

*Сторожук Т.М.,
к.е.н., доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку,
Національний університет державної податкової служби України*
*Дружинська Н.С.,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку,
Національний університет державної податкової служби України*

НЕДЕРЕВНІ ЛІСОВІ РЕСУРСИ

Анотація. У статті обґрунтовано необхідність ведення бухгалтерського обліку недеревних лісових ресурсів, що сприятиме розширенню асортименту продукції підприємств лісового господарства, підвищенню їх доходності і прибутковості та забезпеченню населення харчовими та лікарськими товарами. Надано пропозиції щодо удосконалення документального оформлення оприбуткування продукції недеревного походження.

Ключові слова: лісові ресурси, недеревні лісові ресурси, лісові резерви, продукція лісового господарства, продукція недеревного походження.

Постановка проблеми. Лісове господарство має широке та багатозначне значення для всієї економічної діяльності країни. Формування лісової політики базується на основних завданнях впровадження політики раціонального використання, збереження і сталого освоєння всіх видів лісових ресурсів, включаючи недеревні лісові ресурси. Для досягнення цих цілей велике значення має облік, контроль та аналіз використання недеревних лісових ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науковці у своїх роботах приділяють значну увагу питанням освоєння та значення недеревних лісових ресурсів для населення та економіки України. Незважаючи на це, поза увагою фінансового контролю часто залишаються освоєння та використання не деревних лісових ресурсів.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. До сьогоднішнього дня не досягнуто єдиних підходів щодо оформлення дозволів на використання лісових ресурсів та документального оформлення операцій з лісовою продукцією на підприємствах різного підпорядкування або різної галузевої належності, немає єдності у вирішенні питання визнання різних лісових ресурсів об'єктами бухгалтерського обліку, залишається проблема їх оцінки тощо.

Мета статті. Метою статті є удосконалення обліку недеревних лісових ресурсів та уніфікація фінансового контролю за їх освоєнням.

Виклад основного матеріалу. Ліс є багатогранним об'єктом і джерелом лісових ресурсів, тому у загальній сукупності не може бути об'єктом бухгалтерського обліку. Оскільки ліси є найбільшими резерватами різноманітних рослинних і тваринних ресурсів, які є складовими комплексу природних ресурсів, то у даному сенсі розділяємо думку Н.Я. Киргизова [1], який ліс розглядає не як природний ресурс, а як сукупність ресурсів (землі, деревного запасу, недеревних ресурсів). Крім того, лісові ресурси є економічними ресурсами, які покладаються в основу створення матеріальних та нематеріальних благ, тому вони повинні бути об'єктами бухгалтерського обліку.

У тому, що лісові ресурси є об'єктами бухгалтерського обліку, переконують і принципи ведення бухгалтерського

обліку та складання фінансової звітності, а саме: принцип повного висвітлення, а також принцип превалювання сутності над формою. Якщо лісові ресурси відповідають умовам визнання активів, то їх необхідно відображати в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємства. Крім того, незаперечним є факт, що лісові ресурси наділені цінністю. Тому підприємства лісового господарства для оцінки контрольованих ними активів у формі лісових ресурсів потребують такого ж систематичного обліку, який здійснюють відносно виробничих запасів, основних засобів, готової продукції тощо.

Враховуючи проведене нами розмежування понять щодо визначення лісу як екологічної системи і лісу як об'єкту економіки, а також виходячи із складу лісових ресурсів, дозволимо собі не погодитися із віднесенням лісових масивів в своїй сукупності, а також диких тварин і птахів, до однієї групи активів. При цьому актуальним є зауваження Л.Д. Позднякова [2, с. 35] про те, що всю масу рослин, які утворюють фітоценоз, не можна повністю отожднювати з лісовими рослинними ресурсами, оскільки до останніх не належать мікроорганізми і більшість рослин, які взагалі не мають зараз або в найближчому майбутньому господарського значення. Отже, схилиємося до висновку, що під терміном «лісові ресурси» варто розуміти сукупність лише рослинних ресурсів в лісі, виходячи, насамперед, із визначення лісу, як одного із основних типів рослинності, пануючий ярус якого утворений деревами одного чи декількох видів, із зімкнутими кронами [3, с. 638].

