-77,7	-1,38	-113,4	-99,36	-114,7	-99,37	-0,79	-0,86	-1,38	-1,68	-1,17
	дуба	кг	150,68	2,99	165,4	2,93	161,4	357,45	70,4	51,68	0,12	0,45	0,83	0,90	0,17
	бука	кг	7,01	0,14	-18,6	-0,33	11,4	0,00	4,6	67,57	0,07	0,00	-0,44	0,09	0,02
	інші	кг	324,48	6,43	137,1	2,43	350,4	2793,29	299,7	473,91	0,72	1,98	-1,25	2,56	2,10
8	Вирощування садивного матеріалу в розсадниках	га	1815,45	36,00	1560,4	27,63	970,6	37,75	1214,0	52,16	-3,41	-7,45	-8,30	-11,08	3,06
9	Створення і вирощування плантацій	га	-37,37	-0,74	-123,5	-2,19	-84,2	-100,00	0,0	0,00	-1,71	-0,74	-2,19	-1,24	0,00
10	Інші витрати	-	69,43	1,38	47,7	0,84	44,3	52,78	72,4	129,93	-0,90	-0,20	-0,46	-0,27	0,40
	Усього		8180,42	162,2	7575,8	134,15	6432,3	94,72	3409,7	34,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Таблиця ІІ. Аналіз витрат на охорону лісів від пожеж Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.				Відхилення	
			сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	план		факт		За 2015 р.	
											сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %
А	Б	1	2	3	9	9	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1	Влаштування протипожежних розривів	км	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
2	Влаштування мінералізованих смуг	км	0,7	0,09	6,4	0,72	7,3	0,55	10,9	0,62	24,0	1,10	19,8	0,91	19,1	2662,93
3	Догляд за мінералізованими смугами та протипожежними розривами	км	2,4	0,31	1,1	0,12	8,3	0,62	14,7	0,84	19,8	0,91	31,7	1,46	29,3	1201,71
4	Благоустрій рекреаційних ділянок	га	–	–	–	–	1,4	0,10	17,7	1,01	–	–	24,2	1,12	24,2	0,00
5	Організація, утримання лісових пожежних станцій і зв'язку	–	175,3	22,37	292,1	33,07	308,3	23,12	363,6	20,73	467,4	21,44	477,9	22,04	302,6	172,67
6	Ремонт об'єктів протипожежного призначення	–	172,5	22,02	23,7	2,68	34,6	2,59	108,1	6,16	–	–	–	–	-172,5	-100,00
7	Авіаційне патрулювання лісів	тис. га	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
8	Утримання тимчасових пожежних наглядачів	–	333,5	42,56	469,7	53,18	867,8	65,07	1098,0	62,60	1283,8	58,88	1390,1	64,12	1056,7	316,89
9	Утримання інспекторів міліції	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10	Гасіння лісових пожеж	–	–	–	–	–	–	–	–	–	7,3	0,34	–	–	–	–
11	Інші витрати	–	99,2	12,66	90,3	10,22	106,0	7,95	141,0	8,04	378,0	17,34	224,4	10,35	125,2	126,25
Усього			783,6	100	883,3	100	1333,7	100	1754,0	100,0	2180,4	100	2168,1	100	1384,5	176,69

