

М.М. ТАНАСІЄВА

(Чернівецький національний університет імені Ю. Федьковича, м. Чернівці, Україна)

Проблеми нормативного регулювання обліку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві

Стаття присвячена критичній оцінці діючої законодавчо-нормативної бази бухгалтерського обліку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві та виявлення рівня її придатності для вирішення існуючих методологічних проблем. Проведено критичний огляд законодавчо-нормативних актів з питань класифікації природоохоронних витрат та видів природоохоронних заходів у лісовому господарстві. Вказано на необхідність адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку, звітності та контролю до міжнародних стандартів із урахуванням здійснення природоохоронної діяльності та природоохоронних заходів для цілей ведення лісового господарства. В результаті вивчення організаційних, технологічних та галузевих особливостей лісового господарства встановлено та визначено вплив екологічних факторів на організацію обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах і в установах лісової галузі економіки. Обґрунтовано необхідність побудови системи еколого-економічних показників – індикаторів стану навколишнього природного середовища (в т.ч. і лісових масивів) та відображення їх у системі статистичної та бухгалтерської звітності, із подальшою уніфікацією даних форм звітності.

Ключові слова: лісове господарство, природоохоронні витрати, екологічні витрати, природоохоронна діяльність, бухгалтерський облік витрат.

М.Н. ТАНАСЬЕВА

(Черновицкий национальный университет им. Ю. Федьковича, Черновцы, Украина)

Проблемы нормативного регулирования учета природоохранной деятельности в лесном хозяйстве

Статья посвящена критической оценке действующей нормативно-правовой базы бухгалтерского учета природоохранной деятельности в лесном хозяйстве и выявлению уровня ее пригодности для решения существующих методологических проблем. Проведен критический обзор законодательно-нормативных актов по вопросам классификации природоохранных расходов и видов природоохранных мероприятий в лесном хозяйстве. Указано на необходимость адаптации отечественной системы бухгалтерского учета, отчетности и контроля к международным стандартам с учетом осуществления природоохранной деятельности и природоохранных мероприятий для целей ведения лесного хозяйства. В результате изучения организационных, технологических и отраслевых особенностей лесного хозяйства установлено и определено влияние экологических факторов на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях и в учреждениях лесной отрасли экономики. Обоснована необходимость построения системы эколого-экономических показателей – индикаторов состояния окружающей среды (в том числе и лесных массивов) и отображение их в системе статистической и бухгалтерской отчетности, с последующей унификацией данных форм отчетности.

Ключевые слова: лесное хозяйство, природоохранные расходы, экологические расходы, природоохранная деятельность, бухгалтерский учет расходов.

M.M. TANASIYEVA

(Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University, Chernivtsi, Ukraine)

Problems of Normative Regulation of Accounting of Nature Protection Activity in Forestry

The article is devoted to the critical evaluation of the existing legislative and regulatory framework of environmental accounting in forestry, and identification of its suitability for resolving the existing methodological problems. A critical review of legislative and regulatory instruments on the classification of environmental costs and types of environmental measures in forestry is performed. The necessity of adapting the national accounting, reporting

and control standards to the international standards, taking into account the implementation of environmental protection measures for the purpose of conducting forestry, is indicated. As a result of studying the organizational, technological and industrial features of forestry, the impact of environmental factors on the organization of cost accounting and calculation of production costs for enterprises and institutions of forest industries is determined. The necessity of building a system of ecological and economic indicators – i.e. environmental indicators (including forests) and their depiction in the system of statistical and accounting reporting, followed by the unification of these reporting forms, is substantiated.

Keywords: *forestry, costs for nature protection, ecological costs, nature protection activity, costs accounting.*

