

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ВІННИЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**«ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ  
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА»**  
(за матеріалами Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного  
спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України», с. Хмелище,  
Бердичівський район, Житомирська область)

Здобувача вищої освіти  
2 курсу, групи ОБО-21д(м),  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
освітньої програми «Облік і  
оподаткування»  
денної форми навчання

Ярослава МАТРОСОВА

Науковий керівник  
канд. пед. наук, доцент

Ірина ЛОБАЧЕВА

Науковий консультант  
д-р екон. наук, професор

Ганна ДАЦЕНКО

Гарант освітньої програми  
д-р екон. наук, професор

Ганна ДАЦЕНКО

Вінниця 2024

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                                                                                                                      |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВСТУП                                                                                                                                                                                                                                                | 3  |
| РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА                                                                                                                                                                              | 5  |
| 1.1. Характеристика та особливості діяльності підприємств лісового господарства                                                                                                                                                                      | 5  |
| 1.2. Характеристика виду діяльності та організаційно-економічна характеристика Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України», с. Хмелище, Бердичівський район, Житомирська область | 14 |
| РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА                                                                                                                                                                       | 18 |
| 2.1. Інформаційне забезпечення системи організації обліку діяльності підприємств лісового господарства                                                                                                                                               | 18 |
| 2.2. Методика обліку діяльності підприємств лісового господарства                                                                                                                                                                                    | 24 |
| РОЗДІЛ 3 ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА                                                                                                                          | 38 |
| 3.1. Методика аналізу діяльності підприємств лісового господарства                                                                                                                                                                                   | 38 |
| 3.2. Удосконалення обліку і аналізу діяльності підприємств лісового господарства                                                                                                                                                                     | 46 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ                                                                                                                                                                                                                               | 50 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ                                                                                                                                                                                                                           | 52 |
| ДОДАТКИ                                                                                                                                                                                                                                              | 57 |

## ВСТУП

Ключовим завданням підприємств у галузі лісового господарства є забезпечення постійного розвитку лісокористування, раціональна організація використання лісових ресурсів, ефективне управління землями лісового фонду, формування оптимальних порід, складу та вікової структури лісів, а також підвищення продуктивності, товарності, якості та стійкості лісових насаджень. Водночас, діяльність підприємств лісового господарства повинна бути прибутковою і рентабельною. Щоб підвищити ефективність виробництва в лісовому господарстві, необхідно здійснювати комплексну оцінку всіх аспектів його виробничої діяльності. Таким чином, результати оцінки дозволяють виявити та розв'язати основні проблеми, які пов'язані з плануванням, організацією та управлінням у лісовому господарстві.

Питання обліку і аналізу використання лісових ресурсів, комплексне дослідження збалансованого розвитку лісового господарства України розглянуто у працях таких українських вчених, як І.П. Генсірук, А.О. Бондар, М.Д. Заячук, М.М. Гром, Б.І. Дяченко, В.Ю. Гордополов, та ін. Зокрема, вчені А.М. Дейнека, І.М. Лицур, Я.В. Коваль вивчали місце та роль лісового господарства у еколого-соціально-економічній системі України. Сучасний стан лісового господарства та його проблеми розглядаються у дослідженнях багатьох вчених, але є ще багато питань щодо методики аналізу функціонування лісогосподарських структур у збалансованому розвитку регіонів (зокрема, Житомирської області).

Мета роботи – дослідження особливостей діяльності підприємств лісового господарства; організації обліку і аналізу з метою удосконалення.

Завдання, які потрібно виконати відповідно до визначеної мети:

- охарактеризувати особливості діяльності підприємств лісового господарства;
- охарактеризувати показники діяльності Філії «Бердичівське лісове

господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України»;

- вивчити інформаційне забезпечення організації та методики обліку і аналізу діяльності підприємств лісового господарства;
- проаналізувати діяльність підприємства лісового господарства.

Об'єкт дослідження – виробнича діяльність Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України», с. Хмелище, Бердичівський район, Житомирська область.

Предмет дослідження – організація обліку і аналізу діяльності Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України».

Методи, які використані під час дослідження – це загальнонаукові підходи, до яких належать аналіз, синтез, аналогія, моделювання, індукція, дедукція, узагальнення, а також методи математичної статистики.

Інформаційною базою для дослідження стали реальні бухгалтерські та аналітичні документи Філія «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України», с. Хмелище, Бердичівський район, Житомирська область. Окрім бухгалтерських документів в роботі було використано нормативні документи та законодавчі акти. Теоретичною основою для проведення досліджень стали спеціальна література, опубліковані матеріали з питань обліку і аналізу діяльності підприємств лісового господарства та їх удосконалення в сучасних умовах господарювання.

Ключові аспекти дослідження обговорювалися на XII Всеукраїнській науково-практичній Інтернет-конференції «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (м. Вінниця, 27.03.2024р.) [25] і XIII Всеукраїнській студентській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих» (м. Вінниця, 18.04.2024р.) [24].

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

### 1.1 Характеристика та особливості діяльності підприємств лісового господарства

Лісова галузь відіграє ключову роль в економіці України. Загальна площа лісових ділянок складає 10,4 млн. га, а лісистість країни становить 15,9%. Ліси в Україні розподілені дуже нерівномірно, здебільшого вони зосереджені в Поліссі та українських Карпатах, унаслідок чого країну відносять до малолісистих держав [4]. Це підкреслює важливість раціонального використання лісових ресурсів. У процесі переходу до ринкових відносин в Україні спостерігається «споживацьке» ставлення до лісових ресурсів, і як наслідок, це негативно позначається на економіці країни, її природному середовищі та житті населення. Житомирщина є однією з лісистих областей України, тому ефективний розвиток лісового господарства має велике значення, для соціально-економічного прогресу області, що вимагає успішних реформ у цій галузі.

Необхідність забезпечення співіснування економічного зростання з розв'язанням екологічних проблем набуває великого значення. Охорона природних ресурсів має полягати не тільки у їх збереженні, але й у раціональному та ефективному використанні. Це також стосується лісових екосистем. Політика держави щодо розвитку лісового сектору має обов'язково враховувати особливості регіонів, що зумовлені природними і господарськими факторами. Лісистість території, запаси деревини підкреслюють необхідність ведення лісового господарства відповідно до принципів сталого розвитку регіонів. Лісогосподарський потенціал країни та її регіонів визначається земельними ресурсами лісового призначення, як лісовими, так і нелісовими. Таким чином, йдеться про ресурсний потенціал

лісогосподарського комплексу, що є багатофункціональною територіально-галузевою структурою економіки України, який виконує дві основні групи завдань (рис. 1.1) [5]:

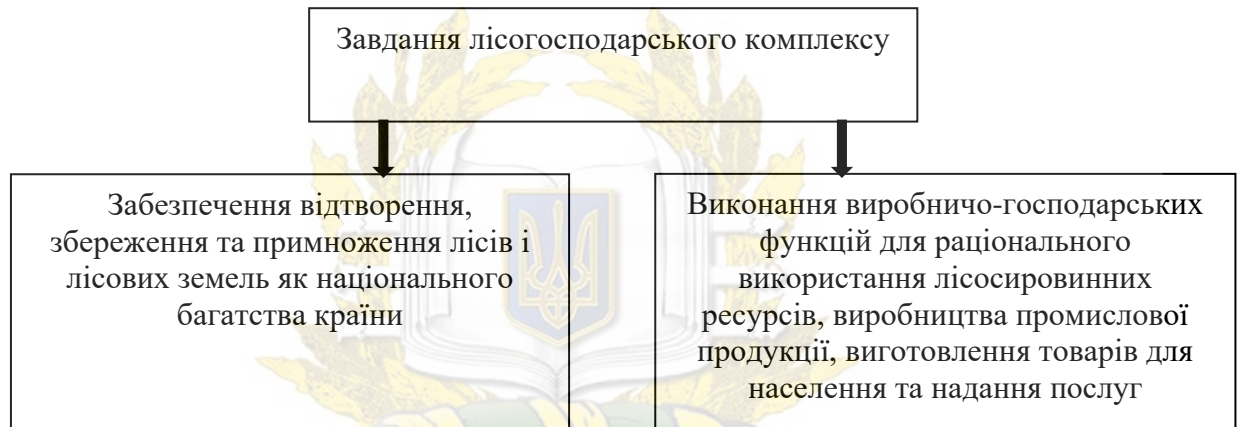


Рисунок 1.1 – Завдання лісогосподарського комплексу

Виконання цих завдань є важливою умовою для розвитку лісоресурсного потенціалу України. І.М. Лицур визначає лісоресурсний потенціал як макроекономічний показник, що відображає всю сукупність лісових ресурсів і лісорослинних умов, а також слугує основою для раціональної організації лісокористування та розвитку продуктивних сил в цілому. Еколого-економічна ситуація значною мірою залежить від розвитку цього потенціалу [22].