Невід'ємними компонентами лісу є недеревні лісові ресурси, до яких належать їстівні гриби, дикорослі ягоди, плоди тощо. З розвитком науково-технічного прогресу і значним збільшенням частки культурних плодів, ягід і овочів роль дикорослих ягід, плодів і грибів як джерела харчування і доходів знизилась, але значення цих продуктів у жодному випадку не зменшилось, а цінність навіть зростає. Розвиток науки, техніки та суспільства в цілому спонукає до зростання значення таких ресурсів у харчуванні і лікуванні людей та збільшенні частки в доходах лісгосподарських підприємств. Гриби і ягоди є свого роду делікатесами. Гриби також широко застосовуються у медицині, ветеринарії, в харчовій і текстильній промисловості [4]. Спосіб та перелік використовуваних недеревних ресурсів є невичерпним і з розвитком технологій постійно розширюється.

У практичній діяльності конкретних підприємств лісового господарства перелік та склад лісових ресурсів може бути визначений, виходячи з природної зони розміщення підприємства, наявного породного і видового складу ресурсів, призначення даної ділянки лісу в рамках виробничої, економічної та облікової політики підприємства. Проте в сучасних умовах актуальною залишається проблема, на якій наголошують С.І. Сенько, О.І. Фурдичко [4, с. 76], яка полягає у відсутності методичних розробок та інструкцій, в яких був би чіткий розпо-

діл ресурсів за їх кількісними та якісними показниками. Якщо склад та перелік лісових ресурсів у кожному підприємстві буде індивідуальний, то кількісні та якісні показники виміру мають бути уніфікованими. У загальному підсумку все це впливатиме на визначення одиниці обліку різних лісових ресурсів.

Проблемою обліку недеревних лісових ресурсів є те, що офіційні дані про їх запаси не лише загалом по Україні, але за окремими регіонами та підприємствами відсутні. Це є однією з перешкод у справі раціонального їх використання та складання реальних планів заготівель. Для визначення грибних, ягідних та інших площ недеревних лісових ресурсів необхідно здійснювати їх натурний облік в кварталах всіх лісових обходів, приймаючи до уваги площі поширення лише промислово значущих продуктів. Виявлення таких площ доцільно проводити за допомогою інвентаризації. Крім фактичного огляду території, можна використовувати спосіб анкетної інвентаризації шляхом опитування державної лісової охорони і місцевого населення з нанесенням отриманої інформації на карту за переважаними видами [5, с. 14]. Є.І. Сенько, О.І. Фурдичко [4, с. 66] доводять, що у лісовому фонді України це можливо здійснити, оскільки всі ліси добре впорядковані, вся лісова площа розбита на відносно невеликі квартали і всі посадові особи державної лісової охорони добре знають свої обходи. Кількісні та якісні показники щодо лісових ресурсів недеревного походження можна визначити досить умовно через складність і трудомісткість процесу [5, с. 8-14] та, у багатьох випадках, відсутність можливості своєчасного здійснення. Проте інформація про наявні лісові ресурси недеревного походження може бути корисною для організації їх раціонального освоєння, що є додатковим джерелом підвищення доходності та прибутковості підприємств лісового господарства.

Отже, частина лісових ресурсів, до якої належать недеревні ресурси, не підлягає достовірному обліку і не може бути достовірно оцінена, тому не відповідає умовам визнання активів. Н.А. Обозов [6, с. 15] ті багатства лісу, які не залучені до господарського обігу, називає державними резервами. Це вдале трактування, оскільки, резервами визначено запаси, які зберігаються для використання в разі потреби або не використані можливості [7]. По-друге, поняття «резерви» є взаємопов'язаним із поняттям «потенціал», що підкреслює значення лісу в економічній сфері. При цьому зауважимо, що в сучасних умовах лісові ресурси можуть перебувати в державній, комунальній та приватній власності, тому уточнення їх належності втрачає актуальність.

