

УДК 657.47:630

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

ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ З РОЗВІДКИ ТА ОЦІНКИ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

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

ACCOUNTING OF EXPLORATION ACTIVITIES AND EVALUATION OF FOREST RESOURCES

Стаття присвячена визначенню стадій освоєння лісових ресурсів у лісозаготівельній діяльності для цілей обґрунтованого відображення витрат у системі бухгалтерського обліку. Проведено критичний огляд законодавчо-нормативних актів з питань обліку розвідки й оцінки природних ресурсів. Розглянуто питання щодо оцінки лісових ресурсів. Удосконалено методіку обліку витрат з розвідки й оцінки лісових ресурсів шляхом їхнього поділу в межах виокремлених чотирьох стадій лісозаготівельних робіт за ознакою раціонального лісокористування: 1) витрати на передрозвідувальну діяльність; 2) витрати на підготовку лісової ділянки до освоєння; 3) витрати на розробку (освоєння) лісової ділянки; 4) витрати на лісовідновлювані роботи, що сприяє належному відображенню інформації про конкретні види активів (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, виробничі запаси та витрати майбутніх періодів) у бухгалтерському обліку. За результатами дослідження надано практичні рекомендації з обліку природоохоронних витрат у лісозаготівлі.

The article is devoted to definition of stages of development of forest resources in forestry activities for the purposes of reasonable reflection of costs in the accounting system. Conducted a critical review of the legal-normative acts on issues of accounting for the exploration and evaluation of natural resources. Consider forest resources assessment. Improved method of cost accounting for exploration and evaluation of forest resources by their division within the allocated four stages of logging operations on the basis of sustainable forest management: 1) the cost of perejaslavl activities; 2) the cost of preparing forest land for development; 3) development expenditure (development) forest; 4) costs of l solve work that contributes to the proper reflection of information about specific types of assets (fixed assets, other tangible assets, intangible assets, inventories and prepaid expenses) in the accounting records. The results of the study practical recommendations on accounting of environmental costs in logging.

Ключові слова: лісове господарство, лісозаготівельна діяльність, лісокористування, розвідка і оцінка, розробка лісової ділянки, освоєння лісових ресурсів.

Key words: forestry, logging activities, forest management, exploration and evaluation, development of forest, development of forest resources.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогодні лісова галузь України перебуває в кризовому стані. Нераціональне лісокористування у XX столітті призвело до вичерпаності лісових ресурсів і зниження обсягів їх природного відтворення. У державі внаслідок

несанкціонованих рубок лісів пошкоджено ерозією 15 мільйонів гектарів земель, а щорічний приріст еродованих земель перевищує 80 тис. га. Україна відноситься до малолісистих територій, оскільки лісистість становить 15,9 % та понад 4 млн га лісу забруднено радіо-

нуклідами внаслідок аварійних викидів на ЧАЕС. Проте лісові ресурси мають значний потенціал, адже середній запас деревини на корені на 1 га становить близько 218 м³ (сьоме місце в Європі), а за площею — 8 місце. Нераціональне лісокористування та погіршення санітарного стану лісових ресурсів, зниження темпів їх природного відновлення, забруднення навколишнього середовища токсичними речовинами становлять загрозу національній екологічній безпеці держави.

Основна проблема управління лісовими ресурсами в Україні полягає у відсутності статистично надійних даних про приріст, природний відпад і обсяги заготівлі лісових ресурсів. Відсутність інформації ускладнює перехід від виснажливого використання лісів до управління лісокористуванням з урахуванням положень концепції стійкого розвитку. Цю проблему можливо вирішити за допомогою бухгалтерського обліку, оскільки в обліку формується інформація про операції з лісокористування.

Здійснення природоохоронної діяльності на підприємствах лісового господарства потребує комплексного відображення природоохоронних заходів у системі бухгалтерського обліку, а також розкриття для зацікавлених осіб повної, вичерпної і достовірної інформації про рівень шкідливого впливу на природне середовище та заходи з його запобігання.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Розробкою базових концепцій та понять в еколого-обліковому напрямі 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. Папінко, Н.Є. Потапенко, М.С. Пушкар, О.М. Сухіна, а також зарубіжні науковці, зокрема: Р. Адамс, М. Бартоломео, Дж. Баум, Дж. Бебінгтон, 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, 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. У зв'язку з цим, вважаємо за необхідне розгляд основних проблем щодо особливостей відображення в бухгалтерському обліку процесу раціонального лісокористування з позицій зростаючої ролі екологічного фактора.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є визначення стадій освоєння лісових ресурсів у лісозаготівельній діяльності з метою обґрунтованого відображення витрат у системі обліку. Відповідно до мети необхідно: охарактеризувати підходи до обліку стадій розвідки та оцінки мінеральних ресурсів (корисних копалин) відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ); визначити стадії лісокористування в лісозаготівлях як об'єкти бухгалтерського обліку; навести особливості

методики обліку витрат запропонованих стадій лісокористування й дати практичні рекомендації з обліку природоохоронних витрат у лісозаготівлі.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Вирішення проблем екологізації діяльності лісогосподарських підприємств значною мірою визначається рівнем організації та ведення бухгалтерського обліку основної діяльності лісогосподарських підприємств і виконання робіт, пов'язаних з поліпшенням навколишнього середовища. Позиціонування й ідентифікація його недоліків у площині цього питання сприятиме розвитку наукового підґрунтя їхнього усунення, а також розробці рекомендацій з удосконалення облікової системи загалом та вирішенню проблеми збереження навколишнього середовища.

