

Т. М. Сторожук

*кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університету державної фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, stevan@ukr.net*

Н. С. Дружинська

*старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Університету державної
фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, kn2005@ukr.net*

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Анотація. У статті обґрунтовано потребу в поліпшенні інформаційного забезпечення фінансового менеджменту через запровадження бухгалтерського обліку деревних лісових ресурсів на підприємствах лісового господарства з метою оцінки ефективності заходів зі створення лісокультурних об'єктів та їх впливу на результати фінансово-господарської діяльності підприємств. Для фінансового менеджменту як окремих підприємств лісового господарства, так і всієї галузі необхідні дані про наявні лісові ресурси та їх використання. Забезпечення постійної доходності й платоспроможності господарств, які функціонують у сфері заготівлі деревини, з огляду на тривалий термін вирощування дерев, потребує довгострокового планування. Велике значення мають також захист і збереження незайманих лісів, що перебувають під охороною держави й міжнародних організацій. Основним джерелом достовірної інформації про підконтрольні суб'єкту господарювання ресурси є система бухгалтерського обліку та звітності, котра потребує адекватних змін для цілей управління. Відповідно до міжнародної стратегії захисту незайманих лісів, нарощування їхнього ресурсного потенціалу та зважаючи на вимогу часу щодо вдосконалення системи контролю законності поставок деревини і здійснення платежів державним органам, запропоновано технологію збору й обробки даних про наявність і рух лісових ресурсів, що сприятиме доопрацюванню чинної системи звітності підприємств лісового господарства та виконанню міжнародних зобов'язань. Окреслені завдання взято до уваги авторами при складанні методики й порядку документального оформлення фактичного обстеження лісових ресурсів. Окрім того, ними надано пропозиції з удосконалення технічної документації для її використання в системі бухгалтерського обліку з метою підготовки інформації щодо кількості, якості й вартості лісокультурних об'єктів і об'єктів незайманих лісів для потреб фінансового менеджменту.

Ключові слова: фінансовий менеджмент, відтворення лісів, інвентаризація лісокультурних об'єктів, оцінка якості лісокультурних об'єктів, первинний облік лісових ресурсів.

Табл. 1. Літ. 10.

Tetyana Storozhuk

*Ph. D. (Economics), University of State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine,
stevan@ukr.net*

Nataliya Druzhynska

University of State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, kn2005@ukr.net

© Сторожук Т. М., Дружинська Н. С., 2017

INFORMATIONAL SUPPORT FOR FINANCIAL MANAGEMENT OF FORESTRY ENTERPRISES

Abstract. The article substantiates the need to improve information support for financial management by the introduction of accounting for tree and forest resources at forestry enterprises. This will help to assess the effectiveness of creating silviculture facilities and their impact on the results of financial and economic activities of enterprises. It is important to have information about forest resources and their use for the financial management of forestry enterprises and the entire industry. Long-term planning is necessary to ensure a stable profit and solvency of wood harvesting enterprises because the process of growing wood is long. The preservation of virgin forests protected by the state and international organizations is also of great importance. The main source of reliable information on the resources controlled by the business entity is the system of accounting and reporting, which requires adequate changes for management purposes. This is necessary for the implementation of the international strategy for protecting primary forests, building up the resource potential of forests and modern needs to improve the system for monitoring the legality of timber supplies and making payments to government agencies. This will help to improve the reporting system of forestry enterprises and comply with international obligations. The authors describe the methodology and procedure for drawing up documents on the actual survey of forest resources and make suggestions on improving the technical documentation for its use in the accounting system to prepare information on the quantity, quality and cost of silviculture facilities and virgin forests for financial management purposes.

Keywords: financial management, regeneration of forests, inventory of silviculture facilities, quality assessment of silviculture facilities, primary accounting of forest resources.

JEL classification: M40, M41, Q23.

Т. Н. Сторожук

*кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета
Университета государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина*

Н. С. Дружинская

*старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета Университета
государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина*

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА ПРЕДПРИЯТИЙ ЛЕСНОГО ХОЗЯЙСТВА

Аннотация. В статье обоснована потребность в улучшении информационного обеспечения финансового менеджмента посредством внедрения бухгалтерского учета древесных лесных ресурсов на предприятиях лесного хозяйства с целью оценки эффективности мероприятий по созданию лесокультурных объектов и их влияния на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Для финансового менеджмента как отдельных предприятий лесного хозяйства, так и всей отрасли необходимы данные об имеющихся лесных ресурсах и их использовании. Обеспечение постоянной доходности и платежеспособности хозяйств, функционирующих в сфере заготовки древесины, ввиду длительного срока выращивания деревьев, требует долгосрочного планирования. Большое значение имеют также защита и сохранение девственных лесов, которые находятся под охраной государства и международных организаций. Основным источником достоверной информации о подконтрольных субъекту хозяйствования ресурсах является система бухгалтерского учета и отчетности, которая нуждается в адекватных изменениях

