**Дружинська Наталія Сергіївна, старший викла&shy;дач кафедри бухгалтерського обліку Університету державної фіскальної служби України ДФС України: &laquo;Облік лісових ресурсів&raquo; (08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит - за видами економічної діяль&shy;ності). Спецрада Д 26.350.02 у ННЦ &laquo;Інститут аграрної економіки&raquo;**

**УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ**

**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР “ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ”**

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова праця

на правах рукопису

**ДРУЖИНСЬКА НАТАЛІЯ СЕРГІЇВНА**

**УДК 657.222:630(477)**

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**ОБЛІК ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ**

спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

**Науковий керівник:**

**Сторожук Тетяна Миколаївна,**

кандидат економічних наук, доцент

Університет державної фіскальної служби України

Державна фіскальна служба України,

доцент кафедри бухгалтерського обліку

**Ірпінь-2017**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | **ЗМІСТ** |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | Стор. |
|  | **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ** |  |  | 3 |
| **ВСТУП** |  |  |  |  |  |  | 4 |
| **Розділ 1.** | **ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ** | 12 |
| 1.1. | Організаційно-технологічна | характеристика | лісового |  |
|  | господарства та її вплив на організацію бухгалтерського |  |
|  | обліку |  |  |  |  |  | 12 |
| 1.2. | Теоретико-методичні засади бухгалтерського обліку лісових |  |
|  | ресурсів |  |  |  |  |  | 28 |
| 1.3. | Система пооб’єктного обліку ресурсів лісогосподарських |  |
|  | підприємств |  |  |  |  |  | 47 |
| Висновки до розділу 1 |  |  |  |  |  | 63 |
| **Розділ 2.** | **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ** | **ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ** |  |
|  | **ОЦІНКИ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ** |  |  |  | 66 |
| 2.1. | Стан оцінки природних ресурсів та економічна оцінка |  |
|  | лісових ресурсів |  |  |  |  |  | 66 |
| 2.2. | Методичне забезпечення оцінки лісових ресурсів та |  |
|  | продукції лісового господарства |  |  |  | 76 |
| 2.3. | Організаційні аспекти розширення оцінки лісових ресурсів |  |
|  | для цілей бухгалтерського обліку |  |  |  | 90 |
| Висновки до розділу 2 |  |  |  |  |  | 105 |
| **Розділ 3.** | **РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЛІСОВИХ** |  |
|  | **РЕСУРСІВ** | **ТА** | **ПРОДУКЦІЇ** | **ЛІСОВОГО** |  |
|  | **ГОСПОДАРСТВА** |  |  |  |  | 108 |
| 3.1. | Адаптація механізму натурного | обліку | лісокультурних |  |
|  | об’єктів та об’єктів незайманих лісів до системи |  |
|  | бухгалтерського обліку |  |  |  |  | 108 |
| 3.2. | Удосконалення | методики | обліку | продукції | лісового |  |
|  | господарства деревного походження та деревних ресурсів |  |
|  | лісу |  |  |  |  |  | 118 |
| 3.3. | Формування системи обліку та планування недеревних |  |
|  | лісових ресурсів |  |  |  |  |  | 134 |
| 3.4. | Розробка системи узагальнення обліково-інформаційного |  |
|  | забезпечення управління лісовими ресурсами |  |  | 144 |
| Висновки до розділу 3 |  |  |  |  |  | 159 |
| **ВИСНОВКИ** |  |  |  |  |  | 163 |
| **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ** |  |  |  | 169 |
| **ДОДАТКИ** |  |  |  |  |  |  | 189 |

3

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ**

ПСБО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСО – Міжнародний стандарт оцінки

ВО “Укрдержліспроект” – Українське державне проектне лісовпорядне виробниче

об’єднання

СПО – Специфікація поколодного обліку КПК – кишеньковий персональний комп’ютер СВО – специфікація повидового (за видами) обліку ГІС-технології – географічні інформаційні технології FSC – Forest Stewardship Council