Підприємства лісового господарства розташовані по всій території України, але вони не розміщуються рівномірно, адже їхнє розташування залежить від наявності лісоресурсного потенціалу. Це, в свою чергу, впливає на обсяги виробництва, асортимент та номенклатуру продукції, робіт і послуг. Лісове господарство виконує функцію відтворення використаних ресурсів і надає лісові послуги, а також займається охороною лісів від пожеж, шкідників і хвороб, захищає їх від негативних природних явищ і антропогенних впливів. Це забезпечує потреби суспільства в лісовій продукції та сприяє збереженню й покращенню природного середовища,

екологічного та ресурсного потенціалу, зберігаючи біологічне різноманіття як сьогодні, так і в майбутньому [11]. Господарські суб'єкти у цій галузі працюють відповідно до призначення лісів та в умовах економіки регіонів, керуючись чинним лісовим законодавством.

Кожна економічна галузь має свої специфічні засоби виробництва, продукцію, виробничі відносини та вимагає від працівників відповідної кваліфікації [17]. Лісове господарство також має певні характерні риси, які визначають його специфіку та вимоги до кадрів. Лісовому господарству характерні кілька специфічних особливостей (рис. 1.2) [4]:

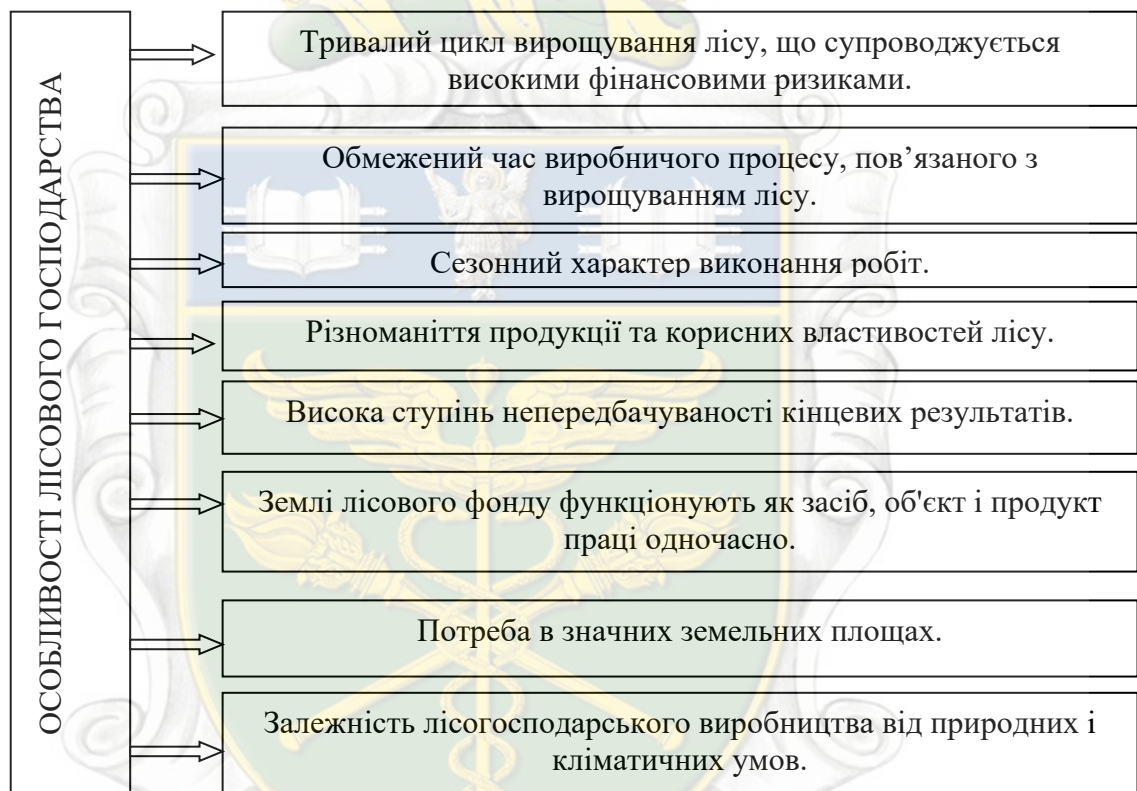


Рисунок 1.2 – Специфічні особливості лісового господарства

Розглянемо це докладно:

1) Тривалий процес вирощування лісу істотно впливає на економіку галузі, частково обмежуючи вкладення матеріально-технічних, фінансових та трудових ресурсів. Це вимагає узгодження використання деревини та інших

цінностей лісу з обсягами їх відновлення. Внаслідок цього, одним з основних завдань лісового господарства є забезпечення безперервності та невиснажливості лісокористування. У світлі цього важливо здійснювати пошук ефективних технологій, які дозволять скоротити час між довгостроковими інвестиціями та досягненням бажаного результату [15].

2) Скорочений робочий період у виробництві лісу свідчить про те, що лісовирощування є біологічним процесом зростання деревно-чагарникових рослин, який залежить від кліматичних умов. Вплив людини у цьому процесі є мінімальним і становить близько 0,15 - 0,20% від загального часу, витраченого на лісовирощування.

3) Ця особливість тісно пов'язана із сезонністю лісогосподарських робіт, які виконуються в певні строки: навесні проходить посів і посадка лісових культур; влітку проводять догляд за лісовими культурами, зокрема гідромеліоративні роботи, благоустрій зеленої зони, а також захист від хвороб, шкідників і тварин; восени готують ґрунт, а взимку здійснюють рубки догляду та санітарні рубки [32].

4) Різноманіття лісових ресурсів і корисностей лісу може задовольняти різноманітні потреби суспільства. Це вказує на багатогранні зв'язки лісового господарства з більшістю галузей економіки. Найтісніші взаємодії лісового господарства із сільським господарством та секторами лісопромислового комплексу [6].

5) У процесі ведення лісового господарства є суттєва непередбачуваність результатів, що обумовлена природно-кліматичними чинниками (урагани, повені, посуха та інші) та людською діяльністю (пожежі, неналежне виконання робіт у лісі, неефективні технології вирощування лісу) [4].

6) Важливою рисою лісового господарства є те, що землі лісового фонду виконують одночасно функції засобу, предмета та продукції праці. На відміну від інших виробничих ресурсів, земля, при раціональному її використанні, не підлягає зношенню та зберігає свої властивості. У лісовому



господарстві, зазвичай, відбувається переміщення знарядь виробництва (таких як трактори, машини, бензопили), а не предметів праці (рослин). Тоді як в промисловості, зазвичай переміщуються предмети праці у вигляді сировини і матеріалів, а обладнання, машини та верстати залишаються на місці.

7) Наявність значних площ лісів пов'язана з тривалим процесом накопичення запасів деревини і невеликою питомою концентрацією лісової біомаси, що може бути використана в господарстві. Ця особливість впливає на розміщення лісгосподарського виробництва, ускладнює питання транспорту і зв'язків, а також викликає труднощі в організації праці [4].