для целей управления. В соответствии с международной стратегией защиты девственных лесов, наращивания ресурсного потенциала лесов и ввиду требования времени относительно совершенствования системы контроля законности поставок древесины и осуществления платежей государственным органам, предложена технология сбора и обработки данных о наличии и движении лесных ресурсов, что будет способствовать доработке существующей системы отчетности предприятий лесного хозяйства и выполнению международных обязательств. Обозначенные задания приняты во внимание авторами при составлении методики и порядка документального оформления фактического обследования лесных ресурсов. Кроме того, ими представлены предложения по усовершенствованию технической документации для ее использования в системе бухгалтерского учета с целью подготовки информации относительно количества, качества и стоимости лесохозяйственных объектов и объектов девственных лесов для целей финансового управления.

Ключевые слова: финансовый менеджмент, возобновление лесов, инвентаризация лесохозяйственных объектов, оценка качества лесохозяйственных объектов, первичный учет лесных ресурсов.

Інформація про природний, господарський стан і правовий режим використання лісового фонду України наведена в Державному лісовому кадастрі, на підставі котрого контролюються якісні й кількісні зміни лісів. Такі зміни є результатом і характеристикою якості здійснення фінансово-господарської діяльності підприємств лісового господарства, що повинна бути повністю відображена в системі бухгалтерського обліку. Фінансовий результат діяльності підприємств лісового господарства великою мірою залежить від обсягів використання передусім деревних лісових ресурсів і витрат на їх відтворення й захист. Імплементация Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013 про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній [1] зумовлює потребу в поліпшенні інформаційного забезпечення фінансового управління з метою контролю походження деревини та проведення платежів за використання лісових ресурсів, зокрема незайманих лісів. Окрім того, складання звітів підприємствами, які здійснюють заготівлю деревини в незайманих лісах, що передбачено зазначеною Директивою, вимагає відокремлення в системі обліку лісів інформації про наявність таких ресурсів.

Доцільність відображення запасів деревини на корню в системі бухгалтерського обліку неодноразово обґрунтовувалась науковцями, такими як Ф. Т. Костюкович, Т. І. Пономаренко, В. К. Савчук, І. М. Синякевич та ін. [2–4]. Найбільшими проблемами обліку лісових ресурсів є збір даних про їхні потенційні запаси, в т. ч. у незайманих лісах, організація первинного й поточного обліку, інвентаризація лісових ресурсів, що не достатньо висвітлено в економічній літературі.

Основною діяльністю підприємств лісового господарства є охорона, захист і відтворення лісів, нарощення їхніх екологічного та ресурсного потенціалів, захист земель від ерозії й підвищення родючості ґрунтів сільськогосподарського призначення. Істотним недоліком обліку лісів як у країні загалом, так і в лісгосподарських підприємствах, є відсутність даних про

приріст, що ускладнює динамічний і довгостроковий аналіз, планування й прогнозування обсягів лісозаготівель та фінансове управління в цілому.

Запровадження електронного обліку деревини, безперечно, сприяло вирішенню багатьох проблем, проте залишається низка питань, пов'язаних зі збереженням лісових ресурсів, а також їх раціональною експлуатацією та подальшим ефективним використанням. Так, на території України зосереджені найбільші в Європі осередки букових пралісів, збереженню котрих приділяється особлива увага. Зокрема, створено українсько-словацько-німецький об'єкт всесвітньої спадщини ЮНЕСКО "Букові праліси Карпат та давні букові ліси Німеччини". Підписання Угоди про асоціацію з ЄС зобов'язує Україну дбати не тільки про збереження, а й про збільшення територій природно-заповідного фонду: наразі їхня частка в нашій державі становить лише 6 %, тимчасом як за нормами Євросоюзу вона має бути не меншою від 15 %. Із метою вдосконалення управління лісгосподарськими підприємствами, збереження й раціонального використання лісових ресурсів необхідно сформувати систему бухгалтерського обліку, адекватну потребам часу. З огляду на зазначене, метою статті є аналіз стану технічного прийняття та оцінки якості ресурсів лісу для вдосконалення бухгалтерського обліку відповідно до потреб управління.

В Концепції створення єдиної державної системи електронного обліку деревини (*далі* – Концепція) [5], що реалізується з 2009 р., на наш погляд, замало уваги приділено поточному обліку деревних лісових ресурсів на корню, оскільки акцент зроблено на контролі процесів, які відбуваються у сфері обігу деревини від заготівлі до реалізації. Втім, такий підхід не може забезпечити збереженість деревостанів, запобігти незаконним вирубкам і переробленню деревини, а також не гарантуватиме повного контролю з боку держави охорони лісових ресурсів у культурних і незайманих лісах та здійснення платежів за їх використання.

