

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЛІСУ

Розглянуто проблеми бухгалтерського обліку лісу у контексті сталого розвитку та надано пропозиції щодо їх усунення

Ключові слова: ліс, сталий розвиток, незаконна вирубка лісу, бухгалтерський облік

Постановка проблеми. Ліс є не лише цінним виробничим ресурсом, який використовується в господарській діяльності, але й виконує важливе екологічне та соціальне значення. Лісова політика України, яка склалася протягом ХХ століття, орієнтована переважно на використання сировинних ресурсів лісу – деревинних і недеревинних. Неконтрольована вирубка лісу є однією з причин екологічних катастроф, які відбуваються в останній час в Україні та світі. Таким чином, екстенсивне використання лісу є однією з головних причин виснаження лісів та порушення екологічної рівноваги.

З метою зменшення антропогенного впливу на ліс необхідно внести його до об'єктів бухгалтерського обліку. Нині ліс не відображається на рахунках бухгалтерського обліку, тобто не обліковуються на балансі підприємства, що призводить до неможливості встановлення контролю за його незаконною вирубкою та втрати частини національного багатства, а також зловживань та перекручування показників фінансової звітності, що створює умови для тінізації лісового господарства України.

Мета статті полягає у висвітленні проблем бухгалтерського обліку лісу в контексті сталого розвитку та надання практичних рекомендацій з їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченням теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку лісу займалися такі вітчизняні вчені, як: Я.М. Бойко, Т.І. Вовчук, О.В. Врублевська, Н.С. Дворяшина, С.І. Дорогунцов, П.Ф. Жолкевський, В.Н. Герасимович, А.А. Голуб, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, І.М. Синякевич, Ю.Ю. Туниця та інші. Отримані науковцями результати теоретичних і практичних розробок із проблем бухгалтерського обліку і контролю лісів мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії бухгалтерського обліку. Важливість обліку лісу зумовлює необхідність розробки методика його облікового відображення.

Виклад основного матеріалу. За роки незалежності України в багатьох областях, особливо у південних і на Донбасі, а також у Карпатському регіоні, незаконна вирубка лісів призвела до багатьох екологічних катастроф, зокрема водної та вітрової ерозії ґрунтів, зсувів, руйнування берегів річок, а також зниження площ лісових угідь. Причиною екологічних катастроф є те, що в сучасних умовах господарювання швидкість використання лісових ресурсів значно перевищує темпи їх відтворення. Починаючи з 2009 р. спостерігається тенденція збільшення обсягів заготівлі деревини, зокрема в 2010 р. – на 13,78 %, порівняно з 2009 р. У 2011 р. ситуація не змінилася, обсяг заготівлі деревини становив 19746,2 тис. куб. м, тобто вирубка лісу зросла на 9,3 %, порівняно з 2010 р. [10]. Обсяги відтворення лісів у 2009 р. становили 80,9 тис. га. Проте, починаючи з 2010 р. спостерігається негативна ситуація щодо відтворення лісів, так у 2010 р. спостерігалось зменшення відтворення до 70,1 тис. га, або зниження на 15,41 % порівняно з 2009 р. У 2011 р. обсяги відтворення лісів зросли на 3,28 %, порівняно з 2010 р. Таким чином, необхідно переглянути лісову політику України з метою забезпечення раціонального формування і використання лісу.

Лісова політика повинна будуватися з врахуванням природоохоронних заходів зі збереження лісу, які передбачають його поновлення, лікування від шкідливих хвороб, раціональну вирубку лісу для використання у виробництві, розробку ефективних технологій, які зберігають і поновлюють ліс. Лісову політику необхідно розробляти на основі принципів сталого розвитку.

У 1992 р. в м. Ріо-де-Жанейро відбулася Конференція ООН за участю глав, урядів і експертів 179 держав щодо охорони навколишнього середовища і розвитку. За результатами цієї конференції одноставно була ухвалена Декларація Ріо, відповідно до якої концепцію сталого розвитку визнано домінуючою ідеологією розвитку людства у XXI ст. Сталий розвиток – це такий розвиток, що одночасно забезпечує: задоволення зростаючих матеріальних потреб населення, а також раціональне та ефективне використання природних ресурсів, підтримання сприятливих для здоров'я людини природно-екологічних умов життєдіяльності, збереження, відтворення і примноження якості довкілля та природно-ресурсного потенціалу суспільного виробництва.