Постановка проблеми. В порівнянні з країнами Європи розвиток лісового господарства в Україні характеризується низькою ефективністю, що зумовлює потребу не лише в більш раціональному веденні лісгосподарської діяльності, а й в належному відображенні її результатів в бухгалтерському обліку, який є основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень. У сучасній обліково-економічній літературі все більшої актуальності набувають теоретико-методологічні проблеми відображення в бухгалтерському обліку природоохоронної діяльності підприємств. Усвідомлення економічними суб'єктами значення екології призвело до суттєвого збільшення витрачання коштів на охорону і відновлення природного середовища, що у свою чергу вимагає відображення таких витрат у бухгалтерському обліку. Якісний рівень природоохоронної діяльності у лісовому господарстві залежить від багатьох чинників, серед яких необхідно виділити такий, як повнота відображення природоохоронних витрат в обліку. Тому удосконалення основних положень нормативного регулювання природоохоронної діяльності відповідно до завдань їх обліку й аналізу, потребує детального перегляду законодавчої бази для потреб управління природоохоронною діяльністю лісового господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Більшість теоретичних і практичних проблем обліку природоохоронної діяльності все ще не вирішені. Рівень теоретичних досліджень явно відстає від потреб практики господарювання. В спеціальній літературі неодноразово піднімалось питання про необхідність серйозних теоретичних і практичних напрацювань в галузі обліку природоохоронної діяльності. У фаховій обліково-аналітичній літературі майже не досліджені питання відображення обліку і аналізу природоохоронної діяльності в лісовому господарстві. Проблемам бухгалтерського обліку в лісовому господарстві, лісозаготівельній і деревообробній промисловості присвячені роботи Г.В. Винокурової, Л.Н. Дмитрієвої, В.Р. Захар'їної, Г.В. Максимової, Л.В. Сластихіної, В.І. Ткача та ін.

Напрями вирішення проблем адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку, звітності та контролю до міжнародних стандартів викладені в останніх монографіях і статтях провідних вчених України та СНД П.С. Безруких, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, В.Б. Моссаковского, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, П.Я. Хомина, М.Г. Чумаченка, В.І. Цуркану,

В.Г. Швеця, А.П. Шпака та інших. Аналіз цих публікацій дає підстави стверджувати, що існує значний спектр оцінок триваючого процесу реформування від повного схвалення запроваджених державою новацій і закликів до тотального запровадження міжнародних стандартів у національну систему обліку, звітності та контролю до критичного неприйняття форсування цього процесу.

Безперечно, більшість рекомендацій, запропонованих вченими, є актуальними і на сьогодні. Однак у зв'язку з інституційними, організаційними і технологічними змінами, реформуванням вітчизняного обліку у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності, мінливою роллю бухгалтерського обліку в рішенні проблем природоохоронної діяльності вони потребують нового переосмислення, та як наслідок, відображення їх у основних законодавчих актах.

Удосконалення законодавчо-нормативної бази системи бухгалтерського обліку, а саме розвиток його екологічних аспектів в складі інформаційного забезпечення управління підприємством, надасть можливість планування, контролю, аналізу, прогнозування природоохоронних витрат, більш точного визначення економічної ефективності природоохоронних і природовідновлюючих заходів, оцінки економічних витрат, які завдаються шляхом забруднення навколишнього середовища, надання надійної і достовірної інформації зацікавленим користувачам у відношенні природоохоронної складової діяльності господарюючого суб'єкта.

Метою статті є критична оцінка діючої законодавчо-нормативної бази обліку і аналізу природоохоронної діяльності у лісовому господарстві та виявлення рівня її відповідності реальним методологічним проблемам.

Виклад основного матеріалу. Дослідження законодавчих і нормативних актів показало, що екологічні аспекти при регулюванні бухгалтерського обліку та звітності виражені слабо, безсистемно. Не наведенні роз'яснення облікової термінології в сфері охорони навколишнього середовища, відсутня комплексна методика відображення екологічних аспектів в обліку. Вимоги до розкриття в звітності екологічної інформації залишаються мінімальними, а механізм стимулювання дотримання та відповідальності за порушення законодавства в сфері бухгалтерського обліку та звітності – не вироблений.

З огляду на це, вважаємо за необхідне розглянути законодавче, нормативне регулювання та галузеві особливості ведення бухгалтерського обліку та формування звітності на підприємствах і в установах

Бухгалтерський облік

лісового господарства з позицій зростаючої ролі екологічного чинника.

О.В. Латипова у своїй роботі стверджує, що «у всіх країнах СНД і Європейського Союзу ведеться активна робота з перекладу національних систем обліку та фінансової звітності на міжнародні стандарти, що містять в своєму складі ряд рекомендацій з узагальнення інформації про економіко-екологічні процеси» [9, с. 4]. Поряд з цим, в освітньому стандарті для підготовки професійних бухгалтерів та аудиторів вказується на необхідність введення великих розділів, присвячених екологічному обліку у змісті таких профільюючих дисциплін, як «Фінансовий облік» і «Управлінський облік».

Екологічна інформація, на думку С.О. Мельника, повинна бути невід'ємною частиною зрозумілих і достовірних звітів українських підприємств, діяльність яких чинить очевидний вплив на стан навколишнього середовища. Проте в даний час, вважає дослідник, «... в Україні немає нормативних актів з регулювання облікової діяльності в сфері екології, які б вимагали детального розкриття у фінансовій звітності зобов'язань і витрат, пов'язаних з природоохоронною діяльністю» [11, с. 4].