Запровадження на підприємствах лісового господарства електронного обліку деревини під час таксації й відведення лісосіки для рубки на пні, а також автоматизованого контролю даних про фактичний вихід заготовленої деревини, передбачене на другому етапі (2011–2012 рр.) реалізації Концепції, так і не відбулося. Під час таксації визначаються відповідні характеристики насаджень: їх походження, будова, склад, повнота, клас бонітету, середні діаметри й висоти, товарність, тип лісу, наявність підросту головних порід. Таким чином, за допомогою перелічених таксаційних ознак складається якнайповніша картина деревостанів у натуральних показниках.

Основна діяльність підприємств лісового господарства націлена на нарощування, захист і раціональну експлуатацію лісових ресурсів. Утім, зважаючи на екологічні проблеми, котрі загрожують людству, найбільших зусиль потрібно докладати в напрямі збереження наявного лісового фонду, його відновлення й примноження. Відтворення лісів може здійснюватись у природний (переважно без втручання людини), штучний (культурне виро-

щування) та комбінований спосіб. У таблиці наведено статистичні дані про відновлення лісів України за період 2011–2015 рр.

Штучне відтворення лісів здійснюється шляхом садіння й висівання лісу, тобто створення лісових культур (залісення) на зрубках, згарищах тощо, де природне поновлення головної породи не можливе або відбувається незадовільно. Як свідчать показники таблиці, в Україні площі відтворення лісів за аналізований період зменшилися на 17 %, із 72,4 тис. га у 2011 р. до 60,4 тис. га у 2015 р., у т. ч. за рахунок скорочення площ садіння та висівання лісу на 15,3 тис. га. Відтворення лісів проводиться переважно у штучний спосіб, тобто шляхом культурного вирощування. Останнім часом спостерігається, хоч і незначне, проте збільшення природного поновлення – з 23 % у 2011 р. до 33 % у 2015 р., що дає змогу створювати за короткий термін високопродуктивні й біологічно стійкі деревостани з мінімальними затратами. Природному відновленню лісів перевага надається на ділянках, котрі мають відповідні ґрунтово-кліматичні умови. Площі з природним поновленням зараховують до загальної площі відтворення лісів за результатами технічного приймання наприкінці вегетаційного періоду при інвентаризації лісокультурних об'єктів [6].

Підвищеної уваги й особливого ставлення потребують незаймані ліси, котрі визначаються в Директиві 2009/28/ЄС як ліси аборигенних видів, де немає явних ознак антропогенної діяльності та в яких екологічні процеси, очевидно, не порушені [7]. Тобто йдеться про місцеві ліси без ознак втручання людини. В такому лісі немає пеньків, старі дерева просто падають і гниють, поступаючись місцем молодяку. В Україні до цієї категорії належать ділянки, що збереглися під час господарського освоєння територій, оскільки не було доріг і вони були недоступні, а саме природні парки гірської зони Карпатського регіону в районі зростання пралісів і старовікових лісів. Пралісом називають віковий ліс, у життєдіяльність котрого ніколи не втручалася людина. В Карпатах збереглися також старовікові ліси. Різниця між ними полягає в тому, що праліси залишилися недоторканими, а старовікові ліси збереглися завдяки збалансованому господарюванню людини.

Оскільки пралісів в Україні досить мало, вони перебувають під пильною охороною держави й відповідних міжнародних організацій. Карпатські буко-

Таблиця. Відтворення лісів України у 2011–2015 рр.

| Показник | 2011 | | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
|---------------------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|
| | Площа, тис. га | Частка, % | Площа, тис. га | Частка, % | Площа, тис. га | Частка, % | Площа, тис. га | Частка, % | Площа, тис. га | Частка, % |
| Садіння та висівання лісу | 55,7 | 77,0 | 53,5 | 76,0 | 48,9 | 72,0 | 38,0 | 66,0 | 40,4 | 67,0 |
| Природне поновлення | 16,7 | 23,0 | 16,6 | 24,0 | 18,8 | 28,0 | 20,0 | 34,0 | 20,0 | 33,0 |
| Разом | 72,4 | 100,0 | 70,1 | 100,0 | 67,7 | 100,0 | 58,0 | 100,0 | 60,4 | 100,0 |

Джерело: Україна у цифрах 2015: стат. зб. / за ред. І. М. Жук. Київ: Держстат, 2016. С. 147.

ві праліси, які тисячоліттями формувалися під впливом природного відбору, є найбільш продуктивними та стійкими, а отже, мають необхідний запас генів для збереження й розвитку цінних видів рослин. Таким чином, незважаючи на високу промислову цінність незайманих лісів, вони є генетичними ресурсами та повинні сприйматися виключно як природні комплекси екологічного призначення. З метою охорони і збереження таких лісів, за прикладом країн – членів ЄС, подібні лісові господарства мають бути визнані суб'єктами суспільного інтересу, оскільки є важливими для суспільства внаслідок характеру своєї діяльності. Одним із основних завдань є зміна думки місцевого населення, адже люди найчастіше сприймають ліс тільки як ресурс, тобто джерело деревини, дров, ягід, грибів. Необхідно показати, що такі недоторкані ділянки можуть бути чудовою атракцією для туристів.