Один із видів основної діяльності підприємств лісового господарства — це лісозаготівля, що передбачає заготівлю деревної сировини з урахуванням лісосічних робіт, вивезення деревини і робіт на верхніх складах. Загалом лісозаготівельна діяльність є частиною добувального сектору економіки країни, який у питаннях обліку та звітності вирізняється як достатньо складна галузь. У деяких країнах розроблено спеціальні стандарти обліку і звітності для добувних підприємств, але ці стандарти стосуються лише підприємств, які добувають нафту, газ та корисні копалини (мінеральні ресурси). В загальному вигляді діяльність таких підприємств поділяється на низку етапів, зокрема такі:

- передрозвідувальна діяльність;
- розвідка й оцінка мінеральних ресурсів;
- розробка родовища;
- закриття родовища.

Підходи до обліку стадій розвідки та оцінки мінеральних ресурсів (корисних копалин) у національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards (IFRS)) й Американських стандартах фінансового обліку (Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)) наведено в таблиці 1.

Для виявлення проблем у діючій методиці обліку природних ресурсів подано характеристику обліку природних ресурсів за міжнародними стандартами. Методика, викладена у МСФЗ 6 "Розвідка і оцінка запасів корисних копалин", передбачає, що діяльність добувального підприємства умовно поділяється на три стадії (рис. 1):

- передрозвідувальна діяльність — до отримання юридичних прав на розвідку конкретної території;
- діяльність з розвідки та оцінки (PiO);
- діяльність з розробки, що виникає після того, коли стають очевидними (доказовими) технічна здійсненність і комерційна доцільність видобутку мінеральних ресурсів.

У МСФЗ 6 розглядаються питання визнання, оцінки й розкриття інформації тільки щодо витрат, які виникли у підприємства в результаті розвідки та оцінки.

Перша і третя стадії, без сумніву, наявні в лісозаготівлях. Однак друга стадія у тому вигляді, в якому вона

Таблиця 1. Підходи до обліку стадій розвідки і оцінки мінеральних ресурсів (корисних копалин) у національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standarts (IFRS)), Американських стандартах фінансового обліку (Statement of Financial Accounting Standarts (SFAS))