Цієї ж точки зору дотримується В.Г. Гетьман. На думку професора, «... не можна визнати задовільною нинішню ситуацію з розкриттям інформації з питань здійснення природоохоронної діяльності. В даний час в складі обов'язкової фінансової звітності підприємств і організацій вона практично відсутня. На Заході проблеми, пов'язані з екологією, віднесені до числа найважливіших. Витрати на природоохоронні заходи у вказаних країнах зазвичай досить великі. Для їх контролю в багатьох державах Заходу розроблена і застосовується ефективна система екологічного обліку. В останні 10-15 років різко знизилася увага до проведення природоохоронних робіт. Екологічні проблеми мають яскраво виражену тенденцію до зростання» [2, с.2-5].

В.Г. Гетьман, вказує на необхідність реалізації розширеного комплексу заходів у цій галузі, для перелому ситуації. Він зазначає: «... слід різко підвищити відповідальність господарюючих суб'єктів за невиконання природоохоронних заходів та недотримання встановлених в даній сфері норм. У зв'язку з цим потрібно внести принципові зміни і в систему обліку та звітності. Цілком логічно і доцільно розробити окреме П(С)БО, присвячене зазначеній проблематиці. Деякі опоненти можуть заперечити, навівши як аргумент відсутність його аналога серед діючих МСФЗ. Високий ступінь важливості цих питань і різний підхід у країнах до постановки обліку і звітності на цій ділянці дають підставу стверджувати, що розробка МСФЗ лише справа часу». У П(С)БО по аналізованій проблематиці слід, як вважає В.Г. Гетьман, передбачити, «...відокремлений облік на окремому синтетичному рахунку витрат на охорону навколишнього середовища та природоохоронні заходи. Приміром, на рахунку 27, на якому накопичувалася б вся подібного роду інформація в

відповідному вигляді, необхідному для заповнення фінансової звітності». У складі останньої, на його думку, «має бути якщо і не окрема звітна форма, то, по меншій мірі, спеціальна таблиця в пояснювальній записці, яка повинна містити все коло основних показників, що характеризують діяльність господарюючого суб'єкта на цій життєво важливій ділянці» [2, с. 2-5].

Основні принципи охорони навколишнього середовища визначені Конституцією України і Законом України від 26.06.1991 р. № 41 «Про охорону навколишнього природного середовища» із змінами та доповненнями [4]. В результаті огляду економічної літератури нами зроблено висновок про те, що існують різні точки зору з приводу відображення природоохоронної діяльності у сфері законодавчого, нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності.

Сьогодні в Україні віднесення тих чи інших витрат до природоохоронних регламентують три основні документи:

– Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1 – екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 24.10.2006 р. № 494 [7];

– Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджений постановою КМУ від 17.09.1996 р., № 1147 [8];

– Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління державного агентства лісових ресурсів, затверджені наказом Держлісагенства України від 14.05.2013 р. № 124 [10].

За результатами аналізу вітчизняної нормативно-правової бази, в табл. 1 нами відображено види природоохоронних витрат у зазначених нормативних документах.

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

Дотримання вимог згідно з третім нормативним документом дозволяє ідентифікувати ті чи інші виробничі витрати та віднести їх до природоохоронних. Однак практика ведення бухгалтерського обліку у лісгосподарських підприємствах показує, що облік природоохоронних витрат проводиться безсистемно, а самі показники витрат не відображають.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наказує організаціям представляти додаткову інформацію, супутню бухгалтерській звітності. Дана інформація може надаватися, якщо керівництво організації припускає, що вона буде корисна для зацікавлених користувачів при прийнятті ними економічних рішень [14].

