

DOI: [10.32702/2307-2105-2018.11.94](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.11.94)

УДК 657.47:630

*М. М. Танасієва,
к. е. н., асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, м. Чернівці
В. В. Бонарев,
к. е. н., асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, м. Чернівці*

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ ПРИРОДООХОРОННИХ ВИТРАТ У ЛІСОВОМУ ГОСПОДАРСТВІ

*М. М. Tanasiieva
Candidate of Economics, assistant of accounting, analysis and audit
Chernivtsi National University named after Yury Fed'kovich, Chernivtsi
V. V. Bonarev
Candidate of Economics, assistant of accounting, analysis and audit
Chernivtsi National University named after Yury Fed'kovich, Chernivtsi*

FEATURES OF THE METHODOLOGY OF ACCOUNTING FOR CURRENT ENVIRONMENTAL COSTS IN FORESTRY

Стаття присвячена вдосконаленню організаційних та методичних положень бухгалтерського обліку поточних природоохоронних витрат у лісовому господарстві з ціллю інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Відповідно до законодавчо-нормативних актів здійснено спробу виокремлення груп природоохоронних заходів операційної діяльності лісового господарства. Охарактеризовано склад та зміст поточних природоохоронних витрат в межах калькуляційних статей. Удосконалено методіку обліку поточних природоохоронних в частині обґрунтування способів обліку поточних природоохоронних витрат в межах виокремлених чотирьох груп природоохоронних заходів. Окреслено загальну схему обліку поточних природоохоронних витрат. Доведено доцільність застосування комбінованого способу обліку природоохоронних витрат, який передбачає використання субрахунку 237 «Природоохоронні витрати» або / і субрахунку 915 «Витрати на природоохоронну діяльність» із відкриттям аналітичних рахунків відповідно до номенклатурних статей розробленої класифікації витрат.

The article is devoted to improvement of organizational and methodical provisions of accounting of current environmental expenses in forestry with the purpose of informational support of the process of making managerial decisions. In accordance with the legislative and regulatory acts, an attempt was made to identify the groups of environmental activities in forestry operations, which suggested that the current environmental protection costs be monitored: 1) increasing the ecological potential of forests, ensuring forest management on the basis of sustainable development; 2) increasing the sustainability of forest ecosystems, ensuring protection and protection of forests; 3) protection and rational use of hunting fauna; 4) improvement of the scientific and personnel potential of development of nature conservation activities in the forestry sector. The composition and content of current environmental costs within the framework of

costing articles are characterized. The methodology of keeping current environmental protection in the part of justification of methods of accounting for current environmental protection expenses within the framework of the separate four groups of environmental measures is improved. The charter of the accounting of current environmental costs is outlined. Three ways of accounting for current environmental costs are described: 1) environmental protection costs are taken into account on a separate synthetic account (subaccount), which makes it easy to organize accounting for production plants in which the operation of treatment facilities is allocated in separate workshops; 2) accounting is carried out on existing calculation items in the accounts of production costs accounting (environmental costs are grouped by the chain: the place of origin – the element of expenditure – the allocation of costs); 3) environmental costs are allocated in a separate costing article, which has a complex nature (costs are grouped by such a chain: the place of origin – the allocation of costs – the element of expenditure). The expediency of using a combined method of accounting for environmental costs, which involves the use of sub-account 237 «Environmental conservation costs» and / or subaccount 915 «Costs of environmental activities» with the opening of analytical accounts in accordance with the nomenclature articles developed cost classification.

Ключові слова: лісове господарство; лісокористування; природоохоронні витрати; поточні природоохоронні витрати; природоохоронні заходи.

Keywords: forestry; forest use; environmental costs; current environmental costs; environmental measures.

Постановка проблеми. Сучасний стан розвитку лісового господарства чинить безпосередній вплив на розвиток країни, оскільки він є однією з важливих галузей економіки. На сьогодні стан цієї галузі в Україні, порівняно із країнами Європи, перебуває на досить низькому рівні. Тому виникає потреба не тільки в ефективному та раціональному веденні лісогосподарської діяльності, а й у належному відображенні її результатів у бухгалтерському обліку, який є основним джерелом інформації для прийняття виважених управлінських рішень.