У сталому розвитку закладено ідею максимального використання потенційних економічних можливостей і збалансованості суспільного розвитку з можливостями природи за рахунок людських, природних і геополітичних ресурсів, активізації ролі людини в суспільстві [4, с. 218].

Під сталим розвитком лісових ресурсів слід розуміти однаковий і рівномірний розвиток як економічної, так і екологічної системи, при якому досягнутий економічний результат співставляється з супутнім йому екологічним (позитивним або негативним) результатом [9, с. 64].

Отже, Україна потребує розробки нової лісової політики, що має бути побудована на основі раціонального використання та відтворення лісових ресурсів, а також охорони навколишнього природного середовища.

Однієї з головних проблем лісового господарства є незаконна вирубка лісу. З метою вирішення цієї проблеми країни Європейського Союзу прийняли Деревинний Регламент № 995 [5], який розроблений з метою протидії торгівлі незаконно заготовленою деревини на ринках ЄС. Ініціаторами розробки та затвердження цього нормативного акту були Великобританія та Іспанія. Проте, більше половини вітчизняних лісозаготівників і переробників, які експортують свою продукцію в Європу не знають ні про цей документ, ні про наслідки недотримання його вимог. Регламент стосується виключно країн ЄС, зобов'язуючи інших імпортерів деревини впроваджувати власні або розроблені незалежними моніторинговими організаціями системи контролю за деревиною та продукцією деревообробки. До постачальників деревини та продукції з неї всі вимоги Регламенту № 995 почнуть застосовуватися з 3 березня 2013 р. Регламентом встановлені штрафи, пропорційні завданому збитку, розмір якого будуть обчислювати контролюючі органи ЄС, а також передбачена конфіскація незаконно заготовленої деревини і (або) продукції, виробленої з неї.

Лише сертифікована деревина виступає об'єктом купівлі-продажу на ринках Європейського Союзу. Станом на 19.09.2011 р. площа сертифікованих лісів в Україні становить більше 1,21 млн. га, або майже 12 % всіх лісів України. Сертифікат є своєрідною схемою легалізації лісоматеріалів. Продукція, що виготовлена з незаконно вирубанної деревини, за допомогою сертифікату узаконюється. В Україні є експортери, які, формуючи товарні партії, частину лісоматеріалів скуповують у дрібних лісопилних підприємств і, отримуючи сертифікати на всю партію, фактично легалізують деревину незаконного походження, що поставляють лісопилки [8, с. 77-78].

Вважаємо, що сертифікація лісів не вирішує проблеми незаконної вирубки, адже сертифікація лише формально підтверджує законність оформлення документації про походження, проте фактично не доводить легальності походження

деревини. Для вирішення проблеми нераціонального використання лісів необхідно ввести їх до складу об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки лише відображення наявності та руху лісових ресурсів, що є власністю суб'єктів господарювання, дозволить зменшити антропогенний вплив на них та надасть інформацію про реальний стан таких ресурсів і дозволить визначити вигоди від їх використання.

Замула І.В. наголошує на тому, що для зменшення негативного впливу людини на навколишнє середовище необхідно, в першу чергу виміряти (відобразити в бухгалтерському обліку) зазначений вплив [6, с. 24]. Пропонує вважати об'єктом бухгалтерського обліку природо-ресурсний потенціал, що включає: земельні, водні, лісові ресурси; атмосферне повітря; надра і території видобуття корисних копалин; біологічне різноманіття [6, с. 196].

Зараз впроваджується новий для України, хоча і давно використовуваний в ЄС, метод обліку та контролю деревини. Деякі лісгоспи впроваджують єдину державну систему електронного обліку деревини. Концепція єдиної державної системи електронного обліку деревини передбачає поштучне маркування деревини на лісосіках і складах пластиковими маркерами (бирками), що містять штрих-код, за допомогою якого реєструється походження, якісні та кількісні показники деревини із використанням електронних засобів подальшого обліку та системного контролю легальності заготівлі. Розрахункова вартість впровадження системи електронного обліку деревини становить на один лісгосп близько 300 тис. грн. Окупність цих вкладень досягається за рахунок автоматизації виробничих процесів, скорочення і переорієнтації персоналу, а також оптимальної побудови логістичних схем [8, с. 78].