4

**ВСТУП**

**Актуальність теми.** Ліси відіграють неоціненну роль у розвитку держави, як стратегічний ресурс економіки та один із вагомих базисів, що впливають на якість життя населення. Україна входить до десятки найбільших лісових держав Європи, займаючи 8 місце за площею лісів та 6 місце за запасами деревини. При цьому лісова галузь знаходиться на перетині суспільних інтересів, які пов'язані із забезпеченням добробуту суспільства – з одного боку, а також стабільності, безпеки та розвитку галузі – з іншого. В лісовому господарстві через діючу систему калькулювання продукції, фінансово-майновий стан підприємств прямо залежить від використання лісів і обернено – від їх відтворення, що суперечить ідеям збалансованого еколого-економічного розвитку галузі. Так, діяльність підприємств лісового господарства України спрямована на вирощування лісів і догляд за ними, проте їх фінансовий стан безпосередньо залежить від заготівлі та реалізації лісової продукції. В таких умовах пошук компромісу в частині підтримання екологічної рівноваги та збільшення ресурсного потенціалу для досягнення оптимальних показників лісистості у межах 20 % при наявних 15,9 % стає актуальним завданням науковців та практиків у всіх сферах, пов’язаних з галуззю.

Ефективність управління та реформи лісової галузі в значній мірі визначається повнотою, якістю та достовірністю інформаційного забезпечення, яке формується

* системі бухгалтерського обліку. Разом з тим інформація про ліси у вартісному вираженні в системі бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств відсутня. Як наслідок, відсутня вона і в системі національних рахунків на рівні держави. Це негативно впливає на контрольованість процесів, що відбуваються у галузі, а також не дозволяє здійснювати ефективне управління нею в цілому та окремими її підприємствами.

Проблеми обліку природних ресурсів досліджували такі авторитетні науковці як В. Антанайтіс, Б.М. Богач, Д. Вінсент, І.В. Воронін, С. Герхольд,

М.Я. Дем’яненко, А. Ендрес, В.М. Жук, Н.Л. Жук, Т.А. Кислова, М.І. Кожухов,

5

И. Лукошюс, Ю.О. Лупенко, В.М. Метелиця, С. Мізарас, А. Нілінг, Е. Ніслейн, Н.Л. Правдюк, М.А. Проданчук, П.Т. Саблук, К. Садофф, В. Секот, В.П. Синчак, Є.І. Сенько, О.І. Фурдичко, Дж. Хартвік, А.Д. Янушко та ін.

Необхідність відображення лісових ресурсів в системі бухгалтерського обліку неодноразово обґрунтовувалася як радянськими, так і сучасними науковцями, такими як П.В. Васильєв, І.В. Воронін, І.В. Замула, Ф.Т. Костюкович, В.О. Озеран, Т.І. Пономаренко, В.К. Савчук, І.М. Синякевич, Т.М. Сторожук, М.М. Танасієва, М.Ю. Чік, О.В. Шавурська тощо. Проте єдина методика відображення лісових ресурсів як об’єктів бухгалтерського обліку досі не розроблена. Окрім того, неузгодженими залишаються способи і методи їх оцінки для формування достовірної інформації про контрольовані активи підприємств лісового господарства з метою визначення ресурсного потенціалу підприємства та управління ними.

Для підприємств лісового господарства актуальним є пошук резервів підвищення продуктивності та ефективності діяльності з одночасним забезпеченням виконання природозберігаючих принципів, зокрема, через залучення до господарського використання ресурсів недеревного походження, що потребує розробки відповідного облікового забезпечення.

Діюча практика збору та опрацювання інформації про стан лісів і наявні лісові ресурси функціонує на високому технологічному та методологічному рівні, але сформовані кількісні показники залишаються для широкого кола зовнішніх користувачів закритими. Тому актуальним є залучення до облікової системи лісових ресурсів, яка стане основним інформаційним джерелом формування публічної інформації про суб'єктів суспільного інтересу, що функціонують в галузі, а також сприятиме упередженню потрапляння контрабандної деревини на ринок України та Європейського Союзу.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження виконане відповідно до науково-дослідних робіт Університету державної фіскальної служби України: "Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів" (номер державної реєстрації: 0111U007515), у межах якої