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.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розробкою базових концепцій та понять в еколого-обліковому напрямку займалися вітчизняні вчені, зокрема Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, І. В. Замула, О. М. Кондратюк, А. І. Манкуєв, Л. І. Максимів, Н. М. Малюга, Л. Г. Мельник, В. З. Папірко, Н. Є. Потапенко, М. С. Пушкар, О. М. Сухіна, а також зарубіжні науковці, зокрема: Р. Адамс, М. Бартоломео, Дж. Баум, Дж. Бембінгтон, М. Беннет, Р. Грей, С. Шелтегер, Х. Хенгріксен та ін. Проблема 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, О. В. Шавурської. 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.

Метою статті є вдосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку поточних природоохоронних витрат у лісовому господарстві з ціллю інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Відповідно до мети необхідно: виокремити групи природоохоронних заходів операційної діяльності лісового господарства, в межах яких формуватимуться поточні природоохоронні витрати; визначити групи поточних природоохоронних витрат як об'єкти бухгалтерського обліку; навести особливості методики обліку поточних природоохоронних витрат й дати практичні рекомендації з можливостей їх застосування.

Викладення основного матеріалу дослідження. Відповідно до зазначеного переліку робіт і послуг, які становлять операційну діяльність підприємств лісового господарства, Державної цільової програми «Ліси України» [1] та переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів [6], з метою

раціональної організації обліку й аналізу природоохоронної діяльності пропонуємо сформувати такі групи природоохоронних заходів, які в обліку відобразатимуться у складі операційної діяльності, а отже, формуватимуть сукупність операційних природоохоронних витрат підприємства (табл. 1).

Таблиця 1.
Групи природоохоронних заходів операційної діяльності лісового господарства

Група природоохоронних заходів операційної діяльності	Склад
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 адміні-стративних 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: 1; 6]

На сьогодні в Україні зарахування тих чи інших витрат до природоохоронних витрат регламентується трьома основними документами:

- Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1 – екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» затвердженою наказом Державного комітету статистики України № 494 від 24.10.2006 р. [2];

- Переліком видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затвердженим постановою КМУ № 1147 від 17.09.96 р. [6];

- Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів, затвердженими наказом Держлісагентства України № 124 від 14.05.2013 р. [5].

Згідно з першим нормативним документом, до складу екологічних витрат зараховують: збори за забруднення навколишнього середовища (екологічні збори); затрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення; поточні витрати на природоохоронну діяльність [2].

Дотримання вимог, згідно з третім нормативним документом, дає змогу ідентифікувати ті чи інші виробничі витрати та зарахувати до природоохоронних витрат. Однак практика ведення бухгалтерського обліку в лісогосподарських підприємствах показує, що облік природоохоронних витрат проводиться безсистемно, а самі показники витрат не відображають їхньої реальної величини. Наявна інформація про природоохоронні витрати не дає змоги провести об'єктивний економічний аналіз природоохоронної діяльності підприємств, який є основою для прийняття обґрунтованих ефективних управлінських рішень.

Особливо це стосується бухгалтерського обліку поточних природоохоронних витрат. Здебільшого ці витрати змішуються з аналогічними витратами на виробництво продукції й не виділяються окремою статтею. Основна частина поточних природоохоронних витрат «розчиняється» у витратах на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничих й адміністративних витратах, інших виробничих витратах [3, с. 12].

Відповідно до Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, поточні витрати (зазначені вище) відносяться на статтю «Загальногосподарські витрати». До цієї ж статті відносять компенсаційні платежі за використання природних ресурсів, тоді як витрати, пов'язані з використанням природної сировини, у складі відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку та геологорозшуки корисних копалин, на рекультивацию 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» [5, ч. 1, ст. 3 (п. 17.5)].

Дослідження діяльності лісгосподарських підприємств дало змогу зробити висновок, що поточні витрати на природоохоронні заходи приховані в загальній сумі поточних витрат, зокрема за пропонуваними групами природоохоронних заходів виокремлено витрати на їхню реалізацію на прикладі ДП «Чернівецьке лісове господарство» (табл. 2).