На наш погляд, електронний облік деревини вирішує проблему нелегальної заготовленої деревини та дозволить побудувати таку систему кількісно-вартісного оцінювання та обліку лісу, застосування якої дозволить сформувати повну та достовірну інформацію про наявні лісові ресурси в державі та обсяги заготівлі деревини. Максимів ПІ. зазначає, що вирішення проблеми облікового відображення лісу ставить перед собою багато запитань і в усіх аспектах є трудомісткою, проте необхідно робити перші кроки, які в кінцевому підсумку дозволять перехід національної системи бухгалтерського обліку і загалом економіки на принципи сталого розвитку [7, с. 28].

На сьогоднішній день об'єктами бухгалтерського обліку є тільки зрубана деревини, яка є джерелом прибутку. Вважаємо, що в бухгалтерському обліку слід відображати ліси, що належать підприємству на правах власності, а також необхідно визнавати витрати, понесені на формування нових лісових насаджень та витрати на лісомеліоративні роботи, санітарну вирубку, моніторинг лісу, та доходи від використання деревинних і недеревинних ресурсів.

Ліс, який належить підприємству на правах власності, слід відображати в бухгалтерському обліку у складі довгострокових активів на окремому рахунку "Лісові ресурси", а приріст лісових насаджень спричиняє збільшення природного капіталу.

Ще однією проблемою бухгалтерського обліку лісу є визначення його вартості, оскільки на основі економічної оцінки створюватимуться можливості для відображення лісу в складі активів підприємства, визначення втрат від нераціонального використання та стихійних природних явищ. До початку XXI століття економічна оцінка лісу не здійснювалася, оскільки поширеною була концепція "безплатності" природних ресурсів, і тому питання про їх грошову оцінку навіть не поставало. З метою забезпечення раціонального використання лісових ресурсів необхідним є пошук нових підходів до оцінки таких ресурсів.

У галузевих рекомендаціях Державного комітету лісового господарства України з бухгалтерського обліку встановлені основні засади обліку лісопродукції на різних етапах її виготовлення, при цьому проблема вартісного оцінювання і обліку власне лісових насаджень не розкрито.

Оцінка лісу має важливе значення, оскільки дозволить виміряти його вартість та відобразити ліс в бухгалтерському обліку, а також визначити розмір шкоди, заподіяною внаслідок неконтрольованої вирубки та втрат, що завдаються внаслідок природних стихійних явищ. Розробка науково-обґрунтованих методів економічної оцінки лісів дозволить підвищити контроль за їх формуванням і використанням.

Для визначення економічної оцінки природних ресурсів, в тому числі і лісу, використовується три підходи: витратний, результативний та рентний (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи до оцінки лісу

№ з/п	Назва підходу	Сутність
1	Витратний	вартість лісу визначається на основі фактичних витрат на його освоєння та підтримку в нормальному експлуатаційному стані. Економічна оцінка лісу при застосуванні даного підходу включає витрати праці на відтворення цього природного ресурсу та витрати на підготовку до використання
2	Результативний	базується на визначенні вартості природних ресурсів, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі їх використання. За цим підходом вартість лісу визначається двома способами: або за величиною ефекту (доходу), одержаного від використання лісових ресурсів, або за витратами необхідними для заміщення таких природних ресурсів
2	Рентний	оцінюється максимально можливий ефект від використання лісу. Рента виникає внаслідок кращої якості природних ресурсів і місця їх розташування. Під рентою розуміється надприбуток або залишковий дохід від використання обмежених природних ресурсів

Кожний з трьох підходів до оцінки лісу має як переваги, так і недоліки. Перевагою витратного підходу є легкість та простота в застосування, оскільки до вартості лісу включаються всі фактично здійсненні витрати на формування, відтворення та експлуатацію лісу. Проте, такий підхід має суттєвий недолік – не врахування якісних показників лісових ресурсів, тобто за цим підходом вартість лісу не буде відповідати його реальній вартості.

Мінц А.А. був прихильником результативного підходу та пропонував здійснювати оцінку лісу, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі його використання [1]. Герасимович В.Н. і Голуб О.О. вважають, що такий підхід до оцінки природних ресурсів має некоректність у зв'язку з різним значенням часу використання природних і матеріально-трудових ресурсів, які беруть участь у створенні вартості продукту, виробленого на тій чи іншій ділянці [3]. На наш погляд, недоліком результативного підходу є те, що при визначенні вартості лісу враховується ряд суб'єктивних чинників, зокрема: цінність, а також рідкісність та доступність.