Види природоохоронних витрат, що виділені у нормативних документах

№ п/п	Нормативний документ	Види природоохоронних витрат
1	2	3
1	Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р., № 1147, із змінами, внесеними постановою КМУ № 711 від 16.09.2015 р.	– податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається; – збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; – плата за спеціальне використання природних ресурсів (водних, лісових, надр при видобутку корисних копалин).
2	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління державного агентства лісових ресурсів: наказ Держлісагенства України № 124 від 14.05.2013.	– витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення, що перебувають в його власності, витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів, оплата послуг сторонніх організацій із приймання, збереження, переробки і ліквідації екологічно небезпечних відходів, господарської діяльності підприємства, платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу; – екологічний податок; – плата за землю; – плата за користування надрами; – збір за спеціальне використання води; – збір за спеціальне використання лісових ресурсів; – матеріали, паливо та енергія, необхідні для здійснення нейтралізації і знешкодження шкідливих речовин; – витрати на матеріали, паливо та енергію, а також основну і додаткову заробітну плату з відрахуваннями і податками, ремонти, амортизаційні відрахування, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення; – витрати, пов'язані зі здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного устаткування і станом навколишнього середовища; – витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю; – додаткові витрати на експлуатацію основних виробничих засобів, обумовлені удосконалюванням виробничої технології з метою зниження і несприятливого впливу господарської діяльності на навколишнє середовище; – витрати на оплату послуг сторонніх підприємств і організацій за доочищення стоків, геологорозвідувальні роботи і т.д.), а також витрати, пов'язані зі спільним використанням підприємствами регіону об'єктів природоохоронного призначення (шлако- і шламовідвалів та ін.); – витрати на оплату послуг підприємств, пов'язаних з охороною навколишнього середовища: екологічний аудит, залучення експерта, рекламно-інформаційне обслуговування і екологічної спрямованості і т.д.; – витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією засобів природоохоронного призначення;
3	Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1 – екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі», затверджена наказом Державного комітету статистики України від 24.10.2006 р. № 494 із змінами та доповненнями, внесеними наказом № 452 від 11.11.2010 р.	– охорона та раціональне використання водних ресурсів (утримання та експлуатація споруд для очистки стічних вод, що утворюються в промисловості, комунальному господарстві, інших галузях економіки; утримання та експлуатація систем водопостачання із замкнутими циклами; утримання та експлуатація устаткування, обладнання технічного флоту по збору нафти, сміття та інших рідких, твердих відходів з суден; створення водоохоронних зон; утримання та експлуатація руслових аераційних станцій; утримання розсіюючих випусків стічних вод та проведення заходів по запобіганню теплового забруднення водойм; утримання та експлуатація полів фільтрації, полів зрошення, спеціально збудованих накопичувачів та відстійників забруднених стічних вод; відновлення і підтримання сприятливого гідрологічного режиму річок і водоймищ та заходи по боротьбі з шкідливою дією вод; виплати іншим підприємствам (організаціям) за прийняття та очищення стічних вод; інші витрати, пов'язані з охороною та раціональним використанням водних ресурсів); – охорона атмосферного повітря (утримання установок, виробництво пристроїв для уловлювання і знешкодження шкідливих речовин з газів; створення та впровадження пристроїв для знешкодження та знедимлення відпрацьованих газів двигунів транспортних засобів та утримання контрольно-регульованих пунктів по перевірці і зниженню токсичності відпрацьованих Газів транспортних засобів; утримання дослідних та дослідно-промислових установок з розробки методів очищення газів, що відводяться від шкідливих викидів в атмосферу; проведення робіт по інвентаризації джерел забруднення атмосферного повітря; інші витрати, пов'язані з охороною атмосферного повітря); – охорона та раціональне використання земель (захист земель від ерозії; рекультивация відпрацьованих земель; утримання гідротехнічних, протикарстових, берегозакріплювальних, протицувних, протиобвальних, протилавинних, протиселевих споруд; виплати іншим підприємствам (організаціям) на рекультивацию земель; інші витрати, пов'язані з охороною та раціональним використанням земель);