Отже, для забезпечення якнайповнішого контролю стану і збереження лісових ресурсів, особливо деревних, вважаємо за доцільне, на основі запланованого Концепцією створення єдиної державної системи електронного обліку деревини, кількісного обліку під час таксації та відведення дерев для рубки, запровадити електронний облік деревних лісових ресурсів на корню з обов'язковим вартісним відображенням. Основним інструментарієм забезпечення суцільного й безперервного спостереження за лісовими ресурсами має стати бухгалтерський облік як основне джерело інформації для потреб фінансового управління із застосуванням методів хронологічного й систематичного спостереження та документування. З цією метою пропонуємо використовувати технічну первинну й зведену документацію, котру складають під час обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів. Інструкцією з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів [8] затверджено перелік первинних і зведених документів для відображення:

- технічного приймання виконаних лісокультурних робіт у поточному році після їх закінчення;
- інвентаризації садивного матеріалу в розсадниках, а також одно-, дво- і трирічних лісових культур;
- атестації чотирирічних і старших лісових культур;
- переведення лісових культур та природного поновлення у вкриті лісовою рослинністю землі.

Для технічного приймання лісових культур наказом керівника лісогосподарського підприємства створюється комісія у складі представника лісгоспу (голови), лісничого, майстра лісу, лісника обходу, де велися роботи. При технічному прийманні, котре проводиться одразу після закінчення лісокультурних робіт, перевіряють якість їх виконання та відповідність проекту створення лісових культур. На кожен ділянку готуються такі документи: Акт технічного приймання робіт у посівних відділеннях розсадників (ф. 06), Акт технічного приймання робіт у шкільних відділеннях і на плантаціях (ф. 08), Акт технічного приймання лісових культур, лісових плантацій (ф. 09) або Акт технічного приймання ділянок природного поновлення та зарахування

до загальної площі відновлення лісів (ф. 10), де зазначаються всі показники лісових культур і якість виконання робіт. Акт технічного приймання складається у двох примірниках (один залишають на підприємстві, а другий направляють до вищої організації) та містить оцінку виконаних робіт, опис нових, прогресивних прийомів із метою поширення їх і впровадження у виробництво, а також план заходів з усунення недоліків і неприпустимих відхилень у агротехніці й технології робіт [9, с. 345–347]. Такі акти підписуються членами комісії та зберігаються разом із проектами лісових культур.

Якість виконаних робіт із вирощування садивного матеріалу в розсадниках контролюється під час технічного приймання робіт, яке проводиться щонайпізніше через 15 днів після висіву, а технічне приймання робіт щодо закладання шкільних відділень і плантацій – 10 днів від дати закінчення робіт. Якщо насіння не проросло й сходи або не з'явилися, або дуже рідкі, комісія встановлює причину незадовільного стану посівів. Ті з них, котрі на момент технічного приймання ще не дали сходів, повторно оглядають після появи останніх. Для цього досліджують щонайменше 200 насінин за кожною породою, які беруть із відрізків довільної довжини, розміщених по діагоналі, проведеної через посіви. Кількість розкопок на 1 га повинна становити мінімум 20. До загинувших відносять посіви, що мають у ґрунті 25 % і менше здорового насіння від встановленої норми виходу сянців або 10 % і менше сходів від норми їх виходу за одночасної наявності в ґрунті 15 % і менше здорового насіння. До посівів, котрі не дали сходів у поточному році, належать такі, чия частка здорового насіння у ґрунті дорівнює понад 25 % встановленої норми виходу сянців.

Із метою уточнення виконаних обсягів, визначення ефективності лісовідновлюваних робіт, якісного стану створених культур, їх відповідності чинним стандартам і технічним умовам тощо підприємства лісового господарства самостійно здійснюють інвентаризацію лісових культур, захисних лісонасаджень, посадкового матеріалу, площ із вжитими заходами з природного поновлення лісу, переведення у вкриті лісом землі лісових культур і віднесення молодняків до категорії цінних деревних насаджень. Інвентаризацію проводять шляхом відведення пробних площ у місцях, які відображають загальний стан лісових культур і захисних лісових насаджень на певній ділянці. В межах відведених пробних площ здійснюють перерахунок посаджених чи посіяних деревних рослин із подальшим перерахунком на 1 га площі. Ефективність заходів зі сприяння природному поновленню лісу визначають через п'ять років після проведення робіт шляхом закладання облікових площ у розрахунку щонайменше п'яти площадок на один гектар. Посадковий матеріал обліковують щороку наприкінці вегетаційного періоду, але до початку осіннього викопування на підставі Польової картки інвентаризації сянців і укорінених живців (ф. 12), Польової картки інвентаризації саджанців у шкільних відділеннях і на плантаціях (ф. 13).