Таблиця 2.
Поточні природоохоронні витрати ДП «Чернівецький лісгосп» у 2015 – 2017 рр.

Поточні природоохоронні витрати	2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%
A	1	2	3	4	5	6
1. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, за забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку, всього: в т. ч.	3485239	94,30	3933605	94,80	4468512	94,30
– витрати на створення лісових культур;	351398	9,50	441489	10,60	632567	13,40
– витрати на природне відновлення лісів;	5066	0,14	4055	0,10	3646	0,08
– витрати на пропаганду охорони лісу;	5125	0,14	6141	0,15	3969	0,08
– витрати на утримання державної охорони лісу.	3123650	84,50	3481920	83,90	3828330	80,8
2. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів	41597	1,10	45399	1,10	65916	1,40
– витрати на боротьбу зі шкідниками та хворобами лісу;	965	0,03	1063	0,03	1421	0,03
– витрати на біологічні методи боротьби;	–	–	–	–	636	0,01
– витрати на гасіння лісових пожеж;	–	–	–	–	2241	0,05
– витрати на догляд за лісосмугами і пожежними розривами;	1050	0,03	57	0,001	2160	
– витрати на утримання тимчасових протипожежних наглядачів.	39582	0,11	44279	0,11	59458	
2. Заходи щодо охорони і раціонального використання мисливської фауни: усього:	151249	4,10	147722	3,60	185299	3,90
– витрати на заготівлю та викладку кормів;	71595	1,90	62683	1,50	92938	0,046
– витрати на охорону диких тварин	79654	2,20	85039	2,0	92361	1,95
4. Заходи щодо покращення наукового та кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві	19358	0,50	24352	0,60	16644	0,40
– витрати на підвищення кваліфікації працівників та спеціалістів у галузі лісового господарства	19358	0,50	24352	0,60	16644	0,40
Усього операційних природоохоронних витрат	3697443	100,00	4151078	100,00	4736371	100,00

Дані для таблиці: річна калькуляція за основними видами виробництва

Як видно з табл. 2, 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 й ін.).

Найбільшу частку в сукупності операційних витрат займає собівартість лісопродукції, що формується в результаті проведення лісгосподарських робіт. З огляду на техніко-організаційні особливості лісгосподарської діяльності основна методологічна проблема полягає в калькулюванні собівартості лісгосподарської продукції. Історично складені об'єктивні умови функціонування підприємств лісового господарства привели 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 його, 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 організують 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) [5]. 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. 3).

Таблиця 3.

Перелік поточних природоохоронних витрат за статтями калькуляції

Назва калькуляційної статті	Поточні природоохоронні витрати
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 (ремент природоохоронного обладнання, будівництво установок природоохоронного призначення та ін.).
Зворотні відходи (вираховуються)	Витрати на збір, транспортування, переробку, утилізацію та зберігання відходів (гілки, сучки, обрізки, верхівки, зелена маса та ін.).
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 освоюється. 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 й ін.
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).
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) й ін. 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	Витрати на лісогосподарські роботи і послуги (лісокультурні роботи, охорона лісу від пожеж, боротьба зі шкідниками та хворобами лісу, створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісових смуг

реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	тощо), виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
Адміністративні витрати	До адміністративних витрат природоохоронної діяльності зараховують такі 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 й ін.
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 рекультивуацію землі та боротьбу зі шкідниками й хворобами деревостанів. Витрати, пов'язані з підвищенням якості продукції, конкурентоспроможності підприємства і покращенням його іміджу.

[Таблиця складена автором на основі : 5]

З урахуванням викладеного вище, попередніх досліджень [7; 8] та галузевих особливостей лісового господарства зроблено спробу виокремити класифікаційні групи 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 пропоновані 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 враховуються на окремому синтетичному рахунку (субрахунку), що дає змогу без зусиль організувати облік для виробництв, в яких експлуатація очисних споруд виділяється в окремі цехи (рис. 1).

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.