	Нормативно-правові акти, стандарти обліку та їх призначення	Коротка характеристика підходів (методів) обліку
1	2	3
Українська практика	П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» від 12.09.2008 р. № 844/15535 [11]	Призначене для визначення методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку і визначення обсягів та якості запасів корисних копалин, її розкриття у фінансовій звітності
	Податковий кодекс України від 08.07.2011 [10]	Розділ 11 «Плата за користування надрами», ст. 263 визначає платників плати, об'єкти оподаткування, базу оподаткування, вартість відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), розкриває порядок обчислення податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин та ін. Розділ 17 «Збір за спеціальне використання лісових ресурсів» визначає платників збору, об'єкти, що оподатковуються, ставки збору за заготівлю деревини основних лісових порід, порядок обчислення та перерахунку збору
	Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції розроблені галузевими міністерствами та відомствами [7]	Встановлюється перелік номенклатурних статей та їхній склад щодо розвідки і освоєння природних ресурсів
Міжнародні стандарти фінансової звітності International Financial Reporting Standarts (IFRS)	МСФЗ (IFRS) 6 «Розвідка і оцінка мінеральних ресурсів» [6]. Стандарт регламентує фінансову звітність добувних компаній в частині специфічних активів і витрат, що виникають при розвідці і оцінці мінеральних ресурсів	Відповідно до ст. 11 МСФЗ 6 витрати на стадії розвідки і оцінки можуть бути капітальними і поточними. При діленні витрат в обліковій політиці слід враховувати міру прихильності виду витрат на розвідку і оцінку до конкретних мінеральних ресурсів. Чим сильніше визначений вид витрат пов'язаний з конкретним мінеральним ресурсом, тим більша вірогідність того, що його капіталізація дозволить представити надійну і значиму інформацію. У обліковій політиці необхідно передбачити види і зміст витрат, які визнаються в якості активів розвідки і оцінки мінеральних ресурсів Стандарт вимагає, щоб підприємство розділяло активи розвідки і оцінки на основні засоби і нематеріальні активи, виходячи з характеру активу. Прийнятий порядок класифікації повинен застосовуватися послідовно. До активів розвідки і оцінки, що класифікуються як нематеріальні активи, відносяться: права на проведення бурових робіт; придбані права на здійснення розвідувальних робіт; витрати на проведення топографічних, геологічних, геохімічних і геофізичних досліджень; витрати на розвідувальне буріння; витрати на прокладення траншей; витрати на відбір зразків; витрати на діяльність, пов'язану з оцінкою технічної здійсненності і комерційної доцільності видобутку мінерального ресурсу
		До активів розвідки і оцінки, що класифікуються як основні засоби, відносяться: – устаткування, використовуване в процесі розвідувальних робіт (спеціалізовані автомобілі, бурові установки); – система трубопроводів і насосні агрегати; – резервуари і т. п. Первинне визнання активів розвідки і оцінки відбувається по фактичній собівартості. Оцінка після визнання є вибором облікової політики, тут можливі два варіанти. Перший – по моделі собівартості (первинної вартості) активу з систематичним нарахуванням амортизації і періодичним тестуванням на знецінення. Другий – по моделі переоцінки активів за їх справедливою вартістю з коригуванням на суму амортизації, нарахованої після переоцінки, а також на нараховані суми знецінення (після переоцінки) [9, с. 50]
		У випадках, коли діяльність розвідки і оцінки на будь-якій території припиняється, підприємство повинне: а) припинити капіталізацію витрат розвідки і оцінки на цій території; б) провести перевірку визнаних активів розвідки і оцінки на предмет знецінення; в) припинити визнання будь-яких активів, що не знецінилися (матеріальних і нематеріальних активів) в якості активів розвідки і оцінки
		Активи розвідки і оцінки можуть бути перекласифіковані у категорію основних засобів або нематеріальних активів, що є капіталізованими витрати за розробкою. Перекласифікація активів розвідки і оцінки у категорію активів за розробкою закріплюється в обліковій політиці, яка надалі має застосовуватися послідовно
		SFAS 19 передбачає, що оцінка невинного ресурсу здійснюється на основі капіталізації наступних видів витрат: – витрати на придбання прав на мінеральні ресурси (купівлю, оренду або який-небудь інший спосіб придбання права господарського розпорядження власністю) в цілях розвідки і видобутку корисних копалин є нематеріальним активом; – витрати на розвідку і оцінку запасів родовища. Капіталізуються тільки витрати на успішні геологорозвідувальні роботи, які привели до виявлення промислових запасів корисних копалин. Витрати, які не привели до приросту запасів, списуються на витрати поточного періоду; витрати на освоєння родовища – витрати на засоби добування, первинної обробки, збору і зберігання корисних (витрати на розбурювання і облаштування) копалин. У існуючій бухгалтерській практиці США для обліку витрат можна застосувати два методи: метод успішно завершених досліджень (метод успішних зусиль) і метод повних витрат. Комісія з цінних паперів і бірж, чия думка важлива для компаній, що котируються в США, дозволяє використання двох методів. Принципова відмінність між методами полягає у віднесенні витрат, які не привели безпосередньо до зростання нафтових і газових запасів. Відповідно до методу повних витрат такі витрати капіталізуються, а відповідно до методу успішно завершених досліджень – відносяться на витрати періоду. У методі успішних зусиль необхідний безпосередній зв'язок між понесеними витратами і відповідним приростом запасів. Витрати з придбання запасів і на пошуково-розвідувальну діяльність, які не привели до зростання запасів, мають бути віднесені на витрати періоду
	SFAS 19 «Фінансовий облік і звітність підприємств газової і нафтової промисловості» [12] SFAS 25 «Призупинення деяких облікових вимог для компаній нафтової і газової промисловості» [13] SFAS 69 «Розкриття інформації про діяльність в області розвідки, розробки і видобутку нафти і газу» [14] SFAS 143 «Розкриття зобов'язань, пов'язаних з вибуттям активів» [15]	

Джерело: систематизовано на основі [6; 7; 9—15].

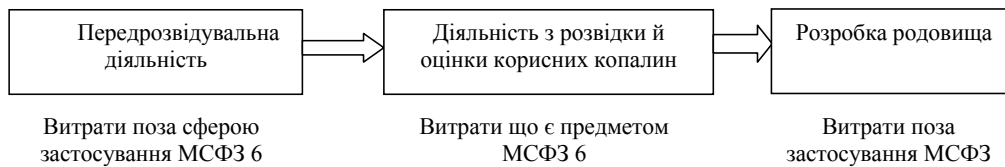


Рис. 1. Сфера застосування МСФЗ 6

Джерело: [7].

Таблиця 2. Методичні підходи до оцінки лісових ресурсів

Підхід 1	Принцип формування вартості лісових ресурсів 2
Витратний	Сукупність витрат живої та уречевленої праці, за допомогою яких залучено в господарський оборот ресурси, витрати на їхню охорону і захист
Результативний	Валовий випуск продукції, що одержують шляхом експлуатації лісових ресурсів, або різниця між валовою продукцією та поточними витратами
Нормативний	Оцінка за нормами відшкодування втрат і збитків, пов'язаних з порушенням природоохоронного законодавства. У лісовому господарстві це попнева плата – плата за фактично заготовлену кількість продукції
Рентний	Додатковий дохід, який отримується без залучення трудових ресурсів та виробничо-господарської діяльності в результаті експлуатації лісових ресурсів
Кадастровий	Оцінка базується на сукупності даних про лісові ресурси з урахуванням характеристик їхньої кількості, якості, складу, місця розташування й ін.
Загальної економічної вартості	Сума вартості прямого і непрямого використання, відкладеної альтернативи (можливої вартості) та вартості існування, відповідальності перед майбутнім поколінням

Джерело: складено та узагальнено на основі [1; 2; 3].