6

дисертантом уточнено понятійний апарат у сфері обліку лісів, удосконалено інформаційне забезпечення обліку лісових ресурсів, визначено місце лісових ресурсів у обліковій системі підприємств, удосконалено облік витрат на підприємствах лісового господарства; "Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні" (номер державної реєстрації: 0116U006540) у межах якої дисертантом визначено особливі складові облікової політики підприємств лісового господарства, удосконалено первинний, аналітичний та синтетичний облік витрат

* лісовому господарстві за етапами, а також запропоновано методику оцінки лісових ресурсів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є теоретико-методологічне обґрунтування та розробка практичних пропозицій з удосконалення обліково-інформаційного забезпечення діяльності лісогосподарських підприємств для забезпечення ефективного використання лісових ресурсів і розвитку науково обґрунтованої системи управління господарською діяльністю підприємств лісового господарства з урахуванням вимог світової спільноти та закономірностей невиснажливого природокористування.

Для досягнення поставленої мети окреслено такі завдання:

охарактеризувати організацію бухгалтерського обліку під впливом організаційно-технологічних особливостей ведення лісового господарства;

удосконалити теоретико-методичні засади бухгалтерського обліку лісових ресурсів з урахуванням міжнародного досвіду;

узагальнити класифікацію лісових ресурсів для побудови їх пооб’єктного

обліку та оцінки;

дослідити стан та обґрунтувати можливість економічної оцінки лісових

ресурсів;

проаналізувати методичне забезпечення оцінки лісових ресурсів і продукції лісового господарства та визначити можливість розповсюдження дії П(С)БО 30 "Біологічні активи" на лісогосподарську діяльність;

запропонувати методи оцінки лісових ресурсів з метою їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

7

гармонізувати організаційний механізм натурного обліку лісокультурних об’єктів і об’єктів незайманих лісів із системою бухгалтерського обліку;

дослідити організаційний аспект первинного обліку продукції лісового господарства деревного походження в умовах електронного обліку деревини та розробити порядок документального оформлення лісових ресурсів деревного походження на різних виробничих етапах лісовирощування;

розширити систему електронного обліку на продукцію лісового господарства

недеревного походження та наявний природно-ресурсний потенціал лісогосподарських підприємств;

узагальнити систему обліково-інформаційного забезпечення управління лісовими ресурсами.

**Об’єктом дослідження** є процеси відтворення і використання лісових ресурсів та їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

**Предметом дослідження** є теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку наявності, стану, використання та відтворення лісових ресурсів.

**Методи дослідження.** Для визначення основних тенденцій становлення та розвитку лісового господарства в Україні, методів оцінки лісових ресурсів застосовано історичний метод, методи індукції та дедукції. Методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу дозволили визначити сутність лісових ресурсів та удосконалити їх класифікацію. Для з’ясування існуючого порядку збору інформації про лісові ресурси на підприємствах лісового господарства та розробки пропозицій щодо його удосконалення застосовано метод спостереження. Використання методів групування, причинно-наслідкового зв’язку та абстрактно-логічного методу сприяло розробці методичних підходів до бухгалтерського обліку та оцінки лісових ресурсів як складової активів підприємств лісового господарства.

*Інформаційною базою*, що використана при виконанні дисертаційного дослідження, стали дані Державної служби статистики України, аналітична інформація Державного агентства лісових ресурсів України, звітність

8

Чернігівського обласного управління лісового та мисливського господарства, технічна документація щодо обліку лісів ДП "Корюківське лісове господарство". Теоретичну основу дослідження сформували положення класиків економічної науки, філософської думки, праці вітчизняних і зарубіжних авторів з проблем економіки лісового господарства, бухгалтерського обліку та звітності.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у наступному:

*удосконалено:*

* склад об’єктів бухгалтерського обліку підприємств лісового господарства

(земельні ділянки лісогосподарського призначення; лісові ресурси, які відповідають умовам визнання активів; продукція лісового господарства) на основі уточненої класифікації лісових ресурсів шляхом виділення ряду класифікаційних ознак та групування за ними виробничих активів підприємств лісового господарства з метою формування інформаційного забезпечення управління підприємствами лісового господарства;