Інвентаризації підлягають також усі одно-, дво- й трирічні лісові культури. Для чотирирічних і старших культур до переведення у вкриті лісом зем-

лі проводиться атестація. За кожним календарним роком уточнюються обсяги інвентаризації на основі записів у Книзі лісових культур, звіряються зі статистичними й бухгалтерськими даними (в частині обсягів виконаних робіт за нарядами), актами технічного приймання робіт, результатами оцінки якості за попередній рік. Ці дані заносяться до польових карток інвентаризації лісових культур, лісових плантацій одно-, дво- й трирічного віку (ф. 16) або польових карток атестації лісових культур, лісових плантацій чотирирічного та старшого віку (ф. 18), які підписуються всіма членами комісії, є основними первинними документами обліку лісових культур і зберігаються протягом двох років [8].

До початку інвентаризації за книгами обліку лісових культур чи захисних лісонасаджень визначають ділянки таких культур і лісонасаджень, котрі підлягають переведенню у вкриті лісом землі або переданню в експлуатацію. На кожен таку ділянку складають польову картку. Ці картки групують за роками закладання лісових культур, переведених у вкриті лісом землі, а також за їхнім якісним станом.

У разі виявлення лісових культур із приживлюваністю 25 % та менше інвентаризаційна комісія рекомендує їх списати. Отже, вибуття лісових ресурсів відображають на підставі польових карток і актів на списання лісових культур: Акта про списання лісових культур, лісових плантацій, посівів та рослин у розсадниках, що загинули внаслідок суб'єктивних і об'єктивних причин (ф. 20), Акта про списання лісових культур, лісових плантацій, посівів та рослин у розсадниках, що загинули внаслідок стихійного лиха (ф. 21).

При переведенні до складу деревостанів лісових культур, лісових плантацій, що досягли зімкнутості в рядах чи вступили в стадію плодоношення; природного поновлення за відповідності густоти й середньої висоти життєздатних дерев головних порід встановленим нормативам оцінки якості для конкретного типу лісорослинних умов, відповідно до Інструкції з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів [8], складають Акт про переведення у вкриті лісовою рослинністю землі лісових культур, лісових плантацій (ф. 22) і Акт переведення природного поновлення у вкриті лісовою рослинністю землі (ф. 24).

Строк проведення інвентаризації встановлюється зазвичай із 1 жовтня. Перед початком інвентаризації здійснюється рекогносцирувальне обстеження культур, під час якого візуально визначають стан лісових культур, ступінь і особливості відпаду саджанців (сіянців) та інтенсивність заростання ділянки трав'яною рослинністю. При описі ділянки вказують рельєф місцевості, тип лісорослинних умов, способи обробітку ґрунту, садіння чи висіву, склад і схему змішування порід, розміщення садивних місць.

Інвентаризаційна комісія безпосередньо на місцевості проводить облік та оцінку якості лісових культур і захисних насаджень, з'ясовує ефективність природного поновлення, кількість і якість садивного матеріалу в розсадниках, переводить лісові культури й природне поновлення у вкриті лісовою

рослинністю землі, передає в експлуатацію захисні насадження, оформляє всі первинні документи. Стан рослин визначають за зовнішніми ознаками, поділяючи їх на здорові, слабозвинені та пошкоджені (сумнівні), загиблі й відсутні. За даними інвентаризації комісія намічає заходи з поліпшення лісових культур і захисних насаджень, вказує площу, котра потребує доповнення, догляду за ґрунтом, внесення добрив, проведення освітлення тощо. Таким чином, дані інвентаризаційного огляду слугують підставою для майбутніх витрат лісогосподарського підприємства.

Лісові культури й захисні лісонасадження з приживлюваністю менш ніж 25 % вважаються загиблими та підлягають списанню, що здійснюється комісією підприємства після огляду всіх ділянок загиблих культур на підставі форми 20 або 21. Акти складаються в цілому по лісництву, з розподілом їх за категоріями (лісові культури, насадження в ярах і балках) та вказівкою місцезнаходження ділянок, року закладання й причини загибелі.

Усі акти, складені в лісництвах, потім узагальнюються по лісгоспу загально у Звіті про переведення лісових культур, лісових плантацій у вкриті лісовою рослинністю землі (ф. 23) чи Звіті про переведення природного поновлення у вкриті лісовою рослинністю землі (ф. 25), Звіті про загиблі та не атестовані незімкнуті лісові культури, лісові плантації (ф. 26), Звіті про наявність лісових культур, лісових плантацій (ф. 27), Відомості лісових культур, лісових плантацій, не переведених у вкриті лісовою рослинністю землі (ф. 28). Дані про незаймані ліси в чинній звітності не відображаються.