характерна для видобування мінеральних ресурсів, тут не передбачена. Мета стадії розвідки та оцінки обґрунтувати або спростувати відкриття промислових запасів і визначити їхні обсяги. Відбувається ретельне дослідження ділянки надр, на яку придбана ліцензія. Як правило, географічна територія, що цікавить користувачів, вже має достатній потенціал для обґрунтування майбутніх пошуково-розвідувальних робіт та визначення наявності промислових запасів сировини. Роботи різноманітні, але обов'язковими є топографічне, геологічне, геохімічне й геофізичне дослідження і розвідувальне буріння.

У лісозаготівлі оцінку ресурсів можна здійснити без доступу до території. Щоб одержати конкретну оцінку лісових ресурсів, варто використовувати методичні підходи до їхньої оцінки (табл. 2).

Перспективною з точки зору комплексного підходу до оцінки лісових ресурсів та їхніх функцій є теорія загальної економічної вартості (ЗЕВ). Величина загальної економічної вартості — це сума двох агрегатних показників: вартості використання (споживча вартість) і вартості невикористання:

$$TEV = UV + NV \quad (1),$$

де TEV — загальна економічна вартість;



Рис. 2. Показники загальної економічної вартості лісових ресурсів

Джерело: [2, с. 105; 3, с. 167].

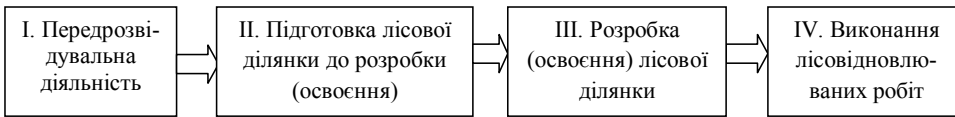


Рис. 3. Стадії лісокористування в лісозаготівлях як об'єкти бухгалтерського обліку

Джерело: розробка автора.

UV — вартість використання (споживча вартість);
 NV — вартість невикористання.

Відповідно, вартість використання є сумою трьох складових:

$$UV = DV + IV + OV \quad (2),$$

де DV — пряма вартість використання (споживання);

IV — непряма вартість використання (споживання);

OV — вартість відкладеної альтернативи (можлива вартість).

Показник вартості невикористання відображає соціальні аспекти значення природи для суспільства. Переважно він визначається лише величиною вартості існування (EV), іноді включається вартість успадкування.

Таким чином, у теорії величина загальної економічної вартості визначається як сума чотирьох складових:

$$TEV = DV + IV + OV + EV \quad (3).$$

Структуру ЗЕВ та оцінку окремих складових лісових ресурсів подано на рисунку 2.

Відповідно до теорії сталого розвитку, при оцінці лісових ресурсів та їхніх функцій необхідно дотримуватися унікального правила: економічна вартість збереження лісів має перевищувати економічну вартість їхнього використання (споживання).

В Україні оцінка лісових ресурсів здійснюється за кадастровим підходом. Інформація про лісовий фонд України міститься у державному лісовому реєстрі (раніше — лісовому кадастрі). Державний облік лісового фонду ведеться державними органами на основі матеріалів лісовпорядкування, інвентаризації й спеціальних обстежень. Відповідними наказами встановлено перелік

інформації про ліси, доступної для ознайомлення. Обсяг і зміст даних є достатнім для того, щоб фахівець зробив висновок про економічну рентабельність освоєння лісової території.

Після отримання лісових

ділянок для промислової експлуатації та до моменту заготівлі деревини лісозаготівельні підприємства уточнюють якісні й кількісні характеристики деревостою, особливості рельєфу і ґрунтів та ін. Ця інформація дає змогу обрати технологію заготівлі й послідовність освоєння лісових ділянок і територій.

У лісозаготівлі існують витрати на підготовку природних ресурсів до освоєння, але вони не призводять до утворення активів розвідки й оцінки. Будівництво лісовозних доріг та споруд на лісосязі і нижньому складі здійснюється до початку рубання деревини. Мета будівництва — створення необхідних умов для промислової заготівлі лісопродукції, а не отримання додаткових відомостей про лісову ділянку. В момент будівництва об'єкти стають очевидними технічна здійсненність та комерційна доцільність заготівлі деревини, тому вважаємо, що в лісозаготівлі присутні матеріальні і нематеріальні активи з розвідки та оцінки.

За ознаку поділу стадій лісозаготівельного процесу пропонується використовувати ознаку повного циклу лісокористування. З урахуванням особливостей технології й організації заготівлі деревини виділено чотири стадії (етапи) лісокористування, які слід ідентифікувати як об'єкти бухгалтерського обліку (рис. 3).

У МСФЗ 6 не наведено визначення передрозвідувальної діяльності та приклади витрат на її проведення. Однак можна зробити висновок, що "точкою відліку" є факт придбання ліцензії на проведення розвідувальних робіт. Витрати, здійснені до її придбання, розглядаються як витрати передрозвідувальної діяльності. У лісових країнах — Канаді, США, Фінляндії, Швеції — вико-

Таблиця 3. Кореспонденція рахунків з обліку фактів господарської діяльності передрозвідувальних робіт у лісозаготівлі