1	2	3
		<p>– охорона та раціональне використання природних рослинних ресурсів (ліквідація лісових пожеж, буреломів, сніголомів, вітровалів та їх наслідків; виявлення запасів природних рослинних ресурсів (крім лісових), їх охорона і відтворення; створення захисних лісових насаджень на еродованих землях та полезахисних смуг; проведення заходів з метою охорони лісових насаджень; інші витрати, пов'язані з використанням природних рослинних ресурсів);</p> <p>– охорона та раціональне використання мінеральних ресурсів (вивчення режиму підземних вод, екзогенних екологічних процесів; картування забруднених вод, екзогенних геологічних процесів; ліквідаційний тампонаж свердловин; утримання і експлуатація комплексів, для закладки відпрацьованих, відкритих та підземних гірничих виробок супутніми породами, що не утилізуються; устаткування для видобутку супутних компонентів з мінеральної сировини, з розкритих і вмістних порід, з уловлюваного пилу, з відходів минулих років; селективне добування і зберігання попутних продуктів, що застосовуються в народному господарстві; інші витрати, пов'язані з використанням мінеральних ресурсів);</p> <p>– охорона та збереження природно-заповідного фонду (утримання заповідників, національних парків, ботанічних садів, дендрологічних і зоологічних парків, регіональних ландшафтних парків; резервування територій для заповідання; ведення державного кадастру територій та об'єктів природно-заповідного фонду, червоної книги України; збереження видів тварин і рослин занесених до Червоної книги України; збереження пам'яток природи; інші витрати, пов'язані з охороною та збереженням природно-заповідного фонду);</p> <p>– раціональне використання, зберігання та знешкодження відходів виробництва та побутових відходів (утримання, технічне переобладнання та реконструкція сміттєпереробних і сміттєспалювальних заводів; утримання споруд, установок та машин для збору, транспортування, знешкодження та складування побутових, сільськогосподарських і промислових відходів-виробництва; утримання, та експлуатація комплексів, спеціалізованих полігонів та інших об'єктів для знешкодження та захоронення шкідливих токсичних промислових і інших відходів; виплати іншим підприємствам та організаціям за прийняття, зберігання і знешкодження відходів; інші витрати, пов'язані з використанням та зберіганням відходів виробництва);</p> <p>– охорона та раціональне використання ресурсів тваринного світу (утримання та обладнання рибоводних підприємств і виробничо-акліматизаційних баз для одержання та вирощування личинок і молоді цінних промислових риб для зариблення водойм; обводнення природних нерестовищ, будівництво міграційних каналів, штучних нерестовищ; заходи з охорони тваринного світу та боротьбі з браконьерством; утримання розплідників і ферм по розведенню диких звірів та птахів з метою їх розселення в природному середовищі; утримання рибоходів; інші витрати, пов'язані з охороною та раціональним використанням ресурсів тваринного світу);</p> <p>– інші природоохоронні витрати.</p>

Джерело: складено автором на основі [7, 8, 10].

На думку Є.Г. Гусаковської, представлення інформації про здійснення організацією природоохоронних заходів і пов'язаних з цим витрат в більшості випадків є важливим для багатьох її ділових партнерів [3, с. 26].

Відповідно до діючих стандартів бухобліку при розкритті додаткової інформації про природоохоронні заходи наводяться:

- основні проведені або заплановані організацією заходи в сфері охорони навколишнього середовища;
- вплив цих заходів на рівень вкладень довгострокового характеру і прибутковості в звітному році;
- характеристика фінансових наслідків для майбутніх періодів;
- дані про платежі за порушення природоохоронного законодавства, екологічні платежі і плати за природні ресурси;
- дані про поточні витрати з охорони навколишнього середовища та ступеня їх впливу на фінансові результати діяльності організації.

При побудові обліку підприємствам лісового господарства слід керуватися нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» [15], згідно з яким ліс (дерева, побічні продукти лісу тощо) мають бути віднесені до складу біологічних активів. Дослідження цієї проблеми показало, що в деяких зарубіжних країнах

порядок обліку біологічних активів регламентується не лише МСБО 41 «Сільське господарство» [12], а й іншими нормативними документами, а саме:

- в Італії, Іспанії, Німеччині – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство»;
- у США – Керівництво з аудиту та бухгалтерського обліку 85-3: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи;
- в Австралії – стандарт 35 «Самостворювані та відтворювані біологічні активи»;
- у Молдові – НСБО 5 «Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах»;
- у Болгарії – Національний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств 41 «Сільське господарство»;
- у Китаї – бухгалтерський стандарт для підприємств 5 «Біологічні активи».

Незважаючи на актуальність і поширеність нормативних принципів щодо обліку біологічних активів, слід зазначити, що в практичній діяльності підприємства лісового господарства України П(С)БО 30 «Біологічні активи» у більшості випадків не застосовують. Науково-термінологічна складність цього положення, а також відсутність зрозумілої методики обліку біологічних активів у лісовому господарстві призвели до виникнення проблем,

пов'язаних із практичним його застосуванням. Крім того, це положення не містить конкретної норми щодо його застосування у лісовій галузі.

Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства регламентуються, як вже зазначалося, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України [10]. На сьогоднішній день цей документ є єдиним нормативним актом, який регулює бухгалтерський облік на підприємствах лісового господарства. До того моменту як міністерства та відомства розроблять і затвердять відповідні галузеві нормативні документи з питань організації обліку витрат на виробництво, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), підприємствам слід керуватися діючими в даний час галузевими інструкціями та вказівками з урахуванням вже прийнятих положень з бухгалтерського обліку.

Відповідно до п. 1.4 розділу 1 згаданих вище Методичних рекомендацій [10] метою планування собівартості є економічно обгрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва і збуту кожного виду та всієї продукції підприємства, що відповідає вимогам щодо її якості.