Окремим об'єктом бухгалтерського обліку лісу нами виділено продукцію лісового господарства. Оскільки продукція лісового господарства виникає в результаті використання лісових ресурсів і є похідним від них активом, тому логічно класифікувати готову продукцію за походженням на продукцію деревного походження та продукцію недеревного походження, а саме: їстівні гриби, насіння та квіти лікарських трав, плоди та інша зібрана продукція лісу недеревного походження. Отже, узагальнюючим поняттям продукції у лісовому господарстві пропонуємо вважати вилучені з лісу придатні для використання лісові ресурси, які призначені для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Оскільки частина лісових ресурсів відповідає умовам визнання активів підприємства, то їх необхідно відображати у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства. Тому з метою узгодження єдиних методичних підходів щодо визнання, визначення вартості та відображення лісових ресурсів і продукції лісового господарства в обліку, доцільною вважаємо пропозицію багатьох вітчизняних науковців щодо

розширення сфери дії П(С)БО 30 «Біологічні активи» [8] щодо лісових ресурсів, незалежно від форми власності та підпорядкування підприємства чи господарства. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [8] вважаємо необхідним визнати лісові ресурси, які знаходяться в постійному користуванні у різних лісгосподарських підприємств, їх власністю і включати до складу активів. До таких активів вважаємо необхідним включати усі деревні лісові ресурси, зібрану і оприбутковану продукцію окремих етапів лісгосподарського виробництва та супутніх лісових користувань. Ту частину лісових ресурсів, яку неможливо достовірно оцінити, або відносно яких є впевненість, що вони не принесуть економічної вигоди у майбутньому, вважаємо доцільним розглядати як лісові резерви. Лісові ресурси недеревного походження, які тимчасово або постійно не залучені до господарського обігу, не відповідають умовам визнання активів через невизначеність майбутніх економічних вигод. Проте лісові ресурси недеревного походження, які будуть використані для виготовлення товарної продукції та зібрані населенням для реалізації на ринку, можуть бути відображені як об'єкти стратегічного обліку у складі непередбачених активів. Отже, об'єктами фінансового обліку є фактично зібрані лісові ресурси недеревного походження, що приймають форму готової продукції чи додаткових біологічних активів підприємства лісового господарства або окремого переділу за умов достовірної їх оцінки та ймовірності отримання економічних вигод від використання. Оскільки лісові резерви не відповідають критерію визнання активів у частині отримання економічних вигод, то обліковувати їх можливо в системі позабалансового обліку.

Інструкцією з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки [9] та Тимчасовою інструкцією з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України [10] передбачено первинні документи та порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій щодо заготівель, внутрішнього переміщення, реалізації, використання на власні потреби, інші надходження та списання деревної продукції лісового господарства. Але описана методика залишає поза увагою облік такої цінної лісової продукції недеревного походження. Можливі до використання площі недеревних лісових ресурсів зазначені лише в проектах організації розвитку лісового господарства. На практиці при збиранні недеревних лісових ресурсів складають товарно-транспортні накладні ф.1-ТТН (ліс), які одночасно слугують документом на оприбуткування та реалізацію лісової продукції недеревного походження. Тому є потреба в розробці нових та удосконаленні існуючих первинних документів та реєстрів аналітичного і синтетичного обліку лісової продукції недеревного походження. Джерелом інформації про поширення видів лісових ресурсів, в тому числі недеревного походження, можуть бути Акти огляду місць використання лісових ресурсів за минулі аналогічні періоди (додаток 6 до Методичних вказівок [11]), таксаційні картки, пояснювальні записки до таксаційних описів тощо.