Традиційно вважалося, що лісове господарство зосереджене винятково на виробництві та переробці деревних ресурсів. Проте, сьогодні його роль значно розширилася, враховуючи багатофункціональні переваги, які лісові екосистеми надають суспільству, включаючи не лише економічні, а й екологічні, соціальні та культурні аспекти. На сучасному етапі лісова економіка також звертає увагу на вартість суспільних (екологічних) послуг, які надає лісове господарство. Серед цих послуг – зменшення наслідків зміни клімату, збереження біорізноманіття, охорона якості води, можливості для відпочинку та естетична цінність ландшафтів. Визначення грошової вартості цих екологічних послуг допомагає більш чітко уявити економічний внесок лісів на благо суспільства та продемонструвати чисту суспільну вигоду від діяльності лісового господарства в порівнянні з іншими формами використання земельних ресурсів [15].

Необхідно враховувати всі екологічні та соціальні функції, які виконують ліси, під час оцінки економічної ефективності роботи лісгосподарського підприємства.

Управління лісами державного значення покладено на державні лісгосподарські підприємства. Лісгосподарське виробництво є основною складовою діяльності лісгоспів і визначає їхню мету. Це виробництво охоплює комплекс робіт і заходів, які включають відтворення, охорону та

захист лісів, догляд за лісовими насадженнями, а також забезпечення функціонування лісогосподарського апарату та державної лісової охорони.

Основною метою лісогосподарського виробництва є задоволення потреб у лісових ресурсах, при цьому забезпечується безперервне виконання функцій лісів, таких як захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі та ресурсні. Таким чином, внаслідок лісогосподарської діяльності не лише створюється цінна та незамінна продукція, але й вирішуються численні екологічні проблеми: поліпшення кліматичних умов, в тому числі протидія змінам клімату, регулювання режимів вод у ріках, захист сільськогосподарських ландшафтів від суховіїв і нестачі вологи, а також протидія ерозії ґрунтів та підтримка здорового середовища існування людини є важливими завданнями. Організація процесу лісогосподарського виробництва базується на принципах безперервності, невиснажливості, раціональності, комплексності, адаптивності та екологічності. Тому питання збалансованої та раціональної лісогосподарської діяльності залишається актуальним на сучасному етапі розвитку [20]. Проблеми раціонального ведення лісового господарства розглянуто у дослідженнях Бойко М.М., Бойко Я.М. [1], Адамовський О.М. [14], Синякевич І.М. [16], Ліщук В.І. [20], Олійничук О.О. [30.]

Виробництво в лісовому господарстві має свої характерні особливості, які відрізняють його від інших секторів економіки та народного господарства [32]. Ці специфічні ознаки лісогосподарського виробництва визначають підходи до економічної оцінки його ефективності (рис. 1.3).

1. Тривалий виробничий цикл. Тривалість виробничого циклу у лісовому господарстві обумовлена природними законами – періодом росту лісу, який зазвичай становить не менше 50 років (вік, при якому насадження досягають стиглості, залежить від конкретних видів дерев). Тривалість цього циклу викликає ряд труднощів у плануванні, управлінні та оцінці діяльності лісових підприємств, які можуть бути відсутніми в інших галузях [24].

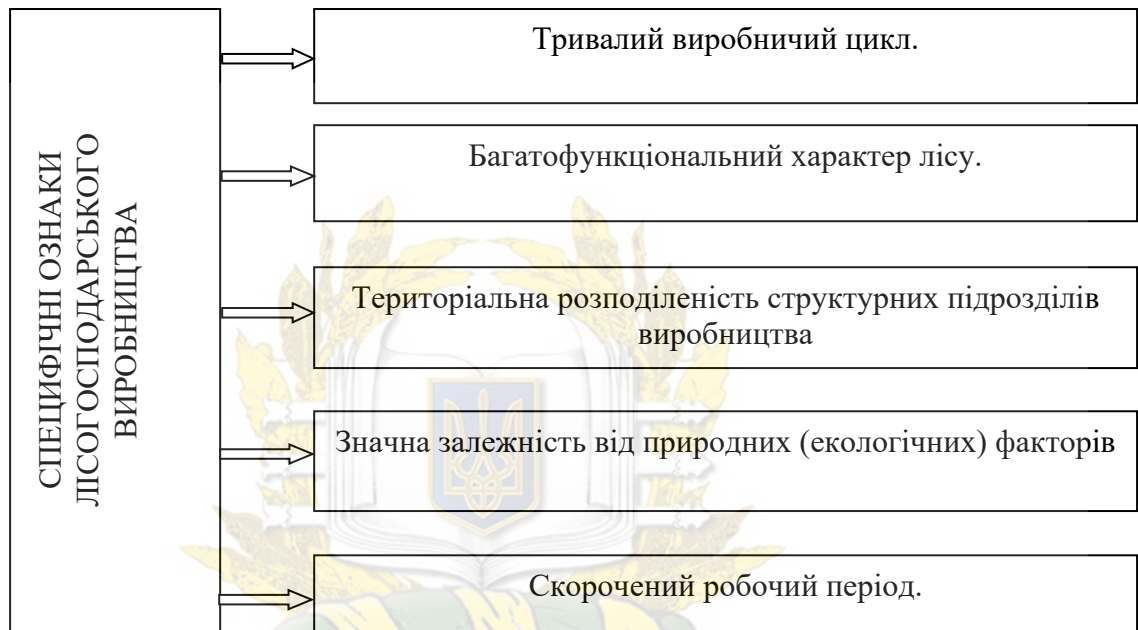


Рисунок 1.3 – Специфічні ознаки лісогосподарського виробництва

Багато науковців вважають, що довгий період виробництва є характерною рисою лісогосподарської діяльності, що відрізняє її від інших сфер [11, 19]. Тривалий процес відновлення лісів визначає часовий розрив між витратами та результатами, що ускладнює їх безпосереднє порівняння [16]. У контексті цього фактичного розриву між витратами та результатами традиційні економічні категорії, такі як рентабельність і прибуток, у лісовому господарстві мають менш вагоме значення та рідко використовуються. В умовах, що враховують специфіку лісогосподарського виробництва, важливими стають показники «дохідність» та «окупність». Оцінка ефективності передбачає не лише констатацію досягнення певного рівня поставлених цілей, але й управління цим процесом. Це визначає необхідність впровадження системи індикаторів ефективності, яка б оперативно та достовірно інформувала про результати відтворювальних процесів у лісовому господарстві з огляду на екологічний стан лісу та його економічні показники. Повільний ріст деревини вимагає великих капітальних та оперативних витрат для підтримки виробництва. Тривалий виробничий

цикл призводить до довгого терміну обігу капіталу та затримки в окупності інвестицій.

2. Ліс має багатофункціональний характер, оскільки виконує різні ролі у виробничому процесі. З одного боку, він є предметом праці, оскільки є основою лісогосподарського виробництва і місцем виконання основних робіт. З іншого боку, ліс виступає як засіб праці, забезпечуючи деревиною та іншими корисними продуктами й ресурсами.

Багато вчених у галузі лісівництва та економіки [6, 13] вважають, що лісове господарство слід аналізувати і вивчати у комплексному підході, враховуючи як використання, так і відтворення лісових ресурсів. Попри те, що ліси є важливим джерелом сировини для промисловості, останнім часом в європейських країнах зростає визнання лісового господарства як постачальника непрямих «екологічних послуг». Ліси забезпечують промисловість не лише високоякісною стовбуровою деревиною, а й побічними продуктами, наприклад, гілками, смолами і корою. Окрім того, ліси надають численні екологічні переваги, такі як захист ґрунтів та водних ресурсів, здатність зменшувати викиди вуглекислого газу (CO<sub>2</sub>) та наявність недеревних ресурсів, включаючи лікарські рослини, гриби та ягоди [41]. Таким чином, лісогосподарське виробництво вимагає запровадження спеціальних комбінованих методів, які дозволяють оцінити загальну продуктивність господарства, економічну ефективність, рентабельність та собівартість продукції, а також окремих лісогосподарських заходів [1, 4].