Продовження табл. И2

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	Відхилення								Зміна структури, %				
			За 2016 р.		За 2017 р.		За 2018 р.		За планом		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	За планом
			абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %					
	А	Б	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
1	Влаштування протипожежних розривів	км	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Влаштування мінералізованих смуг	км	13,41	210,1	12,51	171,77	8,8652	81,1	4,2159	-17,56	0,822	0,19	0,367	0,29	-0,19
3	Догляд за мінералізованими смугами та протипожежними розривами	км	30,62	2809	23,41	282,03	17,02	115,8	11,91	60,19	1,15	1,34	0,84	0,62	0,55
4	Благоустрій рекреаційних ділянок	га	24,20	0,00	22,84	1685,3	6,45	36,38	24,20	0,00	1,12	1,12	1,01	0,10	1,12
5	Організація, утримання лісових пожежних станцій і зв'язку	-	185,77	63,60	169,5	55,00	114,27	31,43	10,45	2,24	-0,33	-11,03	-1,08	1,31	0,60
6	Ремонт об'єктів протипожежного призначення	-	-23,67	100,0	34,56	100,00	108,06	100,0	-	-	-22,02	-2,68	-2,59	-6,16	0,00
7	Авіаційне патрулювання лісів	тис.га	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8	Утримання тимчасових пожежних наглядачів	-	920,40	195,9	522,3	60,19	292,19	26,61	106,31	8,28	21,56	10,94	-0,95	1,52	5,24
9	Утримання інспекторів міліції	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10	Гасіння лісових пожеж	-	-	-	-	-	-	-	-7,33	-100,00	-	-	-	-	-0,34
11	Інші витрати	-	134,05	148,4	118,3	111,57	83,33	59,09	-153,61	-40,64	-2,31	0,12	2,40	2,31	-6,99
Усього			1284,7	145,4	834,3	62,56	414,06	23,61	-12,28	-0,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Таблиця ІЗ. Аналіз витрат на боротьбу із шкідниками та хворобами лісу Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.				Відхилення	
			сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	план		факт		За 2015 р.	
											сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Лісопатологічні обстеження	га	82,8	85,88	174,7	96,23	132,1	92,97	190,7	57,1	34,6	60,38	81,0	92,28	-1,8	-2,18
2	Експедиційні роботи	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
3	Винищувальні роботи в осередках шкідників і хвороб, всього	–	1,7	1,78	–	–	–	–	–	–	12,3	21,41	–	–	-1,7	-100,00
	зокрема: а) авіаційними методами	га	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
	б) наземними методами	га	1,7	1,78	–	–	–	–	–	–	12,3	21,41	–	–	-1,7	-100,00
4	Виробництво біологічних препаратів	кг	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5	Ґрунтові розкопки	ям	2,1	2,23	1,7	0,94	2,7	1,91	4,7	1,40	9,3	16,29	1,8	2,09	-0,3	-14,72
6	Інші витрати	грн	9,7	10,10	5,1	2,83	7,3	5,13	138,2	41,4	1,1	1,92	4,9	5,64	-4,8	-49,21
	Усього		96,4	100	181,5	100	142,1	100	333,5	100	57,4	100	87,8	100	-8,6	-8,96

Продовження табл. ІЗ.

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	Відхилення								Зміна структури, %				
			За 2016 р.		За 2017 р.		2018 р.		За планом		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	За план
			абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %					
А	Б	В	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	Лісопатологічні обстеження	га	-93,7	-53,62	-51,1	-38,68	-98,39	-51,60	46,37	133,8	6,39	-3,95	-0,69	35,10	31,89
2	Експедиційні роботи	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
3	Винищувальні роботи в осередках шкідників і хвороб, всього	–	–	–	–	–	–	–	-12,28	-100,0	-1,78	–	–	–	-21,41
	зокрема: а) авіаційними методами	га	–	–	–	–	–	–	0,00	0,00	0,00	–	–	–	–
	б) наземними методами	га	–	–	–	–	–	–	-12,28	-100,0	-1,78	–	–	–	-21,41
4	Виробництво біологічних препаратів	кг	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5	Ґрунтові розкопки	ям	0,1	7,02	-0,9	-32,37	-2,57	-55,19	-7,52	-80,39	-0,14	1,14	0,18	0,69	-14,21
6	Інші витрати	грн	-0,2	-3,68	-2,3	-32,06	-132,53	-95,92	3,85	350,0	-4,47	2,81	0,51	-35,79	3,72
	Усього		-93,7	-51,64	-54,3	-38,22	-233,49	-70,01	30,43	53,04	–	–	–	–	–