Отже, за всіма етапами лісогосподарського виробництва потрібно задокументувати створення лісових ресурсів деревного походження, їх вибуття внаслідок загибелі, використання для власних потреб чи реалізації, а також встановити фактичну наявність на дату балансу. Проте деякі із запропонованих для використання в обліку документів доцільно доповнити вартісними показниками з метою оцінки діяльності лісогосподарських підприємств і вартісного відображення деревних ресурсів лісу. Так, Акт переведення природного поновлення у вкриті лісовою рослинністю землі (ф. 24) може засвідчувати, нарівні з Актом про переведення у вкриті лісовою рослинністю землі лісових культур, лісових плантацій (ф. 22), збільшення балансової вартості лісових ресурсів на етапі "Створення та догляд за деревостанами, що розвиваються", оскільки на ділянках, відведених під природне поновлення, життєздатні дерева головних порід досягли відповідної густоти й середньої висоти, які встановлені нормативами оцінки якості для конкретного типу лісорослинних умов. Таким чином, ці ділянки стають рівнозначними з ділянками штучного походження, котрі переведені до складу деревостанів, і підприємство отримуватиме від їх використання аналогічні економічні вигоди. Однак форма 24, на відміну від форми 22, не передбачає зазначення вартості природного поновлення. Тому доцільно проводити оцінку як штучно створених лісових ресурсів, так і тих, котрі отримані внаслідок сприяння природному поновленню та введені в експлуатацію, виходячи з об'єму запасу деревини (стовп. 22) на згаданому вище виробничому етапі.

При цьому Акт переведення природного поновлення у вкриті лісовою рослинністю землі доцільно доповнити показником “справедлива вартість лісових ресурсів на корню”.

В описаний спосіб на підприємствах лісового господарства періодично збирається й узагальнюється достовірна технічна інформація про площі деревних насаджень різних вікових груп та оцінюється якість вжитих заходів щодо відновлення лісів. Розглянуті нами первинні й зведені документи містять велику частину обов'язкових реквізитів, які визначені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [10], а саме: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст і обсяг господарської операції, одиницю її виміру; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. З огляду на наявність затверджених документів, котрі оформляють при створенні насаджень, їх списанні, інвентаризації (атестації), відведенні в рубку й таксації лісосік, а також при огляді місць заготівлі деревини, вважаємо за доцільне доповнити їх реквізитами вартісної оцінки з метою використання також при первинному обліку надходження та вибуття лісових ресурсів деревного походження (приймання-передачі між виробничими етапами). Зазначене є найкращим способом уникнути ускладнення документообігу через збільшення кількості паперів, полегшити роботу з документами та заощадити кошти й час на їх опрацювання.

Слід зауважити, що за результатами проведення інвентаризації (атестації) лісів, окрім кількісного та якісного обліку, доцільно визначати вартість лісових ресурсів, аби оперативно отримувати актуальну інформацію про породний і віковий склад деревостанів, їхній стан, якісні, кількісні й вартісні характеристики лісових ресурсів. Інвентаризація є органолептичним методичним прийомом обліку та контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, який застосовується з метою забезпечення збереження цінностей та їх раціонального використання у фінансово-господарській діяльності підприємств. У цьому сенсі варто зазначити, що інвентаризація виступає переважно методом не контролю, а бухгалтерського обліку. Тобто в результаті її здійснення:

- визначають (уточнюють та змінюють) об'єкти обліку;
- збирають і уточнюють кількісні та якісні показники про лісові площі й зосереджені на них лісові ресурси;
- проводять облік (оформляють усі первинні документи) та якісну оцінку лісових культур, захисних насаджень і лісових плантацій;
- визначають стан рослин та здійснюють їх групування (поділяючи на здорові, слабозрозвинені й пошкоджені (сумнівні), загиблі та відсутні та ін.);
- списують загиблі лісові культури (плантації, посіви, рослини в розсадниках тощо);
- оцінюють ефективність лісовідновлювальних заходів (природного й штучного поновлення);

– намічають заходи з поліпшення лісових культур і захисних насаджень (доповнення щільності, склад робіт із догляду за ґрунтом, внесення добрив, проведення освітлення та ін., що визначає майбутні витрати лісгосподарських підприємств).

Окрім того, описана методика залишає поза увагою ресурси незайманих лісів і облік цінної лісової продукції недеревного походження. Можливі до використання площі недеревних лісових ресурсів зазначені лише в проєктах розвитку лісового господарства, які розробляє державна лісовпорядна організація при проведенні лісовпорядкування. Основними завданнями державної політики у сфері лісового господарства повинні стати освоєння та раціональне використання його продукції, в т. ч. недеревних лісових ресурсів. Наявність інформації про очікувані обсяги збору грибів і дикорослих ягід, соків, лікарських рослин та інших недеревних ресурсів лісу дасть змогу підприємствам спланувати логістику, витрати й доходи від реалізації, а також суму рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Тому вважаємо за доцільне документальне оформлення інвентаризації, обліку, планування та контролю наявності й руху недеревних лісових ресурсів. Належна організація фактичного обстеження поширення недеревних лісових ресурсів є основою забезпечення фінансового менеджменту достовірною та повною інформацією щодо наявності, збереження, використання й відтворення лісових ресурсів, а також виявлення негативних тенденцій і відхилень від цільових показників, резервів підвищення ефективності використання природно-ресурсного потенціалу лісгосподарських підприємств.