3. Важливим аспектом є значна територіальна розподіленість структурних підрозділів виробництва. Лісогосподарські підприємства мають в своєму складі різні підрозділи, такі як лісництва, нижні склади, лісопильні та деревообробні цехи, а також ремонтно-механічні майстерні, які часто розташовані на відстані 30-40 і більше кілометрів один від одного. Це ускладнює процеси управління, організації та планування виробництва [20]. Як зазначає В.Г. Васильков [32], ця особливість лісового господарства впливає на структуру основних фондів лісогосподарських підприємств,

підвищує актуальність проблеми логістики та зв'язку та створює специфічні умови для організації праці.

4. Значна залежність від природних (екологічних) факторів. Ведення лісового господарства має тісний зв'язок з біологічними процесами накопичення органічної маси, що визначається родючістю ґрунту, кліматичними умовами та ландшафтом, які, у свою чергу, залежать від географічного розташування лісових масивів [1, 2]. Бонітет і щільність лісів, продуктивність і якісний склад деревини, дорожня інфраструктура лісового фонду, а також економічна доступність лісів показують рентний характер економіки лісового господарства. Вплив цих та інших географічно-природних факторів призводить до тісного зв'язку між трудовою діяльністю в лісовому господарстві та біологічними процесами зростання й розвитку деревних рослин, проявляється сезонність та трудомісткість робіт, низький рівень механізації, труднощі в залученні і розміщенні спеціалістів, а також високий ступінь непередбачуваності і ризику в діяльності лісового господарства [16].

5. Скорочений робочий період. Частка активного робочого часу в виробничому циклі становить приблизно 1%, а решта часу займають природні процеси, які не підлягають контролю людини. З економічної точки зору, важливість цієї характеристики полягає в тому, що при здійсненні лісовідновлення слід максимально стимулювати природне відновлення лісу з мінімальними витратами праці та ресурсів [6].

Підприємства лісового господарства мають суттєвий вплив на економіку регіону. Проте, в умовах економічної кризи показники цього сектору залишаються незадовільними. Незважаючи на значний потенціал, управління та використання лісових ресурсів є неефективними і потребують вдосконалення відповідно до сучасних вимог. У лісах України, зокрема в Житомирській області, спостерігаються серйозні проблеми, починаючи від незаконних рубок до масового всихання дерев. На основі аналізу діяльності підприємств лісового господарства можна виділити ключові пріоритети для

їх розвитку. Серед них: підвищення біологічної стійкості та продуктивності лісів і земель; належне фінансування заходів з відновлення лісів і лісорозведення; застосування сучасних підходів до ведення лісового господарства; залучення зацікавлених сторін до процесу прийняття рішень; збільшення площі корінних високопродуктивних насаджень; поліпшення продуктивності існуючих деревостанів; дослідження можливостей фінансування екологічних програм відтворення лісових ресурсів; вдосконалення регулювання діяльності діючих підприємств і будівництво нових з використанням усіх доступних джерел фінансування; а також підвищення конкурентоспроможності вітчизняних продуктів лісового комплексу.

1.2 Характеристика виду діяльності та організаційно-економічна характеристика Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України», с. Хмелище, Бердичівський район, Житомирська область

11 січня 2023 року припинена діяльність ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА «БЕРДИЧІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» шляхом реорганізації, а саме приєднання його до ДЕРЖАВНОГО СПЕЦІАЛІЗОВАНОГО ГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА «ЛІСИ УКРАЇНИ» (ФІЛІЯ «БЕРДИЧІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО») (Додаток А). Філія «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» займається веденням лісового господарства, охороною та захистом, раціональним використанням та відтворенням лісів, а також веденням мисливського

господарства на територіях мисливських угідь. Основні напрямки роботи підприємства:

1) Антикорупційна програма – цією програмою Філія «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» проголошує, що його керівник та працівники у своїй внутрішній та зовнішній діяльності вживатимуть усіх можливих законних заходів щодо запобігання та протидії корупції.

2) Лісовідновлення та лісорозведення – проводиться на лісових ділянках, які були вкриті раніше лісовою рослинністю та на ділянках, які раніше використовувались в сільськогосподарському секторі.

3) Підвищення продуктивності – використання ефективних заходів щодо збільшення обсягів отримуваної деревини з одиниці площі лісу, поліпшення екологічної ситуації та підвищення ефективності водоохоронних, ґрунтозахисних і санітарно-гігієнічних функцій лісових насаджень.

4) Охорона та захист лісів від шкідників та хвороб, лісових пожеж, браконьєрства та незаконних рубань і вивезення лісових насаджень.

5) Лісозаготівля – заготівля лісоматеріалів під час рубок головного користування і рубок формування та оздоровлення лісів шляхом звалювання дерев з наступною розробкою їх на сортименти та хлисти.

6) Переробка деревини.

7) Мисливське господарство – основним завданням є збільшення чисельності диких тварин, які є під загрозою зникнення.

8) Розвиток лісової інфраструктури.

9) Просвітницька діяльність.

10) Міжнародна діяльність.

11) Вирощування посадкового матеріалу – вирощування саджанців майбутніх дерев у спеціально облаштованих теплицях та на відкритих ділянках лісу (Додаток Б).

Аналіз основних показників виробничої діяльності лісового господарства за 2019-2023 рр. проведено з використанням Додатків В, Г, Д, Ж, З та наведено в Додатку К (Таблиця К1).

За результатами дослідження діяльності лісового господарства можна зробити висновки: чистий дохід від реалізації продукції зростав протягом 2019-2023рр, так даний показник у 2019 році становив 65451 тис. грн., а у 2023 році 124641,1 тис. грн., що більше на 59190,1 тис. грн. або на 90,4%. Собівартість реалізованої продукції в 2023 р. склала 102628,1 тис. грн., що по відношенню до 2019 р. більше на 49360,1 тис. грн., або на 92,7%. Інші операційні доходи у 2023 році порівняно з 2019 роком зросли на 667 тис. грн. або на 286,3%. Адміністративні витрати зросли на 8508,2 тис. грн. або на 141,7 %. Витрати на збут скоротилися на 2764,7 тис. грн. або на 78,1%. Інші операційні витрати у 2023 році також вирости на 1558 тис. грн. порівняно з 2019 роком, і склали відповідно 3821 тис. грн., але порівняно з 2022 роком вони зменшилися на 79 тис. грн. або на 2%.

Чистим фінансовим результатом діяльності лісового господарства протягом 2019-2023 рр. був прибуток, у 2023 році він склав 3640,5 тис. грн., що значно більше, ніж у попередні роки: на 3151,5 тис. грн. ніж у 2019 році, на 3488,5 тис. грн., ніж у 2020 році, на 2935,5 тис. грн., ніж у 2021 році, на 425,5 тис. грн. ніж у 2022 році. Рентабельність лісового господарства зросла у 2023 році, порівняно з 2019 роком на 2,17%. Фондовіддача основних засобів протягом останніх років також зростала. У 2023 р. фондівіддача – 6,161 тис. грн., що по відношенню до 2019 р. більше на 1,259 тис. грн.

Україна характеризується відносно низьким рівнем лісистості та різноманітністю лісових ресурсів. Останніми роками лісовий сектор значно зміцнився завдяки зростанню площі та запасу лісів, покращенню інфраструктури, а також ініціативам щодо діджиталізації та запуску національної лісової інвентаризації. Проте, унаслідок військових дій, значна частина лісових масивів зазнала прямих і непрямих ушкоджень. Зафіксовано збитки від бойових дій, лісових пожеж, наземних мін, ущільнення ґрунтів,



порушень заповідних територій, забруднення і руйнування інфраструктури. Міжнародна донорська спільнота швидко відреагувала, розробивши ініціативи для фіксації та оцінки завданих шкод. Донорський ландшафт є дуже динамічним і передбачає фонди для оцінки та управління збитками, відновлення економіки, консультування з окремих питань та надання технічної допомоги (наприклад, транспортних засобів, лісозаготівельного устаткування та ІТ). Державні лісогосподарські організації продемонстрували стійкість і продовжують свою діяльність, незважаючи на труднощі (окупація, мобілізація, пошкодження). Зростання пропозиції дров стало реакцією на нагальні потреби суспільства. Незважаючи на складні обставини, було проведено адміністративну реформу управління державним лісом, яка планувалася протягом тривалого часу, і створено нове державне лісогосподарське підприємство. Таким чином, важливо і доцільно забезпечити розвиток лісового сектору в короткостроковій та середньостроковій перспективі. Це включає в себе надання екстреної допомоги (оцінка та ліквідація наслідків) і довгостроковий розвиток (інвестиції в розширення лісів, діджиталізація лісового сектору, покращення дорожньої інфраструктури, створення сприятливих інвестиційних умов для деревообробки). Ці підходи вже існують і потребують подальшого розвитку.