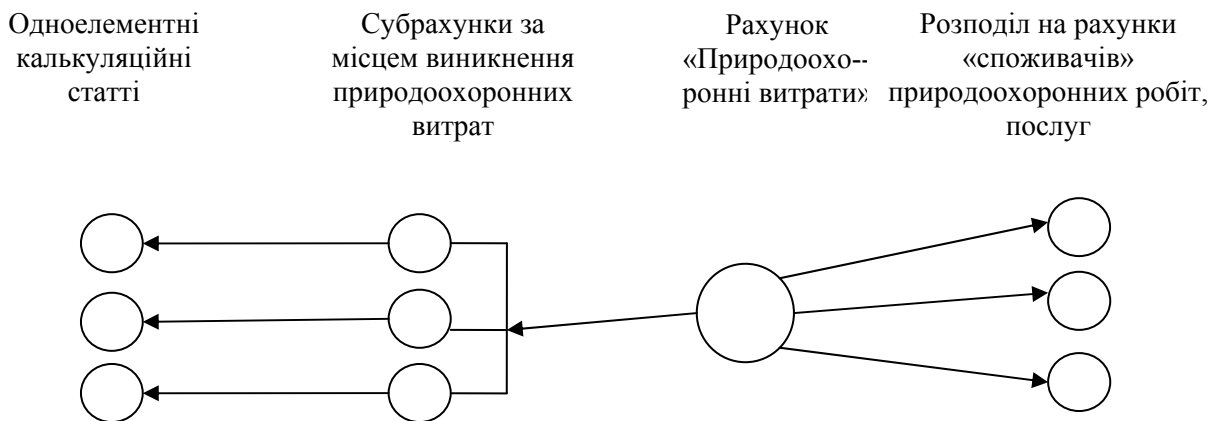


Рис. 1. Абстрактна схема обліку природоохоронних витрат на спеціальному синтетичному рахунку

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).

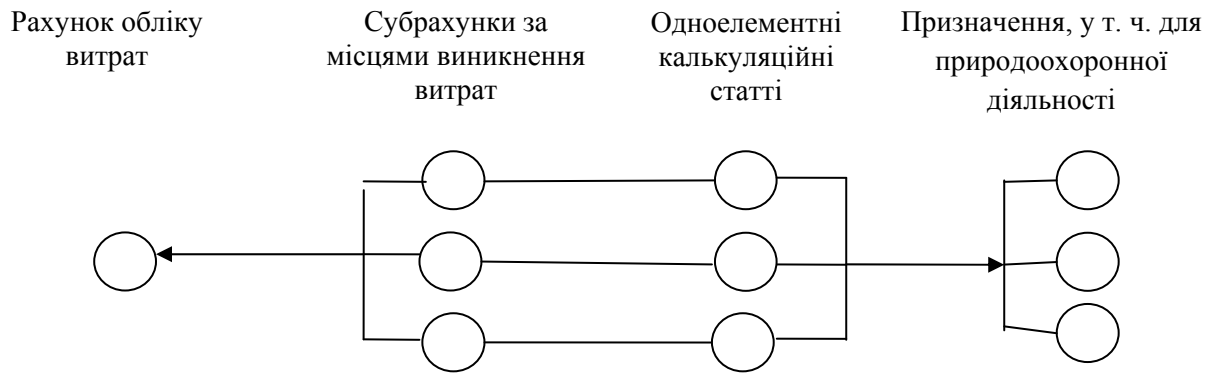


Рис. 2. Абстрактна схема обліку природоохоронних витрат шляхом розгалуження за калькуляційними статтями рахунків витрат на виробництво

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. 3).