Стосовно незайманих лісів слід зауважити, що в рамках проєкту “Збереження Карпатських пралісів”, котрий реалізується Українським товариством охорони птахів за фінансової підтримки Франкфуртського зоологічного товариства (Німеччина), Всеукраїнської екологічної громадської організації “МАМА-86” за підтримки Міністерства екології та природних ресурсів України, вже проведено польові роботи з обстеження пралісів і старовікових лісів, зібрано дані про флору й фауну. Проєкт передбачає збільшення території пралісів, які перейдуть під захист національних парків. З огляду на важливість окресленої проблеми та імплементації Директиви 2013/34/ЄС, з метою удосконалення інформаційного забезпечення фінансового менеджменту лісових господарств і фінансового управління на рівні держави необхідно запровадити електронний облік земельних ділянок, зайнятих лісом (із виокремленням незайманих лісів), наявних лісових ресурсів на корню в розрізі лісових господарств, пралісів, старовікових лісів та інших незайманих лісів для контролю походження деревини і здійснення платежів за використання лісових ресурсів.

Разом із тим потребує вдосконалення чинна система звітності підприємств лісових господарств. Зокрема, вважаємо за доцільне складання окремих звітів підприємствами, які здійснюють заготівлю деревини в незайманих лісах, що передбачено Директивою 2013/34/ЄС. Ця ініціатива доповнює

План дій Європейського Союзу “Правозастосування, управління і торгівля в лісовому секторі” (EU FLEGT) та положення Регламенту № 995/2010 Європейського Парламенту та Ради від 20.10.2010, де викладено обов’язкові вимоги до операторів, котрі розміщують на ринку лісоматеріали й продукцію з деревини, щодо виявлення належної обачності та недопущення потрапляння контрабандної деревини на ринок ЄС.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити таке. Результати діяльності підприємств лісового господарства залежать від обсягів використання лісових ресурсів і витрат на їх відтворення й захист. Імплементация Директиви 2013/34/ЄС зумовлює необхідність поліпшення інформаційного забезпечення фінансового менеджменту. Основним джерелом повної й достовірної інформації для цілей управління є система бухгалтерського обліку та звітності, що потребує адекватних змін.

Враховуючи міжнародну стратегію захисту незайманих лісів, нарощування ресурсного потенціалу лісів та вимоги часу щодо вдосконалення системи контролю законності поставок деревини й проведення платежів до державних органів, розроблено технологію збору та оброблення інформації про наявність і рух деревних та недеревних ресурсів лісу. За результатами аналізу документального оформлення планування, технічного прийняття, обліку й оцінки якості об’єктів лісу запропоновано доповнити документи реквізитами вартісної оцінки з метою їх використання в системі бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств, що уможливить підготовку інформації про кількість, якість і вартість лісових ресурсів для потреб фінансового управління.

Фактичне обстеження лісових ресурсів, визначення ефективності робіт із відтворення лісів, якісного стану створених лісових культур, окреслення заходів щодо поліпшення стану лісокультурних об’єктів, а в разі їх недоцільності – списання лісових культур – усе це здійснюється за результатами інвентаризації чи атестації. Оскільки інвентаризація (атестація) залишає поза увагою важливі ресурси лісу недеревного походження, система планування, обліку, контролю та калькулювання недеревних лісових ресурсів на підприємствах лісового господарства потребує вдосконалення в частині документального оформлення.

З метою охорони та збереження незайманих лісів лісові господарства, де розташовані праліси й старовікові ліси, мають бути визнані суб’єктами суспільного інтересу (живим пам’ятником історії) з переорієнтацією характеру їхньої діяльності для задоволення духовних потреб людини та вдосконаленням обліку і звітності. Для поліпшення інформаційного забезпечення фінансового менеджменту лісових господарств і фінансового управління в рамках держави необхідно ввести електронний облік земельних ділянок, зайнятих лісом (із виокремленням незайманих лісів), наявних лісових ресурсів, у т. ч. пралісів, старовікових лісів та інших незайманих лісів, для контролю походження деревини й здійснення платежів за використання таких ресурсів.

З метою підвищення прозорості платежів на користь державних органів господарства, що функціонують у галузі заготівлі деревини в незайманих лісах, повинні щороку складати окремі звіти та розкривати в них платежі державним органам.