Не зважаючи на те, що Житомирщина є прикордонним регіоном, що постраждав від атак країни-агресора, лісове господарство тут функціонує ефективно. Лісівники на місцях створюють якісні лісові насадження, використовуючи інноваційний підхід – проводять дослідження, інтегрують додаткові породи до основних лісоутворюючих і застосовують механізований догляд. Ці методи варто поширити серед лісівників по всій країні.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

2.1 Інформаційне забезпечення системи організації обліку діяльності підприємств лісового господарства

Згідно статті 63 Лісового кодексу України від 21 січня 1994 року № 3852-ХІІ, ведення лісового господарства включає в себе комплекс заходів, які спрямовані на охорону, захист, раціональне використання та розширене відтворення лісів [18]. Реалізація цих заходів безпосередньо залежить від наявності статистичної інформації про стан галузі, що забезпечує контроль за їх законністю та ефективністю. Методологічні рекомендації щодо організації державного статистичного спостереження за лісогосподарською діяльністю, затверджені наказом Державної служби статистики України від 1 квітня 2015 року № 89, дозволяють отримувати основні статистичні показники стосовно лісогосподарської діяльності [28]:

1. Обсяг продукції (робіт, послуг) лісового господарства (у фактичних цінах).
2. Обсяг продукції лісозаготівель (у фактичних цінах).
3. Обсяг заготовленої деревини, у т.ч. ліквідної з неї ділової.
4. Площа рубок лісу.
5. Обсяг заготовленої ліквідної деревини.
6. Обсяги заготівлі другорядної лісової продукції.
7. Кількість лісових загорянь і площа територій, що постраждали від пожеж.
8. Обсяг згорілої та пошкодженої деревини внаслідок лісових пожеж.
9. Обсяг збитків, заподіяних лісовими пожежами.
10. Площа відтворення лісів.
11. Площа лісорозведення, площа знеліснення.

12. Площа осередків шкідників і хвороб лісу.

13. Територія, на якій виникають осередки шкідників та хвороб лісових насаджень.

14. Територія, на якій проводиться ліквідація осередків шкідників та хвороб лісу.

15. Площа осередків, що потребують негайних заходів.

16. Площа загибелі лісових деревостанів.

17. Кількість випадків невинуватених вирубок дерев та чагарників.

18. Обсяги знищених або ушкоджених деревин унаслідок незаконних вирубок.

19. Площа знищених або пошкоджених лісів через незаконні вирубки.

20. Площа осушених земель.

21. Обсяг залишків деревини на лісосіках.

22. Кількість добрив, що вносяться на лісових угіддях.

23. Обсяг залишків неочищених площ після рубок.

24. Площа проведення робіт із захисту лісів від шкідників та хвороб (по Україні, регіонах) [28].

Як видно, дані в основному мають кількісний характер і не включають інформації про оцінку вартості лісових ресурсів, собівартість реалізованої продукції, обсяги використаних фінансів, зокрема бюджетних, на охорону, захист, відтворення лісів, розвиток інфраструктури, адміністративні та інші потреби. Це обмежує можливості управління та контролю за використанням лісових ресурсів суб'єктами господарювання. На нашу думку, форму статистичних спостережень «Лісогосподарська діяльність» №3-лг (річна) слід доповнити наступними показниками:

- балансова вартість лісових біологічних ресурсів;
- витрати на виробничу діяльність у галузі лісового господарства за складовими витрат;
- собівартість продукції, що реалізується у лісовій сфері;

- витрати на охорону лісів (з використанням власних коштів та бюджетного фінансування);
- витрати на відновлення лісів (як за рахунок власних ресурсів, так і за рахунок бюджетних асигнувань).

Бухгалтерський облік є основним джерелом формування достовірних статистичних даних лісогосподарських підприємств, який повинен враховувати специфіку галузі. Згідно із думкою М.М. Танасієвої, система бухгалтерського обліку в лісозаготівельному виробництві підлягає впливу організаційних (такі як комплексний характер лісосічного фонду, виражена сезонність виробництва, постійне переміщення технологічних процесів, структура управління, а також природоохоронні заходи) та технологічних аспектів (технології заготівлі, предмети праці, характер виробництва, висока трудомісткість) [44]. Д.В. Максименко та Н.І. Даниш дають детальну оцінку впливу специфіки лісового господарства на організацію бухгалтерського обліку [24]:

1. Земля як ресурс.
2. Довгий період виготовлення готової продукції.
3. Сезонність і нерівномірне використання техніки та оборотного капіталу протягом операційного циклу.
4. Невідповідність у часі між витратами матеріальних ресурсів і отриманням готової продукції.
5. Процес приведення лісонасаджень до біологічної зрілості відбувається під впливом біологічних законів відтворення.
6. Лісогосподарські підприємства самостійно відновлюють основну частину своїх виробничих засобів.
7. Складність організаційної структури.
8. Різноманітність форм фінансування витрат [24].

Окрім зазначених особливостей, на нашу думку, на систему обліку підприємств лісового господарства впливають такі фактори:

- наявність довгострокових і поточних біологічних активів лісового господарства;
- тривалий операційний цикл виробництва, що пов'язаний із ростом лісових насаджень;
- управління лісами різними відомствами;
- фінансування діяльності лісогосподарських підприємств за рахунок власних і бюджетних коштів.

Ці характеристики лісової галузі не лише визначають організацію та методику обліку, а й породжують складні проблеми облікового забезпечення в діяльності лісогосподарських підприємств:

1. Незважаючи на прийняття в Україні Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790, лісогосподарські підприємства не відображають біологічні активи у своїй бухгалтерії та фінансовій звітності [38]. Це є серйозною проблемою обліку в лісовій галузі, що ускладнює формування реальної вартості лісу, собівартості виробленої продукції та правдивої оцінки діяльності сектора в цілому. Ми погоджуємося з думкою М.Ю. Чіка, що така ситуація сприяє безгосподарному та нерациональному використанню лісових ресурсів, що, у свою чергу, веде до виникнення ряду екологічних та економічних проблем [45].

2. Використання традиційних методів обліку та калькулювання собівартості не забезпечує адекватного відображення реальної собівартості лісогосподарської продукції, особливо в умовах тривалого операційного циклу. Багато витрат, пов'язаних з вирощуванням, відтворенням, охороною та захистом лісу, а також іншими необхідними заходами, класифікуються як витрати періоду і не можуть бути капіталізовані. Це означає, що вони не потрапляють до складу собівартості виробленої продукції, хоча є обов'язковими, включають широкий спектр робіт і становлять значну частину витрат підприємств. До робіт з лісовідновлення фахівці, зокрема В.Ю. Гордополов, В.Д. Гоцуляк та І.С. Несходовський, відносять:

- лісогосподарські роботи (лісосадки та догляд за лісом, санітарні рубки та підсочка);
- лісозахисні роботи;
- гідролісомеліоративні та лісоосушувальні роботи;
- лісокультурні заходи;
- протипожежні заходи [7].

3. Наявність лісів у державній, комунальній та приватній власності ускладнює створення єдиних підходів до методики їх обліку. На сьогоднішній день бракує методичних рекомендацій щодо обліку біологічних активів лісу, при цьому існуючі рекомендації охоплюють облік у сільському господарстві і не враховують специфіку лісової галузі.