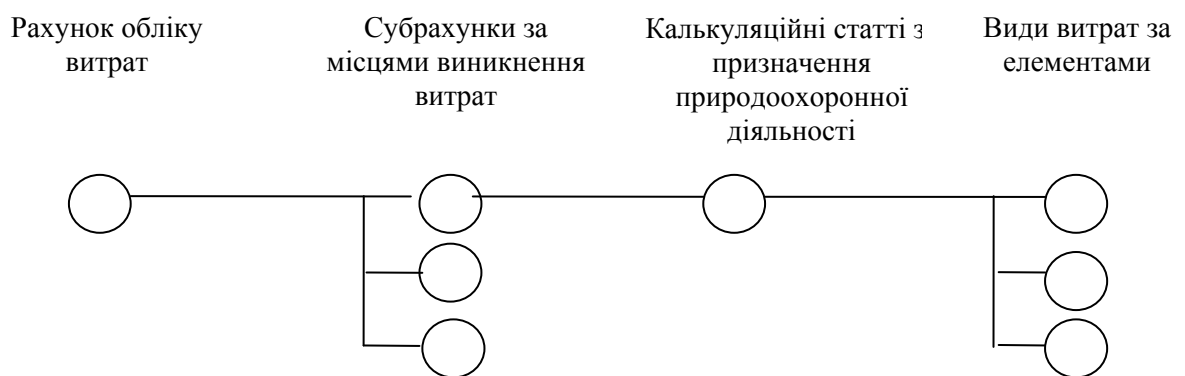


Рис. 3. Абстрактна схема обліку природоохоронних витрат шляхом виділення спеціальних калькуляційних статтях рахунків витрат на виробництво

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 облікової 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 відпаде 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 (табл. 4) рахунок «Витрати природоохоронної діяльності» на одних підприємствах лісового господарства може використовуватися як збірно-розподільчий, а на інших – як 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 й ін.) з поділом за місцями виникнення витрат і статтями витрат.

На основі вивчення існуючої системи обліку витрат виробництва пропонуємо схему обліку поточних природоохоронних витрат (рис. 4).