При цьому повинно забезпечуватися найкраще використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, враховуватися необхідність правильної технічної експлуатації устаткування, дотримання технології, що забезпечуватиме охорону повітряного басейну, ґрунтів та водойм від забруднення промисловими відходами.

Організація облікової роботи на лісгосподарських підприємствах значною мірою залежить від застосування методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, правильності встановлення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання.

Методичні рекомендації щодо планування, обліку та калькулювання собівартості продукції лісоексплуатації передбачають ведення обліку витрат у лісозаготівельному виробництві за переробним методом, тобто за фактом (стадією) технологічного процесу лісозаготівель (лісосічні роботи, вивезення деревини, нижньоскладські роботи), які виступають як об'єкти виробничого обліку.

В табл. 2 нами здійснена спроба визначити вплив екологічного фактора на організацію обліку витрат і калькулювання собівартості на підприємствах лісового господарства.

Таблиця 2

Вплив екологічного фактора на організацію обліку витрат і калькулювання собівартості на підприємствах і установах лісової галузі економіки

Галузь	Назва фактора, що впливає	Вплив на організацію обліку витрат і калькулювання собівартості
1	2	3
Лісове господарство (лісгоспи Державного агентства з лісових ресурсів України)	Необхідність виконання комплексу лісгосподарських робіт (лісгосподарські заходи та роботи; лісозахисні роботи; лісокультурні роботи; заходи з охорони лісів від пожеж; загальновиробничі витрати; витрати на утримання лісгосподарського апарату і невідшкодовані витрати соціальної сфери).	Витрати, понесені лісовим господарством, можуть змінити або модернізувати створену технологію господарської діяльності. У результаті спрощення або удосконалення технологічного процесу отримання певного ефекту (зниження природоохоронних витрат) може спостерігатися і у користувачів продукції, послуг.
Лісове господарство (структурні підрозділи)	Необхідність підготовки території лісосік і очищення місць рубок; проведення лісовідновлюючих, лісозахисних, протипожежних робіт відповідно до укладених договорів на проведення таких робіт з органами управління лісами і (або) уповноваженими ними організаціями в тій частині, яка не була компенсована останніми; необхідність придбання матеріалів лісовпорядкування та іншої інформації про ділянки лісового фонду.	Витрати включаються до складу калькуляційної статті «Інші виробничі витрати». Незважаючи на те, що лісозаготівельне виробництво надає найменший екологічний збиток в порівнянні з іншими підгалуззями комплексу, необхідно виділення таких витрат зі складу калькуляційної статті.
Лісова галузь	Взаємозв'язок технології лісозаготівель з лісовирощуванням.	Зазвичай гармонізація технічних даних з даними з фінансової (управлінської) бухгалтерії не робиться через нестачу міжвідомчого зв'язку.
	Умовність у визначенні собівартості 1м ³ окремих видів продукції (сортів) розрахунковим шляхом. Відсутність розподілу витрат між різними видами пилевою й дров'яної деревинною призводить до заниження обсягів екологічних витрат.	Встановлення всіх витрат у розрахунку на обсяг пиловочника саме по собі орієнтує на безкоштовність відходів, а, значить, на створення в плануванні і обліку видимості відсутності втрат від неповного використання всіх компонентів лісосічного фонду. Застосовувані коефіцієнти не відповідають реальному співвідношенню витрат на заготівлю пиловочника в залежно від його діаметра.

1	2	3
	Наявність специфічних витрат: плата за деревину, що відпускається на корені; послуги лісоперевізного транспорту; витрати з утримання лісовозних доріг; витрати, пов'язані з підготовчими роботами.	До умовно-змінних відносяться наступні види витрат (п.5.5): а) плата за деревину, що відпускається на корені, і інші ресурси, витрати на сировину і основні матеріали, технологічне паливо і енергію, оплату праці виробничих робітників і відрахування на соціальні потреби; б) пускові витрати, які списуються на собівартість продукції пропорційно обсягу виробленої продукції і т.д.
	Необхідність здійснення витрат: – за змістом очисних споруд та оплата послуг інших цехів по знешкодженню вихідних виробничих газів; – з вивезення кускових відходів, тирси та кори.	За номенклатурою статей загально-виробничих витрат (Додаток 2) включені до статті «Інші витрати».
	Необхідність здійснення поточних витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природо-охоронного призначення: – очисних споруд, золоуловлювачів, фільтрів та інших природо-охоронних об'єктів; – витрат з поховання екологічно небезпечних відходів, оплати послуг сторонніх організацій за приймання, зберігання і знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод; – інших видів поточних природоохоронних витрат.	Згідно розділу 5 Методичних рекомендацій поточні витрати віднесені до складу витрат, що включаються до собівартість продукції. Перераховані поточні витрати включаються по статті «Інші витрати» до складу загальногосподарських витрат (див. Додаток 3 «Номенклатура статей адміністративних витрат»).