Найчастіше вартість лісу визначається за рентним підходом, оскільки саме економічний ефект найбільш повно характеризує цінність цих природних ресурсів для суспільства. Лісова рента розраховується як різниця між вартістю кінцевої продукції лісового господарства та загальними витратами на їх створення, експлуатацію та відновлення. Розрізняють диференційну ренту I та II. Диференційна рента I відображає додатковий дохід від використання лісових ресурсів, який пов'язаний з якістю та місце розташуванням, а диференційна рента II – ефективність додаткових витрат на відтворення, охорону й експлуатацію лісу.

Однією з найважливіших переваг рентного підходу економічної оцінки лісу є те, що цей підхід дозволяє визначити реальний економічний ефект від використання лісу. До недоліків підходу слід віднести складність у використанні, що пов'язано з відсутністю науково обґрунтованих цін на ліс, а також нульові оцінки ресурсів лісу в найгірших умовах лісосозростання.

Проте в сучасних ринкових умовах виникає необхідність оцінки лісу на основі комплексного підходу. При проведенні економічної оцінки слід враховувати, що ліс відрізняється за цільовим призначенням, місцем розташуванням і доступністю для експлуатації. Тому складно застосовувати один метод для визначення його вартості. Об'єктом економічної оцінки лісових ресурсів залежно від напрямку їх використання є: лісові насадження, земля лісового фонду, недеревні рослинні ресурси, соціальні й екологічні функції лісу. Економічна оцінка кожної складової потенціалу лісу повинна базуватися на визначенні замикаючих та індивідуальних витрат на відповідний вид продукції чи послуг, які впливають на величину диференціальної ренти від використання та відтворення цих ресурсів чи корисних функцій, які виконують, так як їх слід розглядати як комплекс різних користностей, що задовольняють найрізноманітніші потреби суспільства і, зокрема, народного господарства держави та регіону.

Оцінка лісових ресурсів повинна врахувати довгострокові національні результати використання природних ресурсів. Оцінку лісу необхідно здійснювати на єдиній методологічній основі з урахуванням потенційного ефекту його використання з метою забезпечення раціонального природокористування та охорони навколишнього середовища.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Ліс є однією з складових національного багатства України, проте нераціональне використання лісу в минулому, яке пов'язано з надмірною і неконтрольованою вирубкою, негативно вплинуло на стан довкілля й економіку лісового господарства, що стало причиною зменшення лісистості території, інтенсивного розвитку ерозійних явищ, зміни водного режиму річок та інших водойм. Для вирішення проблеми нераціонального використання лісу необхідно внести ліс до об'єктів бухгалтерського обліку та розробити методику їх облікового відображення. Раціонально побудована методика бухгалтерського обліку дозволить посилити контроль за впливом діяльності людства на природні ресурси.

Список використаних літературних джерел:

1. *Бойко Я.М.* Підходи до аналізу та оцінки ресурсного потенціалу лісового господарства / Я.М. Бойко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2011_32/statti/3_17.htm
2. *Вовчук Т.І.* Основні проблеми бухгалтерського обліку лісових біологічних активів та шляхи їх вирішення / Т.І. Вовчук // Науковий вісник, 2007, вип. 17.5. – С. 145-149.
3. *Герасимович В.Н.* Методология экономической оценки природных ресурсов / В.Н. Герасимович, А.А. Голуб. – М.: Наука, 1988. – 140 с.
4. *Дворяшина Н.С.* Аналіз сучасного стану лісових ресурсів у контексті сталого розвитку / Н.С. Дворяшина // Науковий вісник, 2005, вип. 15.1. – С. 216-221.
5. Деревинний Регламент Європейського парламенту № 995 від 20.10.2010 р.
6. *Замула І.В.* Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
7. *Максимів Л.І.* Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні / Л.І. Максимів, Л.М. Пелиньо // Вісник Національного лісотехнічного університету України, 2006, вип. 16.3. – С. 25-29.
8. *Середа Е.А.* Лех рубят / Е.А. Середа // Бизнес, 2011, № 43(978). – С. 76-78.
9. *Тупыця Ю.Ю.* Экологические факторы в издержках производства / Ю.Ю. Туница // Вопросы экономики, 1977, № 7. – С. 116-124.
10. Основні показники ведення лісгосподарської діяльності за регіонами у 2011 р. <http://www.ukrstat.gov.ua/>

ШАВУРСЬКА Олена В'ячеславівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 29.10.2012 р.