4. Фінансування заходів із охорони, захисту та відтворення лісів здійснюється як з бюджетних коштів, так і з власних фондів підприємств. Існує потреба в науковому обґрунтуванні доцільності класифікації таких витрат як витрати на виробництво, адміністративні, операційні або інші види витрат.

Крім того, однією з головних проблем лісової галузі є відсутність методів оцінки лісових ресурсів для бухгалтерського обліку. Ми маємо ситуацію, коли підприємства, що користуються лісами або керують ними, не відображають на своєму балансі жодних біологічних активів чи прав користування. Це підриває економічні механізми ведення бізнесу в умовах ринку і ускладнює оцінку діяльності окремих лісогосподарських підприємств, їх об'єднань та галузі в цілому. Внаслідок цього відбувається безконтрольне використання лісових ресурсів і масове знищення лісів, що призводить до природних катастроф і значних економічних втрат. Для економічної оцінки природних ресурсів, зокрема лісу, Шавурська С.В. пропонує три підходи [46]:

- витратний, який визначає вартість лісу на основі реальних витрат на його освоєння та підтримку в належному експлуатаційному стані;

- результативний, що базується на оцінці вартості природних ресурсів через вартість продукції, виробленої за їх використання;
- рентний, який оцінює максимально можливий дохід від експлуатації лісу [46].

Проте жоден з цих методів не забезпечує точності оцінки лісу з огляду на економічні закони та бухгалтерські стандарти. Це призводить до ситуацій, коли відсутня оцінка лісу для бухгалтерського обліку, що спотворює собівартість продукції лісового господарства. В результаті виникає аномалія, коли в собівартості деревини не враховується вартість біологічних активів, тобто самого лісу. Згідно з пунктом 5.3 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах під управлінням Державного агентства лісових ресурсів України, затверджених наказом цього агентства від 14 травня 2013 року № 124 [27], у статтю калькуляції «Сировина та матеріали» для лісозаготівель включається лише збір за спеціальне використання лісових ресурсів. Ми вважаємо, що специфіка такого активу, як ліс, потребує для його адекватної оцінки поєднання існуючих методів оцінювання за справедливою вартістю та фактичною (історичною) собівартістю, шляхом виконання наступних кроків:

1. Проведення оцінки лісових ресурсів.
2. Визначення справедливої вартості лісових біологічних активів на кожній постійній господарській ділянці, що підлягала оцінці.
3. Відображення в обліку лісових біологічних активів господарської ділянки за встановленою під час оцінки справедливою вартістю:
  - з урахуванням витрат на лісовпорядкування і лісовідновлення, а також інших витрат, які можна безпосередньо пов'язати з цією ділянкою;
  - з урахуванням зменшення вартості через втрати від знищення лісу.

Вартість лісових біологічних активів, отримана внаслідок цього процесу, вноситься в облік для кожної постійної господарської ділянки та підлягає амортизації, при цьому сума амортизації перекладається на витрати виробництва продукції.

## 2.2 Методика обліку діяльності підприємств лісового господарства

Основна мета лісового господарства – максимально задовольнити потреби національної економіки та населення в деревині та інших лісових продуктах, одночасно використовуючи ліс як природний ресурс. Лісове господарство є галуззю матеріального виробництва, яка займається обліком, відтворенням, охороною та захистом лісів, а також регулюванням їх використання для задоволення потреб у лісових ресурсах. До земель лісогосподарського призначення належать як лісові землі, де розташовані лісові ділянки, так і нелісові території, які включають сільськогосподарські угіддя, водойми, болота, різноманітні споруди та комунікації, а також малопродуктивні зони, що використовуються в інтересах лісового господарства. За даними 2023 року, щорічний приріст деревини в Україні становить 35 мільйонів кубометрів, тоді як обсяг вирубки складає 19 мільйонів кубометрів. В лісовому господарстві є оперативний (внутрішньогосподарський) та бухгалтерський облік. Існує також податковий облік, однак, оскільки він координується з бухгалтерським, розглядати його окремо не є необхідним. Внутрішньогосподарський облік лісу має практичне значення, оскільки він дозволяє планувати та координувати роботи з заготівлі та відновлення лісу. Комплекс таксаційних параметрів повинен враховувати такі показники: щільність насаджень (шт/га), вік насаджень, середня висота дерев (м), середній діаметр стовбура (см), кількість дерев оптимальної висоти і об'єму (шт), загальний запас деревини (куб. м), поточний і загальний приріст деревини (куб. м) та смолопродуктивність (для хвойних порід) у кг/га. Ці показники характеризують конкретні ділянки лісу і дозволяють порівнювати продуктивність різних лісових масивів, що сприяє стратегічному плануванню управлінських рішень у сфері комплексного використання лісових ресурсів [45].

У бухгалтерському обліку існує два основних напрямки: фінансовий та управлінський. Фінансовий облік включає в себе набір правил і процедур, які



гарантують підготовку та публікацію інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства відповідно до вимог діючого законодавства. З іншого боку, управлінський облік виконується підприємствами задля задоволення внутрішніх інформаційних потреб, що необхідні для своєчасного прийняття та реалізації управлінських рішень. У цьому контексті критично важливо забезпечити своєчасний доступ до точної інформації про доходи та витрати, як на рівні всього підприємства, так і в межах окремих його структурних підрозділів [7].

Загальна проблема полягає в тому, що сучасний облік лісових насаджень (як кількісний, так і вартісний) повністю відділений від бухгалтерського обліку, а також від стратегічних цілей та актуальних проблем розвитку системи управління біологічними активами. Оскільки лісові насадження не реєструються на балансі підприємства, забезпечити об'єктивний і достовірний бухгалтерський облік у сфері лісового господарства є неможливим. Це, у свою чергу, призводить до зловживань і спотворення фінансової звітності, що створює умови для тіньового переходу галузі. Особливості управління лісовим господарством та їхній вплив на організацію бухгалтерського обліку полягають у наступному [7]:

1. Земля є незамінним засобом виробництва і єдиним біологічним тілом, що здатне до біологічних трансформацій. Тому бухгалтерський облік земель лісового фонду має здійснюватися відповідно до вимог П(с)БО № 30 «Біологічні активи».

2. Формування готової продукції – лісосировини – триває тривалий період, починаючи з моменту її створення до кінцевої реалізації. У бухгалтерському обліку необхідно враховувати не лише лісосировину як готову продукцію, але й лісонасадження як лісові біологічні активи. Основна увага повинна приділятися методологічним підходам до оцінки активів і продукції.

3. Сезонність і нерівномірність використання техніки та робочого капіталу протягом операційного циклу. Фактична собівартість визначається щомісяця шляхом накопичення витрат виробництва в обліку.

4. Існує невідповідність у часі між витратами на матеріальні ресурси і отриманням готової продукції. Щоквартально проводиться переоцінка біологічних активів і розподіл витрат, пов'язаних із біологічними трансформаціями.

5. Процес доведення лісонасаджень до біологічної стиглості (придатності для отримання лісопродукції визначеної якості) здійснюється під впливом біологічних законів відтворення. Тривалість виробничого циклу зумовлює необхідність обліку витрат не лише за категоріями біологічних активів або видами лісопродукції, а й за окремими технологічними процесами.

6. Лісогосподарські підприємства відтворюють більшу частину засобів виробництва завдяки власним можливостям. Всі витрати, які пов'язані з основною діяльністю обліковуються як капітальні інвестиції, тому, що ці витрати відносяться до вартості довгострокових біологічних активів.

7. Структура лісогосподарських підприємств є розгалуженою. Первинний облік витрат і виходу продукції ведеться за центрами відповідальності (цехами, дільницями, складами) з подальшою акумуляцією і відображенням у звітних формах центральної бухгалтерії підприємства.

8. Є різні форми фінансування витрат. Необхідно паралельно відображати в обліку витрати, що фінансуються з бюджетних надходжень, а також витрати, які покриваються власними обіговими коштами [7].