* 1. методичні підходи щодо оцінки деревних лісових ресурсів шляхом розробки порядку оцінки та відображення в обліку деревних лісових ресурсів для подання їх
1. фінансовій звітності, що сприятиме забезпеченню управління інформацією про економічну ефективність лісогосподарського виробництва;
	1. організаційно-методичні основи бухгалтерського обліку лісових ресурсів деревного походження підприємств лісового господарства на основі інформаційної бази натурного обліку лісокультурних об’єктів та об’єктів незайманих лісів,

шляхом адаптації документів фактичного обстеження лісових ресурсів деревного походження до вимог системи бухгалтерського обліку, що забезпечить вихідними даними ведення кількісного обліку лісових ресурсів деревного походження в бухгалтерії та їх грошової оцінки як активів підприємства;

1. застосування документування та інвентаризації як елементів методу бухгалтерського обліку для інформаційного забезпечення натурного обліку лісокультурних об’єктів та незайманих лісів шляхом використання технічної документації та розробки специфічних облікових документів (Акт на оприбуткування поточних біологічних активів деревного походження, відведених

9

1. рубку, Акт приймання стиглих деревостанів і передачі їх в експлуатацію у складі довгострокових біологічних активів), що сприятиме підвищенню достовірності облікових даних та оптимізації облікового процесу, забезпечить користувачів мікро- та макрорівнів економіки достовірною інформацією про стан і наявність лісових ресурсів;
	1. документування заготівель недеревних продуктів лісу шляхом розробки механізму залучення їх до електронного обліку, що сприятиме формуванню інформації про наявний природно-ресурсний потенціал та шляхи збільшення доходів лісогосподарських підприємств;
	2. методичне забезпечення процесу калькулювання собівартості продукції лісового господарства через організацію обліку витрат на лісовирощування і оцінки лісових ресурсів та продукції лісового господарства в розрізі виробничих етапів (створення та догляд за лісовим садивним матеріалом у розсадниках;

створення та догляд за лісовими культурами; створення та догляд за деревостанами, що розвиваються; догляд та експлуатація стиглих деревостанів; догляд та експлуатація перестійних деревостанів), що сприятиме формуванню системи обліково-інформаційного забезпечення управління лісовими ресурсами в умовах реформування галузі;

*дістали подальший розвиток:*

1. облікова політика підприємств лісового господарства на основі узагальнення його організаційно-технологічних характеристик, що дозволило встановити їх вплив на побудову бухгалтерського обліку з урахуванням галузевих особливостей;
2. теоретико-методичне обґрунтування розширення складу об’єктів бухгалтерського обліку в частині лісових ресурсів та продукції лісового господарства через уточнення термінології лісогосподарської діяльності ("ліс як екологічна система", "ліс як об’єкт економіки", "лісові ресурси", "біологічні активи", "продукція лісового господарства"), що дозволяє розширити межі бухгалтерського обліку шляхом залучення специфічних об’єктів (лісових ресурсів,

які відповідають умовам визнання активів) та є основою для удосконалення його нормативно-правового забезпечення;

10

* 1. визначення тенденцій розвитку бухгалтерського обліку та оцінки лісових ресурсів, що дозволило обґрунтувати можливість оцінки лісу як об’єкту економіки
1. метою відображення його складових в системі бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності для визначення реального фінансово-майнового стану підприємств лісового господарства та їх потенціалу на майбутнє;
	1. застосування елементів методу бухгалтерського обліку (рахунків, подвійного запису, оцінки та калькуляції) до лісових ресурсів як активів підприємства з метою відображення в обліку процесу лісовирощування в розрізі виробничих етапів.

**Практичне значення одержаних результатів.** Положення та висновки, що сформовані у дисертації і спрямовані на удосконалення та розвиток організаційних і методичних аспектів оцінки та бухгалтерського обліку лісових ресурсів, мають практичне значення для забезпечення впорядкованості та зростання ефективності діяльності підприємств лісового господарства, а також для удосконалення системи лісоуправління на рівні галузі. Пропозиції щодо удосконалення документального забезпечення обліку лісових ресурсів в частині доповнення реквізитного складу Акта огляду місць використання лісових ресурсів прийняті до реалізації у практичній діяльності Чернігівського обласного управління лісового та мисливського господарства (довідка № 05/766 від 23.05.2017 р.). Пропозиції щодо документального забезпечення калькулювання собівартості лісової продукції застосовуються ДП "Корюківське лісове господарство", у якому прийнято до впровадження Калькуляційну картку з обліку витрат на створення і догляд за лісовим садивним матеріалом у розсадниках (довідка № 965 від 17.05.2017 р.). Узагальнені результати дослідження в частині удосконалення організаційних та методичних аспектів бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства впроваджено в навчальний процес Університету державної фіскальної служби України у вигляді розробленого методичного забезпечення з дисциплін