Таблиця И4. Аналіз витрат на рубки, пов'язані з веденням лісового господарства, інші рубки та ліквідація захаращеності Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.				Відхилення	
			сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	план		факт		За 2015 р.	
											сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1	Рубки догляду за лісом:	куб.м	5813,4	26,66	6206,0	19,65	6742,5	22,99	8580,1	19,39	12229,6	25,00	17571,1	25,80	11757,74	53,91
	з них: а) освітлення	куб.м	1420,8	6,52	1277,1	4,04	1374,0	4,69	1685,9	3,81	2313,1	4,73	3684,0	5,41	2263,14	10,38
	б) прочищення	куб.м	1373,8	6,30	1606,5	5,09	1937,4	6,61	2084,1	4,71	3330,0	6,81	4106,7	6,03	2732,84	12,53
	в) проріджування	куб.м	575,1	2,64	778,3	2,46	844,3	2,88	876,5	1,98	1666,0	3,41	2876,0	4,22	2300,91	10,55
	г) прохідні рубки	куб.м	2443,7	11,21	2544,1	8,06	2586,7	8,82	3933,4	8,89	4920,5	10,06	6904,5	10,14	4460,85	20,45
2	Інші види рубок, формування і оздоровлення лісів та інші заходи, пов'язані з веденням лісового господарства – всього, з них:	куб.м	15347,6	70,38	24654,6	78,07	21671,3	73,90	34135,8	77,16	28378,7	58,01	47481,8	69,73	32134,28	147,35
	1. Санітарні – всього:	куб.м	12518,7	57,40	20206,6	63,98	18979,1	64,72	31392,3	70,96	25720,7	52,57	39983,2	58,72	27464,54	125,94
	а) вибіркові санітарні	куб.м	3611,6	16,56	4440,1	14,06	4698,8	16,02	8721,7	19,71	9460,3	19,34	15811,1	23,22	12199,50	55,94
	б) суцільні санітарні	куб.м	8907,1	40,84	15766,5	49,92	14280,3	48,70	22670,6	51,24	16261,1	33,24	24173,6	35,50	15266,51	70,00
	2. Лісовідновні рубки	куб.м	2243,4	10,29	3758,3	11,90	1838,2	6,27	874,0	1,98	2239,6	4,58	5329,4	7,83	3086,09	14,15
	3. Рубки переформування	куб.м	–	–	–	–	97,1	0,33	23,1	0,05	–	–	–	–	–	
	4. Рубки пов'язані з реконструкцією деревостанів	куб.м	56,2	0,26	80,3	0,25	100,8	0,34	43,4	0,10	0,0	0,00	78,5	0,12	22,28	0,10

	5. Ландшафтні рубки	куб.м	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	39,6	0,06	–	–
	6. Інші заходи, пов'язані з веденням лісового господарства	куб.м	529,4	2,43	609,4	1,93	656,3	2,24	1157,3	2,62	417,7	0,85	2050,4	3,01	1521,04	6,97
3	Інші заходи не пов'язані з веденням лісового господарства	куб.м	117,9	0,54	111,5	0,35	253,9	0,87	368,3	0,83	169,6	0,35	495,3	0,73	377,34	1,73
4	Інші витрати	–	–	–	–	0,3	0,00	–	–	7727,9	15,80	495,3	0,73	495,28	2,27	
	Усього		21808,3	100,0	31581,6	100,0	29324,3	100,0	44241,4	100,00	48923,5	100,0	68093,9	100,0	46285,68	212,24

Продовження табл. И4

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	Відхилення								Зміна структури, %				
			За 2016 р.		За 2017 р.		2018 р.		За планом		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	За план
			абсолютне, тис. грн.	відносне, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %					
	А	Б	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	Рубки догляду за лісом:	куб.м	11365,09	183,13	10828,68	160,60	8991,04	104,79	5341,55	43,68	-0,85	6,15	2,81	6,41	0,81
	з них: а) освітлення	куб.м	2406,91	188,47	2309,96	168,12	1998,05	118,51	1370,90	59,27	-1,10	1,37	0,72	1,60	0,68
	б) прочищення	куб.м	2500,14	155,63	2169,23	111,96	2022,56	97,05	776,64	23,32	-0,27	0,94	-0,58	1,32	-0,78
	в) проріджування	куб.м	2097,63	269,50	2031,69	240,64	1999,51	228,13	1209,96	72,63	1,59	1,76	1,34	2,24	0,82
	г) прохідні рубки	куб.м	4360,41	171,39	4317,81	166,92	2971,10	75,53	1984,04	40,32	-1,07	2,08	1,32	1,25	0,08
2	Інші види рубок, формування і оздоровлення лісів та інші заходи, пов'язані з веденням лісового господарства – всього, з них:	куб.м	22827,22	92,59	25810,51	119,10	13346,04	39,10	19103,16	67,32	-0,65	-8,34	-4,17	-7,43	11,72
	1. Санітарні – всього:	куб.м	19776,64	97,87	21004,16	110,67	8590,97	27,37	14262,57	55,45	1,31	-5,26	-6,00	12,24	6,14
	а) вибіркові санітарні	куб.м	11370,99	256,10	11112,27	236,49	7089,43	81,29	6350,80	67,13	6,66	9,16	7,20	3,51	3,88
	б) суцільні санітарні	куб.м	8407,11	53,32	9893,35	69,28	1503,01	6,63	7912,51	48,66	-5,34	14,42	13,20	15,74	2,26
	2. Лісовідновні рубки	куб.м	1571,16	41,81	3491,29	189,93	4455,49	509,81	3089,89	137,97	-2,46	-4,07	1,56	5,85	3,25
	3. Рубки переформування	куб.м	0,00	-	-97,07	-100,00	-23,12	100,00	-	-	0,00	0,00	-0,33	-0,05	0,00
	4. Рубки пов'язані з реконструкцією деревостанів	куб.м	-1,89	-2,35	-22,34	-22,16	35,09	80,91	78,45	-	-0,14	-0,14	-0,23	0,02	0,12
	5. Ландшафтні рубки	куб.м.	-	-	-	-	39,59	-	-	-	-	-	-	0,06	-
	6. Інші заходи, пов'язані з веденням лісового господарства	куб.м	1440,98	236,46	1394,14	212,44	893,12	77,17	1632,65	390,83	0,58	1,08	0,77	0,40	2,16
3	Інші заходи не пов'язані з веденням лісового господарства	куб.м	383,80	344,27	241,35	95,04	127,02	34,49	325,72	192,11	0,19	0,37	-0,14	-0,11	0,38
4	Інші витрати	-	495,28	-	494,94	146085,54	495,28	-	-7232,65	-93,59	0,73	0,73	0,73	0,73	15,07
	Усього		36512,37	115,61	38769,61	132,21	23852,50	53,91	19170,43	39,18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Таблиця І5. Аналіз витрат на допоміжні лісогосподарські роботи Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства за 2015-2019 рр.