Джерело: узагальнено автором на основі [5-8, 10, 15].

Дані табл. 2 свідчать, що в даний час екологічний фактор не чинить належного впливу на організацію обліку витрат і калькулювання собівартості на підприємствах лісового комплексу. У галузевих номенклатурах статей витрат відсутні специфічні статті, а природоохоронні витрати в основному знаходять відображення у статтях обліку непрямих витрат «Інші загально-виробничі витрати», «Інші загальногосподарські витрати». Ця проблема стосується не тільки лісової галузі, а притаманна й іншим галузям економіки. В.І. Мосягіним було відзначено, що «до цих пір серед статей, за якими здійснюється планування, облік і калькулювання собівартості продукції, немає спеціальної статті витрат на природоохоронну діяльність. Зазначені витрати «розміті» по інших калькуляційних статтях» [13, с. 103-104].

Зазначимо, що раціональне регулювання природоохоронних витрат дає можливість знизити навантаження на навколишнє середовище. Причина неефективного регулювання цих витрат полягає в тому, що їх показують в обліку та звітності не як окремий блок витрат, а в складі загальних витрат. Розподіл витрат на прямі і непрямі не залежить від змісту окремих статей витрат. У найбільш прогресивних системах обліку величина непрямих витрат близька до нуля. Основна частина природоохоронних витрат повинна чітко співвідноситися з випуском та реалізацією конкретних видів продукції (робіт, послуг).

Висновки. Не викликає сумніву той факт, що в подальшому вітчизняна законодавчо-нормативна база з питань обліку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві буде змінюватися, зокрема зазнають змін і форми статистичної екологічної звітності. Головним завданням реформування

системи має залишатися прагнення максимально повно відобразити результати впливу господарських процесів на навколишнє природне середовище в бухгалтерському обліку. Статистична звітність, як носій в основному кількісної інформації, повинна розглядатися в комплексі з бухгалтерською звітністю, яка є носієм вартісної інформації, тобто існує необхідність в їх уніфікації. Підвищення ефективності природоохоронної діяльності і раціонального використання лісових ресурсів на рівні держави необхідно вирішувати шляхом побудови системи еколого-економічних показників та відображення їх в бухгалтерському обліку.

На наш погляд, на даному етапі можна розглядати три шляхи підвищення інформативності бухгалтерського обліку з питань природоохоронної діяльності у лісовому господарстві:

а) формування узагальнюючої комплексної бази даних, яка характеризує екологічний стан лісових масивів в регіоні та в країні в цілому, для прийняття на регіональному та державному рівнях програм природоохоронних заходів, що попереджають забруднення навколишнього природного середовища (в т.ч. лісових масивів) і нейтралізують наслідки вже наявних пошкоджень та забруднень;

б) удосконалення даних форм бухгалтерської звітності на рівні підприємств лісового господарства для прийняття внутрішніх управлінських рішень природоохоронного характеру на середній і вищій ланці управління;

в) використання екологічної звітності, як основного джерела інформації при проведенні екологічного аудиту, становленню та розвитку якого на сьогодні приділяється значна увага на всіх рівнях державного управління.

4 Список використаних джерел

1. Воляк, Л. Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління нарощенням асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу [Текст] / Л. Р. Воляк // Облік і фінанси. – 2015. – № 3(69). – С. 14-19.
2. Гетьман, В. Г. Резервы совершенствования учета и финансовой отчетности [Текст] / В. Г. Гетьман // Все для бухгалтера. – 2004. – № 23(143). – С. 2-5.
3. Гусаковская, Е. Г. Учет расходов на природоохранную деятельность [Текст] / Е. Г. Гусаковская // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 22. – С. 22-26.
4. Жук, В. М. Розвиток регулювання бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / В. М. Жук // Агросвіт. – 2010. – № 16. – С. 29-32.
5. Жук, В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві [Текст] / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18-23.
6. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 р. № 1264-ХІІ, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>
7. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1 – екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі», затверджена наказом Державного комітету статистики України від 24.10.2006 р. № 494, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/forms-and-blanks/statistic/393.html>
8. Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17.09.1996 р. № 1147, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1147-96-%D0%BF>
9. Латыпова, О. В. Экономико-экологический анализ деятельности предприятия : теория, методология и организация [Текст] : автореферат дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / О. В. Латыпова. – М., 2004. – 24 с.
10. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління державного агентства лісових ресурсів : наказ Держлісагенства України від 14.05.2013 р. № 124 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm
11. Мельник, С. О. Еколого-економічні аспекти реформування лісового господарства в Україні [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.08.01 / С. О. Мельник; Укр. держ. лісотехн. ун-т. – Л., 2003. – 20 с.
12. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний

ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&time=1423500775962

13. Мосягин, В. И. Планирование и учет природоохранной деятельности [Текст] / В. И. Мосягин. – Л. : ЛТА, 1989. – 110 с.