Крім того, з метою завчасного пошуку покупців та інших напрямків збуту продукції, планування робіт зі збору, залучення працівників, транспорту, тари тощо необхідно попередньо здійснювати огляд потенційних місць заготівлі лісових ресурсів недеревного походження під час ревізій лісових обходів (майстерських дільниць) відповідно до Інструкції про порядок проведення ревізій лісових обходів (майстерських дільниць) [12]. За результатами проведених ревізій в Актах ревізій доцільно окремо зазначати наявність і умови зростання лісових ресурсів недеревного походження, які мають промислове

значення для конкретного підприємства лісового господарства; наявність та правильність заповнення бланків технічної документації, де зазначається поширення видів лісових ресурсів.

На нашу думку, фактичні дані про заготівлю продукції недеревного походження можна формувати за допомогою Щоденника приймання недеревної продукції від заготівлі. Зазначений документ розроблений нами по аналогії зі Щоденником приймання лісопродукції від заготівлі (форма ЛГ-4), що використовують для деревної продукції. Такі документи складаються щоденно, закриваються в кінці робочого дня матеріально-відповідальними особами, бригадирами, лісничими та іншими посадовими особами відповідальними за освоєння лісових ресурсів. Приймання заготовленої недеревної продукції, як і деревної, може здійснюватись за допомогою кишенькового персонального комп'ютера із створенням для оприбуткування не деревної продукції Специфікації повидового (за видами) обліку (СВО), що буде додатком до Щоденника приймання недеревної продукції лісового господарства. Матеріально-відповідальна особа вибирає в КПК інформацію щодо місця приймання з зазначенням кварталу, відділу, ділянки (її площі), номеру лісового квитка, за яким здійснювалася заготівля, умов приймання, обсягу заготівлі та інших даних.

По закінченні збору врожаю недеревних лісових ресурсів за кожною відповідною ділянкою можна рекомендувати складати Акт огляду місць використання лісових ресурсів, аналогічно до огляду місць заготівлі деревини. Форма Акта огляду місць використання лісових ресурсів (додаток 6 до Методичних вказівок [11]) може використовуватися для огляду місць заготівлі недеревних лісових ресурсів, із зазначенням: обсягів дозволеної по лісовому квитку та фактично заготовленої лісової продукції недеревного походження (рядок «Інші продукти лісу»); наявності продуктів лісу на день огляду; зауваження та пропозиції, зроблені при огляді тощо. Проте вважаємо за доцільне доповнити акт у заголовній частині реквізитом «Об'єкт використання», де буде зазначатися, деревні чи недеревні лісові ресурси заготовлялися. В основній частині показник «Площа лісосіки» доцільно викласти в редакції «Площа лісосіки (ділянки)». Також необхідно надати можливість деталізувати показник «Інші продукти лісу» промислово значущими видами недеревних лісових ресурсів шляхом наведення довільних граф. В описовій частині доречно передбачити реквізити для характеристики якості проведених робіт по заготівлі недеревних лісових ресурсів.

На роботи по заготівлі продукції недеревного походження власними бригадами (робітниками підприємства) доцільним вважаємо складати Наряд-акт на виконання робіт (форма ЛГ-1). Дані про виконані обсяги робіт в Наряд-акті формуються зі щоденників. Відповідно до Тимчасової інструкції з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопилення і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України [10] Наряд-акт на виконання робіт складається по закінченню заготівлі лісопродукції на ділянці (виділі), або при настанні строку нарахування заробітної плати і затверджується лісничим.

Роботи по заготівлі недеревної продукції за договорами підряду, які здійснюють бригади інших суб'єктів підприємницької діяльності пропонуємо оформляти Актом приймання-передачі робіт по заготівлі продукції недеревного походження, який запропоновано до використання по аналогії з Актом приймання-передачі робіт по заготівлі деревини (форма ЛГ-7). Дані про виконані обсяги робіт в Акті приймання-передачі також можуть бути сформовані зі щоденників. Акт складається по закінченню виконання робіт і обов'язково в кінці місяця.