№ з/п	Підстава господарської операції	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Регістр синтетичного обліку
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Виписка банку	Сплачено послуги за поданням виписки з лісового реєстру	68	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	Журнал 1, відомість 1.1
2	Виписка банку	Перераховано аванс на рахунок організатора лісового аукціону	379.1 «Розрахунки по участі в лісовому аукціоні»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	Журнал 1, відомість 1.1
3	Виписка банку	Повернено аванс за участь у лісовому аукціоні у випадку, якщо організація не виграла аукціон	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	379.1 «Розрахунки по участі в лісовому аукціоні»	Журнал 1, відомість 1.1
4	Бухгалтерська довідка	Організація виграла аукціон. Аванс за участь в аукціоні зараховано в рахунок попередньої оплати за договором лісокористування	379.2 «Розрахунки за договорами лісокористування»	379.1 «Розрахунки по участі в лісовому аукціоні»	Журнал 3, відомість 3.1
5	Авансовий звіт	Сплачено витрати після отримання виписки з ЄДРПОУ або нотаріального завірнення її копії	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки за виданими авансами»	Журнал 3, відомість 1.1
6	Договір	Відображено витрати на юридичні та консультаційні послуги, пов'язані з участю в конкурсі	92 «Адміністративні витрати»	379.2 «Розрахунки за договорами лісокористування»	Журнал 3, відомість 1.1

Джерело: розробка автора.

ристовуються різні види прав на лісокористування: лісова ліцензія, ліцензія на лісогосподарське виробництво, ліцензія на купівлю лісу на корені, ліцензія на використання ділянок лісів. Ліцензії видаються на конкурсній основі, окремі з них можуть пролонгуватися.

У лісозаготівельній діяльності підприємств України передрозвідувальною вважається діяльність до укладення договору лісокористування. Оскільки договори укладаються зарезультатами лісових аукціонів, то витрати, пов'язані з участю в них, ми розглядаємо як витрати на передрозвідувальну діяльність (типові операції наведено в табл. 3). До них належать:

— плата за надання виписок з державного лісового реєстру. Виписка дозволяє отримати інформацію про лісові ділянки, кількісну, якісну й економічну характеристику лісів і лісових насаджень, що виставляються на аукціон;

— витрати на підготовку документів, які потрібні за законодавством для участі у лісовому аукціоні. До заявки на участь в аукціоні додаються (ст. 79 ЛК) виписка з ЄДРПОУ (нотаріально засвідчена копія виписки) та документи, що підтверджують факт внесення завдатку.

В Україні лісозаготівельна діяльність може здійснюватися як постійними, так і тимчасовими лісокористувачами, відповідно до ст. 17 та ст. 18 Лісового кодексу України. Тимчасові лісокористувачі таке право отримують внаслідок укладання договору лісокористування. Відповідно до нормативно-правових актів [4; 5; 6], основними підтверджувальними документами на право проведення лісозаготівельної діяльності є:

1. Лісорубний квиток.
2. Технологічна карта розробки лісосіки.
3. Договір на виконання лісозаготівельних робіт з додатком (для організацій, які надають послуги із заготівлі деревини).
4. Акт огляду місця заготівлі деревини.

Практика показує низьку якість планування й організації виконання технологічних процесів здійснення лісосічних робіт (підготовчі роботи, схема розробки лісосіки, способи проведення лісозаготівельних операцій, черговість розробки пасік, визначення природоохоронних вимог). Технологічні карти розробки лісосіки звичайно готуються в камеральних умовах, а реалізація лісозаготівель спрямована на мінімізацію витрат матеріальних і трудових ресурсів. При цьому часто ігноруються природоохоронні та інші вимоги. Відповідно, останні вимоги при здійсненні лісозаготівель пов'язані

з дотриманням вимог технологічних процесів розробки лісосіки, що позначається на складі витрат.

Як зазначають фахівці КМСБО, термін "розробка" має різне значення у бухгалтерській і галузевій практиці. У бухгалтерській практиці "розробка" розглядається в контексті досліджень та розробок.

Відповідно до МСФЗ 38 "Нематеріальні активи", дослідження і розробки є етапами створення внутрішніх нематеріальних активів. До діяльності з порозробки належать конструювання, проектування й тестування до виробничих зразків і моделей, альтернативних матеріалів, процесів; проектування, конструювання та експлуатація дослідної установки, яка через масштабність не використовується для комерційного виробництва [8].

В Україні терміну "дослідження" до певної міри відповідає поняття "науково-дослідні роботи", а терміну "розробка" — "дослідно-конструкторські роботи". Їхній облік регулюється П(С)БО 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин". Стандарт не застосовується (п. 4) щодо витрат з організації на освоєння природних ресурсів (проведення геологічного вивчення, розвідки (передрозвідки) освоєваних родовищ, робіт підготовчого характеру в добувних галузях і т. ін.), витрат на підготовку й освоєння виробництва, нових організацій, цехів та ін. У контексті галузевої практики розробка — це етап діяльності, коли ідентифікований запас ресурсів готується до промислового виробництва [11]. На цій стадії вже не виникає активів розвідки й оцінки.

Етап підготовки лісової ділянки до розробки передбачає виконання робіт, які забезпечать промислову експлуатацію лісових ресурсів. Типовий склад витрат цієї стадії визначений Методичними рекомендаціями (інструкцією) з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції ЛПК [6].