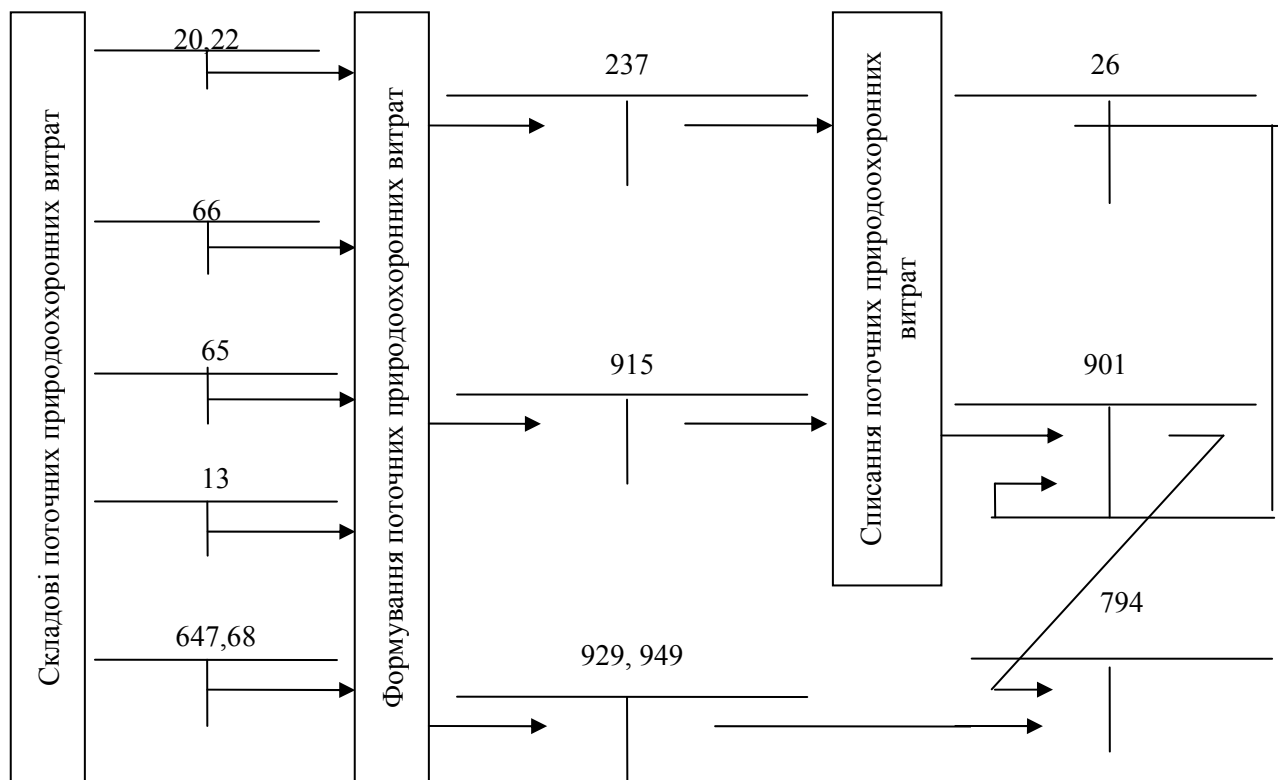


Рис. 4. Схема обліку поточних витрат природоохоронної діяльності

Джерело – складено автором самостійно

Витрати, враховані 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 рекультивацию 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. 4).

Таблиця 4.

Способи обліку поточних природоохоронних витрат в лісозаготівлі

Групи природоохоронних заходів	Спосіб обліку витрат
<p>I. 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» (рис. 1). 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>II. 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>III. 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 нерационально, відносяться до статті витрат за призначенням. Наприклад, статті «Оплата праці виробничих робітників», «Витрати на експлуатацію устаткування» та ін. до рахунку 231 «Основне виробництво» (рис. 2).</p>

Джерело – складено автором самостійно

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 напрямки 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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. 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.

Література.

1. Державна цільова програма «Ліси України» на 2010–2015 рр. затв. постановою КМУ від 16.09.2009 р., № 977. – [Електронний ресурс] : Режим доступу : <http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/archive/docview?typeId=102712>.
2. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1 – екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» : затв. наказом Держ. комітету статистики України від 24.10.2006 р., № 494.
3. Кулій-Дем'янюк Ю. В. Бухгалтерський облік витрат на охорону навколишнього середовища підприємств АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кан. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Ю. В. Кулій-Дем'янюк. – К., 2013. – 21 с.
4. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р., № 3852-ХІІ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України [Електронний ресурс] : затв. наказом Держ. агентства лісов. ресурсів України від 14 трав. 2013 р., № 124. – Режим доступу : http://lespravo.org.ua/art/407Metodrekomendacii_z_formuvannya_sobivartosti_produkcii_na_pidpri%D1%94mstvah_DALRU.
6. Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р. № 1147. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP961147.html
7. Цюга М. М. Класифікація природоохоронних витрат лісового господарства в бухгалтерському обліку / М. М. Цюга // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 3 (36). – С. 136–145.
8. Цюга М. М. Природоохоронні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку / М. М. Цюга // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – № 1 (59), – Ч. 1. – С. 211–216. (Серія : Економічні науки).

References.

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2009). *Derzhavna tsilova prohrama «Lisy Ukrainy» na 2010–2015 rr.* [State target program "Forests of Ukraine" for 2010-2015]. Retrieved from: <http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/archive/docview?typeId=102712>.
2. State Statistics Committee of Ukraine (2002), "Recommendation on procedure of reporting form 1 - environmental costs "Report on environmental charges and operating costs for the protection of nature"", available at: <http://www.uazakon.com/document/spart68/inx68358.htm> (Accessed 27 March 2007).
3. Kulij-Dem'ianiuk, Yu. V. (2013), "Accounting of expenses on environmental protection of enterprises of agrarian and industrial complex", Ph.D. Thesis, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), Kyiv, Ukraine.
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1994), "The forest code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3852-12> (Accessed 21 January 1994).
5. State Forestry Committee of Ukraine (2002), "Guidelines for formation of the cost of goods (works, services) in Ukraine's forestry", available at: http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm. (Accessed June).
6. Cabinet of Ministers of Ukraine (1996), "List of activities belonging to environmental measures", available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP961147.html (Accessed 25 September 2015).
7. Tsiuha, M.M. (2012), "Classification of environmental spending forestry accounting", *Halys'kyj ekonomichnyj visnyk*, vol. 3 (36), pp. 136-145.
8. Tsiuha, M.M. (2012), "Environmental costs as an object of accounting", *Visnyk Zhytomys'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, vol. 1 (59), pp. 211-216.

Стаття надійшла до редакції 20.11.2018 р.