"Бухгалтерський облік", "Звітність підприємств", "Консолідація фінансової звітності", "Особливості обліку в галузях економічної діяльності" (акт № 34922/02-19 від 15.05.2017 р.).

11

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаною, завершеною науковою працею. Положення, висновки і пропозиції, викладені в ній,

1. результатом власних наукових досліджень автора, що підтверджується опублікованими одноосібними науковими працями. В роботі також містяться теоретичні напрацювання, опубліковані у співавторстві, що належать автору дисертації.

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні та методичні здобутки, одержані в результаті дисертаційного дослідження розглядалися на 18 науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [83; 84; 85; 86; 87; 125; 126; 127; 128; 160; 161; 162; 163; 164; 165; 166; 167; 168].

**Публікації.** Основні положення та результати дисертаційного дослідження опубліковано у 30 наукових працях загальним обсягом 9,06 д.а. (особистий внесок дисертанта становить 7,8 д.а.), у тому числі 8 наукових статей у фахових виданнях України загальним обсягом 3,86 д.а. (особистий внесок дисертанта – 3,13 д.а.), з яких 3 статті обсягом 1,06 д.а. – у виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз даних, репозитаріїв і пошукових систем (особистий внесок дисертанта – 0,83 д.а.); 4 статті 1,7 д.а. – в інших виданнях (особистий внесок дисертанта 1,16 д.а.), а також 18 тез доповідей на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, обсягом 3,5 д.а.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації становить 215 сторінок комп’ютерного тексту, основна частина – 188 сторінок. Робота містить 17 таблиць на 17 сторінках, 32 рисунки на 32 сторінках

1. 18 додатків на 27 сторінках. Список використаних джерел налічує 168 найменувань

розміщений на 19 сторінках.

**ВИСНОВКИ**

Результатом виконання дисертаційного дослідження є теоретико-методологічне обґрунтування та практичні пропозиції з удосконалення обліково-інформаційного забезпечення діяльності лісогосподарських підприємств для більш ефективного використання лісових ресурсів та розробки науково обґрунтованої системи управління господарською діяльністю підприємств лісового з урахуванням вимог світового господарства та закономірностей невиснажливого природокористування.

1. Дослідження особливостей лісогосподарського виробництва дозволило встановити їх вплив на побудову бухгалтерського обліку та виділити типові елементи облікової політики підприємств лісового господарства в розрізі організаційної (структура апарату бухгалтерії; розподіл облікових функцій;

періодичність проведення інвентаризацій; організація документообігу; визначення центрів відповідальності тощо), методичної (критерії розмежування засобів і предметів праці; методи оцінки активів; методи обліку витрат і калькулювання продукції лісового господарства), технічної (технологія збору, передачі та обробки інформації про наявні лісові ресурси; технологія оціночних робіт лісових ресурсів на різних етапах відтворення) складових.

1. Теоретичним доробком дисертації є упорядкування термінології: уточнено сферу застосування терміну “лісове господарство”, визначення поняття

“підприємство лісового господарства”, як спеціалізованої організаційної структури, основним видом діяльності якої є посадка, вирощування, догляд за лісом, сприяння його природному поновленню, охорона та захист лісу, а також заготівля і реалізація продукції лісу та здійснення іншої лісогосподарської діяльності. Оскільки ліс є багатогранним унікальним природним об’єктом та одночасно об’єктом цілеспрямованої господарської діяльності людей і джерелом ресурсів, що втілюють економічні вигоди, це спонукає до подання визначення лісу

164

як екологічної системи та об’єкту економіки. З метою облікового відображення складових лісу як об’єкту економіки запропоновано до виробничих активів підприємств лісового господарства включати: земельні ділянки лісогосподарського призначення; лісові ресурси, які відповідають умовам визнання активів, а також продукцію лісового господарства, як результат виробничого використання лісових ресурсів, що представляють собою вилучені з лісу придатні для використання ресурси, які призначені для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Визначення лісових ресурсів запропоновано як економічних ресурсів лісу, що покладаються в основу створення матеріальних та нематеріальних благ.