Зважаючи на виняткову вагу збереження лісових насаджень та їхньої ролі у навколишньому середовищі й враховуючи наявність негативних фактів зловживань при лісозаготівлі до переліку документів на право здійснення лісозаготівельної діяльності вважаємо за доцільне додати Проект охорони лісової ділянки, що освоюється. Його варто складати на термін до десяти років, хоч цей документ належність до технічної документації, яку зобов'язана підготувати організація після укладення договору довгострокового лісокористування, він має бути основою для облікового відображення відповідних витрат.

Таблиця 4. Характеристика проекту охорони лісової ділянки, що освоюється, як об'єкта нематеріальних активів

Вимоги визнання 1	Пояснення 2
1. Здатність приносити економічні вигоди	Містить інформацію, необхідну для експлуатації лісових ділянок. Теоретично можна реалізувати при передачі лісової ділянки в суборенду
2. Контроль над об'єктом	Складається після перемоги на лісовому аукціоні й укладення договору лісокористування. Належить підприємству за договором
3. Ідентифікація	Виникає з договору
4. Термін використання	Складається на термін не менше 10 років
5. Не передбачено перепродаж	Складається на лісову ділянку, що отримується в користування на термін від 10 до 49 років
6. Можливість надійної оцінки	Виникає з договору
7. Відсутність фізичної форми	Містяться на паперовому носії, але більшвагомим елементом є інформація, наведена в договорі

Джерело: розробка автора.

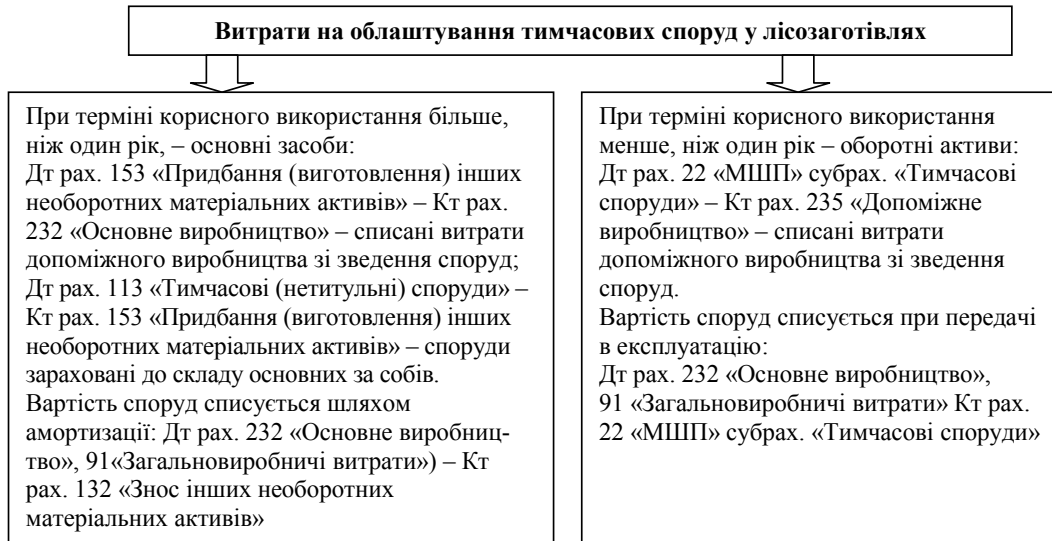


Рис. 4. Облік витрат на облаштування тимчасових споруд у лісі й на нижніх складах

Джерело: розробка автора.

Проект охорони лісової ділянки не є правом на продаж, оренду, передачу або обмін. Це інформація, необхідна для вибору технології заготівлі деревини, дотримання природоохоронних вимог на усіх етапах робіт та прийняття інших важливих рішень. За правилами вітчизняного обліку витрати на підготовку проекту охорони лісової ділянки необхідно відображати у складі витрат майбутніх періодів. У міжнародній практиці витрати на інформацію, яка тривалий час використовується у виробничому процесі, за певних умов можна визнавати нематеріальним активом.

З огляду на економічні характеристики витрат на підготовку проекту охорони лісової ділянки і придбання лісової ліцензії їх логічно визнати нематеріальними активами (табл. 4). Зближення вітчизняної й міжнарод-

ної практики обліку таких об'єктів пов'язано з внесенням змін до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

У Методичних рекомендаціях до складу витрат на підготовку лісових ділянок до освоєння зараховано такі види робіт [6]:

- будівництво та облаштування тимчасових споруд в лісі й на нижніх складах (лісоспусків, обігрівальних будиночків і майстрових ділянок, котлопунктів, пилкозаточних майстерень, бензозаправних пунктів та т. ін. об'єктів) зі строком експлуатації до 2-х років для обслуговування лісосічних робіт;
- будівництво тимчасових лісовозних доріг (магістралей, гілок, вусів і сезонних доріг);
- підготовчі роботи із заготівлі лісосічної сировини;
- розробка технологічного процесу.