Матеріально-відповідальній особі інформацію про заготовлену, вивезену на склади, реалізовану та використану на власні потреби лісову продукцію недеревного походження щомісячно доцільно формувати з КПК і в установлені строки подавати в лісництво (цех) Рапорт про рух лісопродукції (форма ЛГ-6). Даний документ за змістом придатний для відображення інформації про рух продукції деревного та недеревного походження, тому назву рекомендуємо узагальнену в такій редакції «Рапорт про рух продукції лісового господарства». До рапорта додаються усі документи з надходження і списання продукції.

У бухгалтерії лісництв на підставі первинних документів з реалізації (відпуску) лісопродукції формується Журнал реалізації лісопродукції (форма ЛГ-19) в розрізі місць реалізації продукції лісового господарства та складається окремо за кожним видом оплати (за готівку, безготівковий розрахунок, в рахунок бартерних операцій тощо). Крім того, у розрізі структурних підрозділів, матеріально-відповідальних осіб або по підприємству в цілому на підставі проведених первинних документів про надходження/відвантаження лісопродукції формується Звіт про рух лісопродукції, який служить підставою для обліку лісопродукції в грошовому виразі в центральній бухгалтерії підприємства лісового господарства. Місячні Звіти про рух лісопродукції від лісництв (цехів) бухгалтерія підприємства зводить в додатки до журналів-ордерів № № 5, 5-1, 5-2 та самі журнали-ордери. Оскільки всі ці реєстри можуть бути використані як для деревної, так і для недеревної продукції, вважаємо доцільним у їх назві термін «лісопродукція» замінити узагальненим поняттям «продукція лісового господарства» та внести розділ про недеревну продукцію з відповідними реквізитами.

Взагалі, для забезпечення нормального функціонування всього суспільства та підвищення ефективності діяльності підприємств лісового господарства при організації обліку лісових ресурсів слід дотримуватись двояких підходів: уніфікація на загальнодержавному рівні (фінансовий облік) та індивідуалізація на рівні кожного підприємства (облікова політика, організація управлінського та стратегічного обліку). Так, підходи щодо оформлення дозвільної документації на використання лісових ресурсів мають бути єдиними для всіх суб'єктів господарської діяльності не залежно від форми власності та відомчого підпорядкування. Обов'язковість ведення обліку освоєння недеревних лісових ресурсів, одиниці їх кількісного виміру, форми первинних документів теж мають бути уніфіковані. Індивідуальними на кожному підприємстві є склад та перелік лісових ресурсів, порядок ведення обліку, перелік документів, що використовуються, оцінка тощо.

Висновки і пропозиції. Основними завданнями державної політики в лісовому господарстві повинні стати заходи щодо освоєння та раціонального використання різного роду продукції лісового господарства, у тому числі і недеревних лісових ресурсів. Об'єктами бухгалтерського обліку у лісовому господарстві пропонуємо виділяти: земельні ділянки лісогосподарського призначення, деревні лісові ресурси, а також продукцію лісового господарства, яка надходить в результаті вирубування дерев чи збирання недеревних лісових ресурсів. До лісових ресурсів, які доречно оцінювати як об'єкти бухгалтерського обліку, на нашу думку, доцільно віднести лісові ресурси деревного походження, а лісові ресурси недеревного походження – у частині зібраної лісової продукції.

Практика свідчить, що система планування та обліку лісової продукції недеревного походження потребує подальшого вдосконалення. Інформація про недеревні ресурси важлива з огляду планування їх раціонального освоєння, контролю за рухом продукції недеревного походження і планування розрахунків з бюджетом щодо рентної плати за спеціальне вико-

ристання лісових ресурсів. Назріла об'єктивна необхідність включити до системи показників виробничо-господарської діяльності підприємств лісового господарства основні економічні показники щодо площ розміщення недревних лісових ресурсів (за видами), заготівлі лісової продукції недревного походження нарівні з іншими видами продукції. Для цього необхідно здійснювати їх натурний облік за допомогою інвентаризації в кварталах всіх лісових обходів, приймаючи до уваги площі поширення лише промислово значущих ресурсів. Облік заготівлі та реалізації недревних лісових ресурсів пропонуємо здійснювати за допомогою первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку для такого виду ресурсів.