Доведено відповідність деревних лісових ресурсів біологічним активам та уточнено визначення біологічних активів як тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати продукцію сільського чи лісового господарства та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Заміна поняття “поточні біологічні активи рослинництва” на “поточні біологічні активи рослинного походження” сприятиме розширенню дії П(С)БО 30 “Біологічні активи” на підприємства лісового господарства та узгодженню з МСБО 41 “Сільське господарство”.

1. Для окреслення системи пооб’єктного обліку ресурсів лісогосподарських підприємств систематизовано класифікацію лісових ресурсів в контексті належності їх до активів підприємства. Лісові ресурси, які не відповідають умовам визнання активів і не включені до об’єктів бухгалтерського обліку, розглядаються як лісові резерви. За об’єктами використання лісові ресурси запропоновано поділяти на деревні та недеревні, а за послідовністю надходження в господарський обіг – первинні (деревні та недеревні лісові ресурси, які забезпечують надходження в господарський обіг похідних від них ресурсів) і вторинні (лісові ресурси, які отримують в результаті біологічних перетворень первинних).

Науково-обгрунтована класифікація лісових ресурсів визначає їх оцінку та дасть можливість удосконалення їх планування, прогнозування, обліку та контролю.

165

1. Доведено необхідність і можливість економічної оцінки лісових ресурсів,

виходячи з ресурсної оцінки потенціалу, що мають фактичну чи потенційну господарську цінність та можуть бути визначені в кількісних, якісних та вартісних вимірниках. На основі аналізу розвитку підходів до оцінки лісових ресурсів як природних ресурсів, які дають економічний ефект при визначенні продуктивності виробництва і є джерелом добробуту їх власників чи користувачів, встановлено необхідність визначення вартості лісових ресурсів як частини контрольованих активів підприємств лісового господарства*.* Об’єктами оцінки при цьому виділено земельні ділянки, деревні лісові ресурси за виробничими етапами та продукцію лісового господарства. Це дасть можливість забезпечити внутрішніх та зовнішніх користувачів інформацією про реальний фінансово-майновий стан підприємств лісового господарства та їх ресурсний потенціал на майбутнє.

1. Аналіз діючих методичних підходів оцінки земельних ділянок лісогосподарського призначення доводить, що вони базуються на суб’єктивній оцінці їх функцій і не враховують фактичні запаси деревини на корені.

Запропонована методика оцінки та відображення в обліку деревних лісових ресурсів через використанням елементів методу бухгалтерського обліку – оцінки (деревних лісових ресурсів на основі фактичного запасу деревини окремих виділів, виходячи з розподілу об’єму стовбурів ділових дерев за розмірно-якісними категоріями і промисловими сортиментами) та калькуляції (деревостанів, у яких деревний запас визначити неможливо через незначну його цінність) дозволить їх відображати у фінансовій звітності у складі контрольованих активів з порогом суттєвості до 10 %. Пропозиції щодо методики оцінки деревних ресурсів лісу надано в розробленій Методиці оцінки та відображення в обліку деревних лісових ресурсів за справедливою вартістю. Це дозволить задовільнити зовнішні інформаційні запити щодо раціонального використання деревних лісових ресурсів та посилити соціальну орієнтованість обліку.

166

1. Розглядаючи процес лісовирощування як процес виробництва,

запропоновано об’єктом бухгалтерського обліку та оцінки лісів виділяти деревні лісові ресурси в розрізі виробничих етапів: створення та догляд за лісовим садивним матеріалом у розсадниках і лісовими культурами – за первісною вартістю, що дорівнює виробничій собівартості; створення та догляд за деревостанами, що розвиваються і догляд та експлуатація стиглих і перестійних деревостанів – за справедливою вартістю окремих виділів відповідно до їх фактичного запасу деревини за умови його достовірного визначення. У випадку неможливості визначення деревного запасу через незначну його цінність – за собівартістю, а лісові ресурси, які, мають значну цінність – за допомогою експертної оцінки. Така організація обліку і оцінки лісових ресурсів дозволить забезпечити управління інформацією про поточний приріст деревини або її виснаження внаслідок господарської діяльності чи інших факторів впливу та відобразити економічну ефективність лісогосподарського виробництва.