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

16. Саенко, К. С. Учет экологических затрат: [Текст] монография / К. С. Саенко. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 376 с.

4 References

1. Voliak, L. R. (2015). Oblikovo-analytychne zabezpechennia upravlinnia naroshchenniam asymiliatsiinykh mozhlyvostei vidtvorennia pryrodno-resursnoho potentsialu [Accounting and analytical maintenance of management by building assimilating opportunities for reproduction of natural-resource potential]. *Oblik i finansy*, No. 3(69), 14-19.
2. Getman, V. G. (2004). Rezervyi sovershenstvovaniya ucheta i finansovoy otchetnosti [Reserves of improving of accounting and financial reporting]. *Vse dlja buhgaltera*, Vol. 23(143), 2-5.
3. Gusakovskaja, E. G. (2004). Uchet rashodov na prirodoohrannuju deyatelnost [Accounting of environmental expenditures]. *Buhgalterskij uchet*, Vol. 22, 22-26.
4. Zhuk, V. M. (2010). Rozvytok rehuliuвання bukhgalterskoho obliku v Ukraini [The development of regulation of accounting in Ukraine]. *Ahrosvit*, Vol. 16, 29-32.
5. Zhuk, V. M. (2012). Ekolohichni aspekty bukhgalterskoho obliku v ahropromyslovomu vyrobnytstvi [Environmental aspects of accounting in agricultural production]. *Ahroekolohichnyj zhurnal*, Vol. 2, 18-23.
6. The Verkhovna Rada of Ukraine. (1991). *Pro okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho seredovyshcha: Zakon Ukrainy [The Law of Ukraine «About Environmental Protection»]*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>
7. Reigning komitet Ukraine Statistics. (2006). *Instruktsiia shchodo zapovnennia formy derzhavnoho statystychnoho sposterezhennia # 1 – ekolohichni vytraty «Zvit pro vytraty na okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho seredovyshcha ta ekolohichni platezhi» [Instructions for completing the state statistical observation number 1 - environmental costs «Report on the costs of environmental protection and environmental*

- payments»]. Retrieved from <http://www.profiwins.com.ua/uk/forms-and-blanks/statistic/393.html>
8. Cabinet of Ministers of Ukraine. (1996). *Perelik vydiv diialnosti, shcho nalezhat do pryrodookhoronnykh zakhodiv [List of activities belonging to environmental measures]*. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP961147.html
9. Latypova, O. V. (2004). *Ekonomiko-ekologicheskii analiz deyatel'nosti predpriyatiya : teoriya, metodologiya i organizatsiya [Economic and environmental analysis of the enterprise activity: the theory, methodology and organization]*. (Abstract of doctoral dissertation). Moscow, Russian Federation.
10. State Forestry Committee of Ukraine. (2013). *Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) na pidpriemstvakh, shcho nalezhat do sfery upravlinnia derzhavnoho ahentstva lisovykh resursiv [Guidelines for formation of the cost of goods (works, services) in Ukraine's forestry]*. Retrieved from http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm
11. Melnyk, S. O. (2003). *Ekoloho-ekonomichni aspekty reformuvannia lisovoho hospodarstva v Ukraini [Ecological and economic aspects of forestry reform in Ukraine]*. (Abstract of Ph.D. dissertation). Lviv: Ukrainian State Forestry University.
12. *International Accounting Standard 41 «Agriculture»*. Retrieved from http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962
13. Mosjagin, V. I. (1989). *Planirovanie i uchet prirodoohrannoy deyatel'nosti [Planning and accounting of environmental performance]*. Lviv: LTA.
14. Ministry of Finance of Ukraine. (2013). *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [National Accounting Standard 1 «General Requirements for Financial Reporting»]*. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
15. Ministry of Finance of Ukraine. (2005). *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Biologichni aktyvy» [National Accounting Standard 30 «Biological assets»]*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
16. Saenko, K. S. (2005). *Uchet ekologicheskikh zatrat [Accounting for environmental costs]*. Moscow: Finansy i statistika.