Головною проблемою в бухгалтерському обліку лісу є адекватне і достовірне оцінювання лісових насаджень для формування введеного балансу. Облік лісових біологічних активів слід вести не за спільнотами насаджень (оскільки вони відрізняються залежно від цілей використання деревини), а за класами віку. Це дозволить з'єднати бухгалтерський і управлінський облік, беручи до уваги щорічні витрати на конкретні групи дерев певного віку, а

також систематизувати лісові насадження на основі принципу «безперервно продукуючого лісу». Іншими словами, безперервно продукуючий ліс – це нормальний ліс, організований так, що насадження, які пройшли рубки головного користування, замінюються на дерева, придатні для такої експлуатації, а також створюються нові насадження в кількостях, що забезпечують оптимальне відтворення. Така система лісообігу дозволить оптимізувати повноту насаджень і структуру лісу, а також підвищити продуктивність і біологічну стійкість лісу [46].

У рамках складної організаційної структури державного лісгоспу, для спрощення процесу оцінки лісових насаджень при формуванні ввідного балансу, пропонується залучити спеціалістів з усіх виробничих підрозділів та проводити оцінку по кварталах (територіальних одиницях, на які розділені лісництва). Дані, отримані в результаті цієї роботи для кожного лісництва, необхідно централізувати та консолідувати в єдиний зведений баланс.

Контроль за достовірністю облікових даних слід здійснювати на рівні центрів відповідальності, що зумовлює необхідність ведення повноцінного бухгалтерського обліку в усіх лісництвах, що входять до складу держлісгоспу. Така організація обліку дозволить:

- об'єктивно оцінювати біологічні активи лісу та лісову продукцію;
- точно розподіляти та відображати витрати на оптимізацію умов, в яких відбуваються біологічні трансформації активів;
- правомірно списувати витрати на лісопродукцію, отриману в процесі головного користування;
- регулювати витрати державних коштів на організацію заходів з управління лісовим та мисливським господарством, а також на формування захисних лісосмуг;
- оцінювати та відображати втрати лісових насаджень і збитки, пов'язані з несприятливими погодними умовами;
- контролювати біологічні зміни лісових активів з подальшим їх відображенням в обліку;

- аналізувати доцільність та ефективність виконаних лісогосподарських заходів, а також їх відповідність досягнутим результатам;
- виявляти резерви для підвищення біологічної продуктивності деревостанів [45]. Об'єкти бухгалтерського обліку операцій з лісокористування представлені на рисунку 2.1.

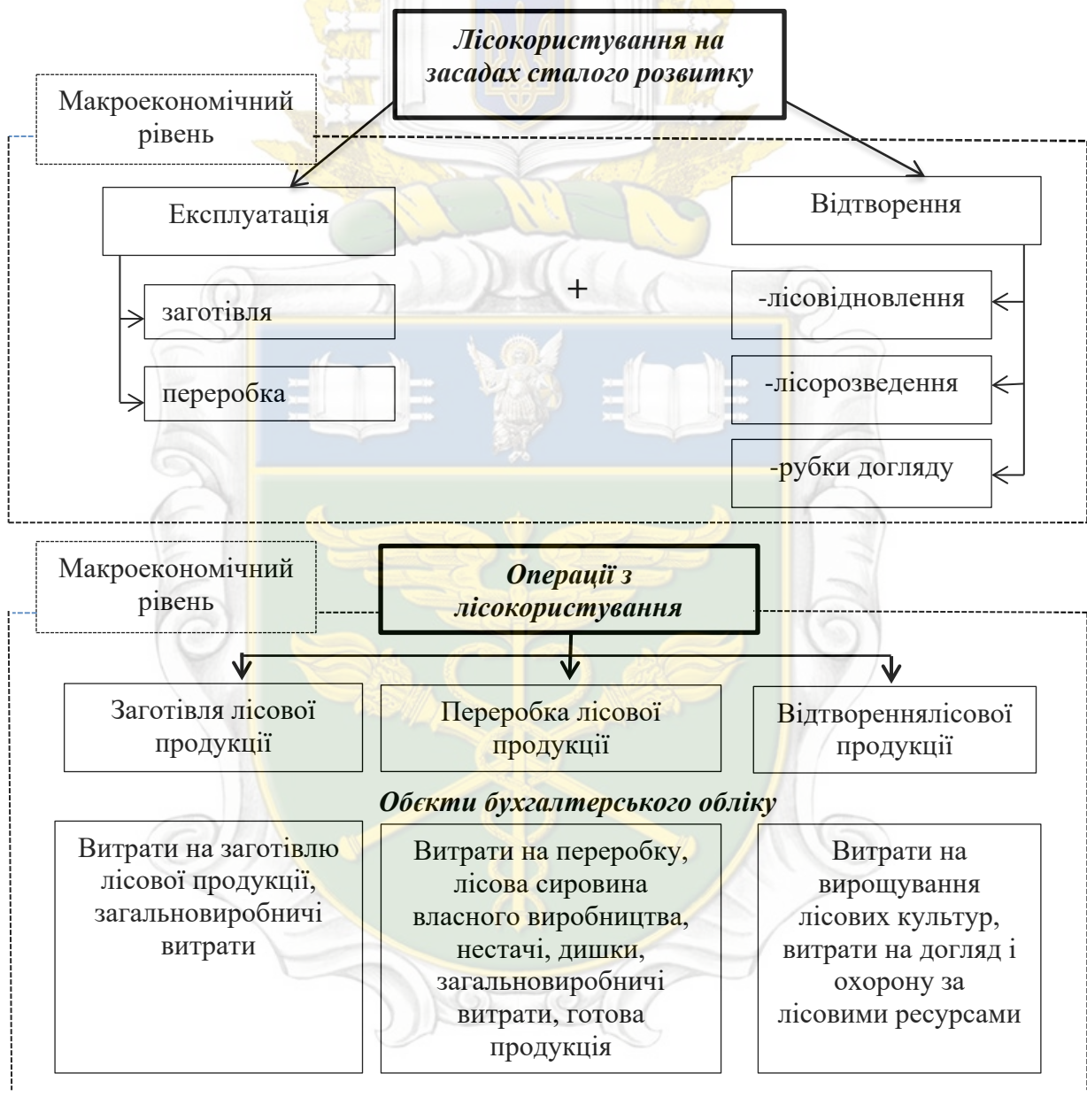


Рисунок 2.1 – Об'єкти бухгалтерського обліку операцій з лісокористування

Підходи до відображення лісових ресурсів у бухгалтерському обліку зображено на рисунку 2.2.

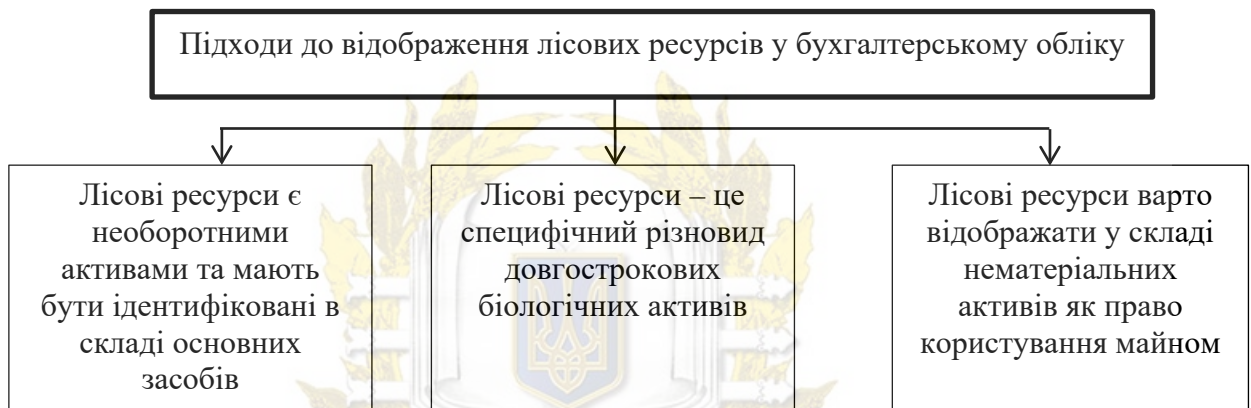


Рисунок 2.2 – Підходи до відображення лісових ресурсів у бухгалтерському обліку

Для організації синтетичного обліку біологічних активів науковці, запропонували виокремити в плані рахунків два синтетичних рахунки: рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» та рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Ці рахунки призначені для узагальнення інформації відповідно про довгострокові та поточні біологічні активи. У контексті системи лісового господарства рахунок 21 буде важливим для обліку інкубованого молодняку пернатих і молодняку звірів, вирощуваного в штучних умовах у лісомисливських формуваннях. Тому облік зрілих і незрілих довгострокових біологічних активів буде здійснюватися за допомогою таких субрахунків [34]:

- 161 «Довгострокові біологічні активи»; субрахунків:
  - 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
  - 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»;
  - 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

- 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»;
- 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю» [34].