Список використаних джерел

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу від 26.06.2013 про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради та скасовує Директиву Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/file/48858>.
2. Костюкович Ф. Т. Вопросы экономики и планирования лесохозяйственного производства. Минск: Гос. изд-во БССР, 1960. 205 с.
3. Пономаренко Т. І., Савчук В. К. Управління відтворенням лісових біологічних активів: обліково-аналітичне забезпечення: монографія. Київ: Аграр Медіа Груп, 2010. 218 с.
4. Лісова політика: теорія і практика: монографія / Синякевич І. М. та ін.; під наук. ред. І. М. Синякевича. Львів: ЛА "Піраміда", 2008. 612 с.
5. Концепція створення єдиної державної системи електронного обліку деревини: схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 16.09.2009 № 1090-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1090-2009-%F0>.
6. Україна у цифрах 2015: стат. зб. / за ред. І. М. Жук. Київ: Держстат, 2016. 239 с.
7. Директива Європейського Парламенту та Ради 2009/28/ЄС від 23.04.2009 про заохочення до використання енергії, виробленої з відновлюваних джерел, якою вносяться зміни до, а в подальшому скасовуються, Директиви 2001/77/ЄС та 2003/30/ЄС. URL: http://sae.gov.ua/documents/dyrektyva_2009_28.pdf.
8. Інструкція з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів: затв. наказом Державного комітету лісового господарства України від 19.08.2010 № 260. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1046-10>.
9. Лісові культури / Гордієнко М. І. та ін. Львів: Камула, 2005. 608 с.: іл.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (у редакції від 03.01.2017). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

References

1. European Union. (2013). *Dy'rekty'va 2013/34/Yes Yevropejs'koho Parlamentu ta Rady' yevropejs'koho soyuzu vid 26 chervnya 2013 roku pro shhorichnu finansovu zvitnist', konsolidovanu finansovu zvitnist' ta pov'yazani z ny'my' zvity' pevny'kh ty'piv kompanij, shho vnosy't' zminy' do Dy'rekty'vy' 2006/43/Yes Yevropejs'koho Parlamentu ta Rady' ta skasovuye Dy'rekty'vu Rady' 78/660/Yes i 83/349/Yes* [Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC]. Retrieved from <http://old.minjust.gov.ua/file/48858> [in Ukrainian].
2. Kostyukovich, F. T. (1960). *Voprosy' e'konomiki i planirovaniya lesokhozyajstvennogo proizvodstva* [Issues of economics and planning of forestry production]. Minsk: Gosudarstvennoe izdatel'stvo BSSR [in Russian].
3. Ponomarenko, T. I., Savchuk, V. K. (2010). *Upravlinnya vidtvorenniam lisovy'kh biolohichny'kh akty'viv: oblikovo-anality'chnye zabezpechennya* [Management of reproduction of forest biological assets: accounting and analytical support]. Ky'viv: Ahrar Media Hrup [in Ukrainian].

4. Sy'nyakevy'ch, I. M. (Ed.). (2008). *Lisova polity'ka: teoriya i prakty'ka* [Forest policy: theory and practice]. L'viv: LA "Piramida" [in Ukrainian].
5. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2009). *Koncepciya stvorenniya yedy'noyi derzhavnoyi sy'stemy' elektronnoho obliku derevy'ny'* [The concept of the creation of a unified state system of electronic accounting of wood] (Order No. 1090-p, September 16). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1090-2009-%F0> [in Ukrainian].
6. Zhuk, I. M. (Ed.). (2016). *Ukrayina u cy'frakh 2015: staty'sty'chny'j zbirny'k* [Ukraine in figures 2015: statistical collection]. Ky'yiv: Derzhavna sluzhba staty'sty'ky' [in Ukrainian].
7. European Union. (2009). *Dy'rekty'va Yevropejs'koho Parlamentu ta Rady' 2009/28/YeS vid 23 kvitnya 2009 roku pro zaokhochennya do vy'kory'stannya enerhiyi, vy'roblenoyi z vidnovlyuvany'kh dzherel ta yakoyu vnosyat'sya zminy' do, a v podal'shomu skasovuyut'sya Dy'rekty'vy' 2001/77/YeS ta 2003/30/YeS* [Directive 2009/28/EC of the European Parliament and of the Council of 23 April 2009 on the promotion of the use of energy from renewable sources and amending and subsequently repealing Directives 2001/77/EC and 2003/30/EC]. Retrieved from http://sae.gov.ua/documents/dyrektyva_2009_28.pdf [in Ukrainian].
8. State Forestry Committee of Ukraine. (2010). *Instrukciya z proektuvannya, tekhnichnoho pry'jmannya, obliku ta ocinky' yakosti lisokul'turny'kh ob'yektiv* [Instruction for design, technical acceptance, registration and evaluation of the quality of forest-cultural objects] (Order No. 260, August 19). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1046-10> [in Ukrainian].
9. Hordiyenko, M. I., Huz', M. M., Debry'nyuk, Yu. M., & Maurer, V. M. (2005). *Lisovi kul'tury'* [Forest crops]. L'viv: Kamula [in Ukrainian].
10. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *Pro bukhholders'ky'j oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini* [About accounting and financial reporting in Ukraine] (Act No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].