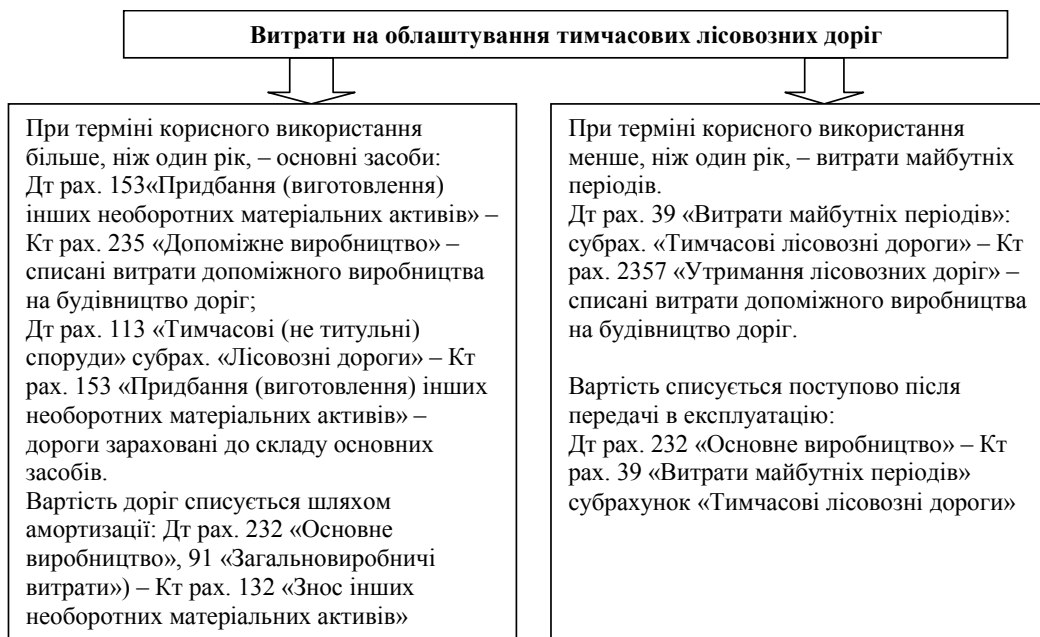


Рис. 5. Облік витрат на будівництво тимчасових лісовозних доріг

Джерело: розробка автора.

До підготовчих робіт лісозаготівельної діяльності, крім зазначених вище, також зараховують приймання лісосічного фонду в натуральному вимірі за фактом, розподіл лісосік на зимові й літні зони розробки, усунення сухих та небезпечних для роботи дерев, облаштування пасічних і магістральних трельовальних волоків, облаштування верхніх складів, підготовка навантажувальних майданчиків.

Витрати на виконання перерахованих робіт враховуються на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" та включаються до собівартості продукції поточного періоду, закріпленого в обліковій політиці (але не більше, ніж 2 роки).

У цьому разі головною проблемою обліку витрат майбутніх періодів є об'єднання витрат поточного і довгострокового характеру, хоча показник у балансі включається до складу оборотних активів. Тому при трансформації вітчизняної фінансової звітності, відповідно до МСБО, ці витрати мають бути ретельно вивчені й розподілені за відповідними розділами балансу.

В обліку лісозаготівлі тимчасові (нетитульні) споруди відображаються як оборотні активи на рахунку 22 "МШП" — якщо вони використовуються впродовж операційного циклу або впродовж 12 місяців з дати балансу; як необоротні активи на рахунку 113 "Тимчасові (нетитульні) споруди" — якщо вони призначені для використання протягом терміну, що перевищує один рік або операційний цикл.

Для цілісності врахування витрат природоохоронної діяльності (як капітальних, так і поточних) у складі тимчасових споруд доцільно виокремлювати об'єкти природоохоронного призначення з їхнім відображенням на відповідних рахунках третього або четвертого порядку. Зокрема до тимчасових нетитульних споруд природоохоронного призначення слід зараховувати знаки попередження аварійних (небезпечних) ділянок, огорожі, шлагбауми лісових ділянок, відведених під рубання, попереджувальні знаки, споглядальні вишки, аншлаги на протипожежні теми, протипожежні споруди, тимчасові лісовозні дороги протипожежного призначення та ін.

До обліку витрат на облаштування тимчасових споруд у лісі варто застосувати спосіб обліку тимчасових (нетитульних) споруд, як це ведеться у будівництві. Спочатку витрати зі зведення таких споруд обліковуються на рахунку 23 "Допоміжні виробництва", а після закінчення робіт, залежно від терміну корисного використання, зведений об'єкт зараховується до складу основних засобів або оборотних активів (рис. 4).

Лісовозні дороги є допоміжним виробництвом, тому витрати на їхнє будівництво й утримання відображаються на рахунку 235 "Допоміжне виробництво" рахунок 3-го порядку 2357 "Утримання лісовозних доріг". До витрат належать: заробітна плата робітників (дорожніх робочих, механіків дорожнього обладнання, дорожніх майстрів), відрахування на соціальне страхування, амортизація інструментів і обладнання, послуги транспорту з обслуговування доріг (розчищення від снігових завалів, доставка гравію) та ін.

Витрати на будівництво тимчасових лісовозних доріг приводять до створення об'єкта основних засобів, якщо

передбачуваний термін корисного використання перевищує один рік (рис. 5).