Вищезазначені пропозиції з удосконалення обліку недревних лісових ресурсів дозволять збільшити доходи підприємств лісового господарства, поступлення коштів у бюджет країни, покращити контроль за раціональним використанням лісу, збільшити кількість робочих місць, урізноманітнити харчування, лікування та відпочинок населення. Але формування інформації про використання недревних лісових ресурсів потребує подальших досліджень в напрямку удосконалення програмного забезпечення кишенькових персональних комп'ютерів та форм фінансової, статистичної та внутрішньогосподарської звітності.

Література:

1. Киргизов Н.Я. Вопросы методики оценки лесных земель в Казахском Алтае [Електронний ресурс] // Алтайский филиал Казахского научно-исследовательского института лесного хозяйства / Научные публикации 2007 года. – Режим доступу : <http://insles.skom.kz/index.php/kz/nauchnye-publikatsii>.
2. Поздняков Л.Д. Лесное ресурсоведение / Отв. ред. А.Б. Жуков. – Новосибирск : Изд-во «Наука», 1973. – 119 с.
3. Большой Энциклопедический словарь. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Большая российская энциклопедия ; СПб. : Норинт, 2004. – 1456 с.
4. Сенько Є.І., Фурдичко О.І. Економіка комплексного використання і відтворення харчових ресурсів лісу. – Львів : Місіонер, 1996. – 296 с.
5. Телишевский Д.А. Заготовка недревесной продукции леса. – М. : Лесная промышленность, 1973. – 63 с.
6. Обозов Н.А. Побочные пользования в лесах СССР / Обозов Н.А., Савельев А.Т., Белевцева О.В., Фортунатов И.К. – М. : «Лесная промышленность», 1971. – 152 с.
7. Новий тлумачний словник української мови. В 4-х т. Т. 3 / В. Яременко, О. Сліпущко. – К. : Аконт, 1999. – 927 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

9. Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України : Затв. Наказом Держкомлісгоспу України від 19 грудня 2003 р. № 205.
10. Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України : затв. Наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 27.06.2012 р. № 202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://lespravo.org.ua/art/333-Timchasova_instrukciya_z_elektronnoho_obliku_derevini_2012_rik/.
11. Методичні вказівки з відведення і таксації лісосік, видачі лісорубних квитків та огляду місць заготівлі деревини в лісах Державного агентства лісових ресурсів України : затв. Наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 21.01.2013 № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://avk-5.ltd.ua/2013/21.01.2013_9.htm.
12. Інструкція про порядок проведення ревізій лісових обходів (майстерських дільниць) : затв. Наказом Державного комітету лісового господарства України від 08.02.2010 р. № 23 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Черкаського обласного управління лісового та мисливського господарства. – Режим доступу : http://lis.ck.ua/uploads/docs/instrukcija_po_reviziji_obxodiv.pdf.

Сторожук Т.Н., Дружинская Н.С. Недревесные лесные ресурсы

Аннотация. В статье обоснована необходимость ведения бухгалтерского учета недревесных лесных ресурсов, что будет способствовать расширению ассортимента продукции предприятий лесного хозяйства, повышению их доходности и прибыльности, а также обеспечению населения пищевыми и лекарственными товарами. Изложены предложения по усовершенствованию документального оформления поступления продукции недревесного происхождения.

Ключевые слова: лесные ресурсы, недревесные лесные ресурсы, лесные резервы, продукция лесного хозяйства, продукция недревесного происхождения.

Storozhuk T.M., Druzhynska N.S. Non-timber forest resources

Summary. The article justified the need to include in the accounting system of non-timber forest resources, which will contribute to expanding the range of products of forestry, increase yield and profitability, and also providing of population food and medicinal commodities. The proposals for improvement of documentary registration of receipt of products of wood origin.

Keywords: forest resources, non-timber forest resources, forest backlogs, forest products, products of unarboreal origin.