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Од. вим.	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.				Відхилення За 2015 р.	
			сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	план		факт		абсолютне, тис. грн.	відносне, %
											сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %		
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Відведення лісосік під рубки формування і оздоровлення лісів та інші заходи	га	79,2	0,43	135,5	0,61	102,8	0,48	58,6	0,17	1418,9	4,76	1417,8	2,84	1338,58	1689,17
2	Відведення ділянок під інші види користування	га	–	–	–	–	136,9	0,64	–	–	0,2	–	–	–	–	–
3	Трелювання деревини на верхні склади	куб. м	17863,3	96,00	21701,9	96,96	20535,7	96,50	34231,7	97,55	27930,2	93,72	46933,8	94,17	29070,4	162,74
4	Ремонт і утримання осушувальних систем	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5	Інші витрати, з них:	–	664,5	3,57	544,8	2,43	505,8	2,38	799,9	2,28	451,1	1,51	1488,6	2,99	824,10	124,02
	будівництво тимчасових (сезонних) лісогосподарських доріг	км	645,3	3,47	537,9	2,40	490,2	2,30	786,0	2,24	–	–	1459,4	2,93	814,15	126,17
	ремонт і утримання наявної лісодорожної мережі	км	–	–	–	–	–	–	–	–	451,1	1,51	1,8	0,00	1,83	0,00
	Усього		18607,1	100	22382,2	100	21281,2	100	35090,2	100	29800,4	100	49840,2	100	31233,1	167,86

Продовження табл. И5

№ з/п	Найменування робіт, заходів	Відхилення								Зміна структури, %				
		За 2016 р.		За 2017 р.		За 2018 р.		За планом		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	За план
		абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %					
А	Б	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	Відведення лісосік під рубки формування і оздоровлення лісів та інші заходи	1282,37	946,68	1315,00	1278,8	1359,23	2319,5	-1,10	-0,08	2,42	2,24	2,36	2,68	-1,92
2	Відведення ділянок під інші види користування	-	-	-136,88	100,00	-	-	-0,18	100,00	-	-	-0,64	-	-
3	Трелювання деревини на верхні скл	25231,85	116,27	26398,10	128,55	12702,1	37,11	19003,63	68,04	1,83	-2,79	-2,33	-3,38	0,44
4	Ремонт і утримання осушувальних систем	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Інші витрати, з них:	943,79	173,24	982,75	194,29	688,63	86,08	1037,4	229,99	0,58	0,55	0,61	0,71	1,47
	будівництво тимчасових (сезонних) лісгосподарських доріг	921,49	171,30	969,19	197,70	673,46	85,69	1459,4	0,00	0,54	0,52	0,62	0,69	2,93
	ремонт і утримання наявної лісодорожної мережі	1,83	0,00	1,83	0,00	1,83	0,00	-449,27	-99,59	-	-	-	-	-1,51
	Усього	27458,00	122,68	28558,97	134,20	14749,9	42,03	20039	67,25	-	-	-	-	-