1. З огляду на існування різних підходів щодо обліку лісових ресурсів,

запропоновано можливість уніфікації через використання технічної документації про лісогосподарську діяльність як основи при оформленні відомостей кількісного обліку лісових ресурсів деревного походження в бухгалтерії та їх оцінки як активів підприємства. Доповнення первинних документів фактичного обстеження кількості та якості лісокультурних об’єктів реквізитами вартісної оцінки дозволяє використовувати їх також і при первинному обліку надходження і вибуття лісових ресурсів деревного походження (приймання-передачі між виробничими етапами), що дасть можливість максимального уникнення документальної рутини, ускладнення документообороту та зменшення коштів і часу на їх опрацювання.

1. Дослідження обліку деревних ресурсів лісу засвідчило необхідність оптимізації облікового процесу. Використання електронного обліку деревини за допомогою кишенькових персональних комп’ютерів, дозволяє покращити контроль обігу деревини, підвищити фінансову дисципліну і ефективність

167

управління лісовою галуззю, але не забезпечує абсолютну збереженість деревостанів. Запровадження електронного обліку деревини під час таксації та відведення лісосіки в рубку дасть змогу здійснювати не тільки електронний облік руху зрізаної деревини, але і її наявність та стан на корені і забезпечить автоматизований контроль планового і фактичного обсягу виходу заготовленої деревини. Для удосконалення документального оформлення та облікового відображення наявності та руху деревних ресурсів лісу розроблено: Акт на оприбуткування поточних біологічних активів деревного походження, відведених

1. рубку, який буде підставою для списання лісових ресурсів, як незрілих довгострокових біологічних активів чи довгострокових біологічних активів, та оприбуткування поточних біологічних активів, і, одночасно, оціночним актом таких активів; Акт приймання стиглих деревостанів і передачі їх в експлуатацію у складі довгострокових біологічних активів, який містить показники сортиментного складу деревостану і придатний як для документального оформлення переведення пристигаючого насадження до складу стиглих деревостанів, так і виконувати функцію оціночного акта. Практичне застосування запропонованих документів,

технічної документації та інвентаризації як елементу методу бухгалтерського обліку дозволить підвищити достовірність облікових даних та оптимізувати процес обліку деревних лісових ресурсів для забезпечення користувачів мікро- та макрорівнів економіки достовірною інформацією про стан і наявність лісових ресурсів.

1. Одним із можливих джерел підвищення прибутковості підприємств лісового господарства є залучення до господарського використання ресурсів недеревного походження, що потребує належного планування та обліку таких ресурсів. Заготівлю недеревних ресурсів лісу рекомендовано здійснювати за допомогою кишенькових персональних комп’ютерів в системі електронного обліку. Зазначені пропозиції сприятимуть обліку, контролю та прогнозуванню

168

недеревних лісових ресурсів з метою їх промислового освоєння для збільшення доходів підприємств лісового господарства.

1. Опрацювання діючих нормативних документів з обліку витрат підприємств лісового господарства виявило взаємну і методологічну невідповідність та невідповідність специфіці лісогосподарського виробництва.

Тому обґрунтовано визначення статей витрат в рамках виробничих етапів і технологічних процесів. Для накопичення фактичних витрат на створення лісових культур, плантацій та заходів природного поновлення, розроблено Калькуляційну картку та робочий план рахунка 23 “Виробництво”. Облікове відображення деревних лісових ресурсів, відведених в рубку, запропоновано вести на додатковому субрахунку до рахунку 21 “Поточні біологічні активи” і, аналогічно до сільського господарства, адаптовано бухгалтерські проведення відповідно до виділених етапів лісогосподарського виробництва. Це дозволить привести облік у відповідність до міжнародних стандартів та покращити забезпечення різних рівнів управління інформацією про наявність та рух деревних лісових ресурсів.