Витрати на приймання, обстеження й облаштування лісосік і обкорування дерев слід враховувати у складі витрат основного виробництва у момент виконання заходів, оскільки перераховані роботи виконуються не лише до початку лісосічних робіт, а й під час освоєння лісової ділянки.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Витрати на стадії підготовки та освоєння лісової ділянки потрібно визначати за ознакою повного циклу лісокористування у лісозаготівельному процесі. Лісозаготівля здійснюється в межах чотирьох укрупнених стадій (етапів) лісокористування: передрозвідувальна діяльність; підготовка лісової ділянки до розробки (освоєння); розробка (освоєння) лісової ділянки; виконання лісозаготівельних робіт. Такий поділ дозволяє застосувати принцип відповідності доходів і витрат, тобто вирішувати питання визнання витрат, урахувати фактор зміни рівня витрат на різних стадіях лісокористування та, відповідно, прогнозувати їхню величину. Перелічені види витрат необхідно відносити до конкретного виду активів — основних засобів, інших необоротних активів, 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 достовірну інформацію для оцінки фінансово-майнового потенціалу підприємств лісового господарства.

Отримані результати будуть використані у подальших дослідженнях при визначенні методики обліку й аналізу природоохоронної діяльності у лісовому господарстві.

Література:

1. Белов Г.В. Экологический менеджмент предприятия: уч. пособ. / Г.В. Белов. — М.: Логос, 2006. — 240 с.
2. Бобылев С.Н. Экономика природопользования: учеб. / С.Н. Бобылев, А.Ш. Ходжаев. — М., 2003. — 567 с.
3. Дубас Р.Г. Экономика природокористування: навч. посіб. / Р.Г. Дубас. — [2-ге вид., стереотип.]. — К.: КНТ, 2009. — 448 с.
4. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р., № 3852-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
5. Методичні вказівки з відведення і таксації лісосік, видачі лісорубних квитків та огляду місць заготівлі деревини в лісах Державного агентства лісових ресурсів України: затв. наказом Держ. агентства лісов. ресурсів України від 21.01.2013, № 9 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=105079&cat_id=104385
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України [Електронний ресурс]: затв. нака-

зом 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

7. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 6 "Розвідка і оцінка мінеральних ресурсів" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962

8. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962

9. Палий В.Ф. Затрати на розвідку и оценок минеральных ресурсов / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. — 2007. — № 14. — С. 49—51.

10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>

12. Statement of Financial Accounting Standards No. 19 "Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies" [Electronic resource]. — Mode of access: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220130121&acceptedDisclaimer=true

13. Statement of Financial Accounting Standards No. 25 "Suspension of Certain Accounting Requirements for Oil and Gas Producing Companies" [Electronic resource]. Mode of access: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220130241&acceptedDisclaimer=true

14. Statement of Financial Accounting Standards No. 69 "Disclosures about Oil and Gas Producing Activities" [Electronic resource]. — Mode of access: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220131111&acceptedDisclaimer=true

15. Statement of Financial Accounting Standards No. 143 "Accounting for Assets retirement Obligations" [Electronic resource]. — Mode of access: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220129551&acceptedDisclaimer=true

References:

1. Belov, G.V. (2006), *Jekologicheskij menedzhment predpriyatija* [Environmental management], Logos, Moscow, RU.

2. Bobylev, S.N. and Hodzhaev, A.Sh. (2003), *Jekonomika prirodopol'zovanija* [Environmental Economics], Moscow, RU.

3. Dubas, R.H. (2009), *Ekonomika pryrodokorystvannia* [Environmental Economics], 2nd ed, 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 (2013), "Guidelines for off-bearing and taxation of cutting areas, timber harvesting issue of tickets and inspection of places of preparation of wood in forests the State forest resources Agency of Ukraine", available at: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=105079&cat_id=104385 (Accessed 21 January 2013).

6. State Forestry Committee of Ukraine (2013), "Methodical recommendations on formation of cost of products (works, services) in the enterprises belonging to the sphere of management of State forest resources Agency of Ukraine", available at: http://lespravo.org.ua/art/407Metodrekomendacii_z_formuvannya_sobivartosti_produkcii_na_pidpri%D1%94mstvah_DALRU. (Accessed 14 May 2013).

7. IFRS (2012), "International financial reporting standard 6. Exploration for and evaluation of mineral resources", available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962 (Accessed 1 January 2012).

8. IFRS (2012), "International financial reporting standard 38. Intangible assets", available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962 (Accessed 1 January 2012).

9. Paliy, V. F. (2007), "Exploration for and evaluation of mineral resources", *Buhgalterskij uchet*, vol. 14, pp. 49-51.

10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011), "Tax code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 23 March 2017).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2008), "Regulation (Standard) 33 "Expenditure on prospecting of minerals"", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08> (Accessed 09 December 2011).

12. FASB (1977), "Statement of Financial Accounting Standards No. 19 "Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies", available at: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220130121&acceptedDisclaimer=true (Accessed 23 March 2017).

13. FASB (1979), "Statement of Financial Accounting Standards No. 25 "Suspension of Certain Accounting Requirements for Oil and Gas Producing Companies", available at: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220130241&acceptedDisclaimer=true (Accessed 23 March 2017).

14. FASB (1982), "Statement of Financial Accounting Standards No. 69 "Disclosures about Oil and Gas Producing Activities", available at: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220131111&acceptedDisclaimer=true (Accessed 23 March 2017).

15. FASB (2001), "Statement of Financial Accounting Standards No. 143 "Accounting for Assets retirement Obligations", available at: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220129551&acceptedDisclaimer=true (Accessed 23 March 2017).

Стаття надійшла до редакції 24.04.2017 р.