ПРОГРАМА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ЛІСОКОРИСТУВАННЯ

За 20_____ р.
період

<i>№ з/п</i>	<i>Заплановані види робіт</i>	<i>Перелік контрольних процедур</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Кількість людино-годин</i>	<i>Виконавець</i>	<i>Методичні прийоми</i>	<i>Робочі документи</i>
1	Формування групи внутрішніх контролерів та проведення інструктажу щодо завдань перевірки	розподілом обов'язків між контролерами, ознайомлення групи перевіряючих з метою контролю та завданнями	Положення про відділ внутрішнього контролю	1	Керівник відділу внутрішнього контролю	опитування, ознайомлення з документацією	робочий зошит контролера
2	Підготовка робочих документів	попередній збір інформації про об'єкт перевірки, формування шаблонів робочих документів	нормативно-правова база	10	Працівники відділу внутрішнього контролю	обговорення, нормативно-правова перевірка, формальна	робочий зошит контролера
3	Оцінка системи бухгалтерського обліку на підприємстві	способи обробки і формування фінансової інформації, форма ведення обліку, своєчасність складання звітності, відповідність вимогам законодавства	наказ про облікову політику, внутрішня розпорядча документація	12	Працівники відділу внутрішнього контролю	ознайомлення з документацією	робочий зошит контролера
4	Перевірка дотримання положень діючого законодавства до обліку при здійсненні операцій з	Встановлення наявності дозволів на проведення рубок головного користування та відповідності зазначених в них обсягів заготівлі фактичним розмірам. Перевірка дотримання	Лісорубні квитки, Договори продажу необробленої деревини	5	Працівники відділу внутрішнього контролю	ознайомлення з документацією	робочий зошит контролера

	лісокористування	процедури реалізації деревини на аукціонах					
5	Вибіркова інвентаризації лісових ресурсів за кварталами	Встановлення фактичної наявності лісових ресурсів та їх екологічного стану	Квартали лісових ресурсів	70	Інвентаризаційна комісія	Огляд, перерахування,	Інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акт інвентаризації
6	Інвентаризація лісової продукції на місцях її зберігання	Перевірка фактичної наявності лісової продукції на місцях їх зберігання, перевірка умов зберігання, виявлення неліквідної продукції	Склади зберігання лісової продукції,	40	Інвентаризаційна комісія		
7	Перевірка первинних документів щодо операцій з лісокористування	- правильність оформлення; достовірність відображення даних про операції з лісокористуванням в аналітичному і синтетичному обліку: кореспонденція рахунків	Первинні документи що містять інформацію про операції з лісокористування	23	Працівники відділу внутрішнього контролю	нормативно-правова, формальна, логічна, арифметична, взаємна, зустрічна	робочий зошит контролера
8	Перевірка реєстрів і Головної книги	Звірка оборотів та залишків в журналі 4, 5, 6 та Головній книзі	Журнал 4, 5,6 та відомостей до них, Головна книга (рахунки 16, 15, 23, 26, 90, 36, 70, 71, 94)	12	Працівники відділу внутрішнього контролю	формальна, логічна, арифметична,	робочий зошит контролера
9	Перевірка фінансової, статистичної, податкової звітності	порівняних даних бухгалтерського та податкового обліку щодо операцій з лісокористування у фінансовій, податковій та статистичній звітності	Форми фінансової звітності, ЛГ-3, Податковий розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів,	5	Працівники відділу внутрішнього контролю	нормативно-правова, формальна, логічна, арифметична, взаємна,	робочий зошит контролера

			Декларація з ПДВ та податку на прибуток				
10	Підготовка Звіту про внутрішній контроль	узагальнення і оформлення результатів проведеного контролю	робочі документи, розроблені таблиці, розрахунки		Працівники відділу внутрішнього контролю		Звіт про внутрішній контроль
11	Розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та підвищення ефективності використання наявного природо-ресурсного потенціалу	узагальнення і оформлення результатів проведених перевірок та аналізу	робочі документи, розроблені таблиці, розрахунки	10	Працівники відділу внутрішнього контролю		Звіт про внутрішній контроль
12	Моніторинг за виконання наданих рекомендацій	нагляд за виконанням наданих рекомендацій	Звіт про внутрішній контроль	постійний	Працівники відділу внутрішнього контролю		Звіт про внутрішній контроль

Керівник відділу внутрішнього аудиту

підпис