Виключення облікових даних про біологічні активи, оцінені за їх справедливою вартістю, з урахуванням очікуваних витрат на продаж, а також за первісною вартістю, дозволить забезпечити належне узагальнення та розкриття інформації у фінансових звітах. Оскільки в лісовому господарстві фактично немає поточних біологічних активів, таких як маточні плантації, лісорозсадники та школки, пропонується обліковувати їх у складі капітальних інвестицій за первісною вартістю (з урахуванням витрат на виробництво або відновлювальної собівартості). Визначивши вартість насаджень різних вікових груп деревних порід на момент звітної дати в розрізі кварталів, кожному лісництву слід сформулювати відкритий баланс, в якому:

- інформація про насадження, що можуть бути використані для заготівлі деревини, буде відображена на рахунку 161 - довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю (на цьому рахунку фактично здійснюватиметься облік насаджень, що досягли стиглості та готові до збору);
- інформація щодо насаджень та вилучення запасу деревини, які з господарсько-економічних міркувань є недоцільними, буде відображена на рахунку 165 – незрілі довгострокові біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю (з розподілом по вікових групах дерев).

Витрати, пов'язані із закладенням, вирощуванням та доглядом за незрілими лісовими насадженнями, акумулюються на рахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів, в контексті вікових груп дерев, лісорозсадників, маточних плантацій та шкіл (за умови їх

подальшого переведення в основні культури). Наприкінці звітної періоду ці витрати коригуються за рахунком 23 та переносяться на рахунок 166 – незрілі довгострокові біологічні активи, оцінені за первісною вартістю.

Дана схема відображення витрат є допустимою до моменту введення насаджень в експлуатацію (для вилучення деревини) у періоді, коли можливо оцінити їх справедливою вартістю. Щодо амортизації, то для довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, її не нараховують, оскільки така оцінка оновлюється на кожну звітну дату. Для незрілих біологічних активів доцільно нараховувати амортизацію з періоду, що настає після завершення формування крони дерев. Нарахування триватиме до моменту, коли можна буде справедливо оцінити вартість насадження і перенести її на рахунок 161. Основою для амортизації виступає амортизована вартість, що дорівнює первісній вартості за вирахуванням ліквідаційної вартості, зменшеної на витрати, пов'язані з ліквідацією (продажем). Ліквідаційною вартістю довгострокових біологічних активів у лісовому господарстві вважається ціна деревини, яку можна отримати в результаті раціонального використання сортиментів для подальшої реалізації на ринку (враховуючи витрати на продаж). Інформація про нараховану амортизацію накопичується на рахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів», де нарахування відображається за кредитом, а списання сум зносу при вибутті активу або переведенні його до групи активів, які оцінюються за справедливою вартістю, – за дебетом. Нарахування амортизації припиняється у періоді, що настає після вибуття (ліквідації) біологічного активу [46].

До складу витрат, що виникають під час формування незрілих довгострокових біологічних активів (таких як створення маточних плантацій, розсадників, школок тощо), входять наступні статті витрат:

- витрати на посадковий матеріал (включаючи як власне виробництво, так і придбаний матеріал);

- витрати на паливно-мастильні матеріали, які пов'язані з транспортуванням матеріалів та обслуговуванням посадкових площ;
- витрати на засоби захисту рослин та добрива (за необхідності);
- витрати на оплату праці та соціальні відрахування – основна та додаткова заробітна плата працівників, які безпосередньо беруть участь у технологічному процесі відтворення лісових насаджень;
- витрати на оплату робіт і послуг, наданих організаціями для виконання окремих технологічних операцій, пов'язаних із закладенням і доглядом за лісовими насадженнями;
- витрати на відновлення лісових насаджень (включаючи вартість запасних частин, ремонтних та паливно-мастильних матеріалів, заробітну плату працівників, які займаються ремонтом техніки, оплату послуг сторонніх компаній з ремонту та обслуговування технологічного обладнання), а також інші витрати на утримання основних засобів і лісових насаджень) [46].

Ці витрати формують первісну вартість об'єкта обліку і служать основою для оцінки незрілих довгострокових біологічних активів. Суми таких витрат можуть покриватися з різних джерел фінансування: або з власних оборотних коштів, або з цільових надходжень з державного бюджету. Витрати, здійснені за рахунок бюджетних коштів, відображаються на рахунку 23 (субрахунок 231). Згідно з пунктами 16-17 П(С)БО № 15 «Дохід» [36], цільове фінансування вважається доходом лише за умови підтвердження його використання за призначенням у тому періоді, коли ці витрати були реалізовані. Таким чином, державні кошти, отримані для фінансування лісовідновних робіт, визнаються валовим доходом підприємства, а витрати, понесені за їх рахунок, враховуються як валові витрати у звітному періоді. У квартальній податковій звітності суми грошових коштів одночасно відображаються в частині доходів і витрат платника податків, що, в свою чергу, не впливає на формування фінансового стану підприємства. Окрім цього, такі кошти збільшують балансову вартість



групи біологічних активів, яка підлягає амортизації [46]. Облік витрат, пов'язаних із створенням та підтримкою лісорозсадників і маточних плантацій, здійснюється на рахунку 23. Якщо ці лісорозсадники та маточні плантації створюються для отримання саджанців з метою подальшого їх продажу, то витрати в кінці звітного періоду переносяться на облік вартості готової продукції. У випадку, коли основною метою є подальше переведення саджанців в основні культури, такі витрати вважаються капітальними інвестиціями та відображаються на рахунку 155. Лісогосподарські підприємства зазвичай займаються вирощуванням біологічних активів. Вони можуть також отримувати ці активи з інших джерел, таких як закупівля у третіх осіб або безкоштовне отримання. Витрати на закладку, вирощування, переведення до основних культур та придбання включаються до капітальних інвестицій у тому періоді, в якому вони були понесені. Лісові біологічні активи, які були отримані безкоштовно, оцінюються за справедливою вартістю, і їх облік здійснюється на рахунках 161 або 165, в залежності від ступеня біологічної зрілості. Процедура оформлення фактів придбання біологічних активів є стандартною: за наявності первинних документів, які підтверджують оприбуткування активу, необхідно виконати відповідні бухгалтерські проводки (табл. 2.1) [36].

В обліку куплених лісорослинних біологічних активів у лісовому господарстві важливо враховувати також додаткові витрати на їх посадку та подальший догляд. Оформлення моменту оприбуткування біологічних активів здійснюється шляхом складання акту – письмового документа, який містить реквізити підприємства, інформацію про кількість і групу біологічних активів, їх місцезнаходження після посадки, первісну вартість та витрати на догляд тощо. Акт підписується відповідальними особами, визнається бухгалтерською документацією і зберігається в архіві підприємства. Біологічні активи можуть надходити на підприємства у вигляді безоплатних передач.

Таблиця 2.1 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операції з придбання лісових біологічних активів [36]

| Зміст господарської операції                                              | Кореспонденція рахунків                                                  |                                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
|                                                                           | Дебет                                                                    | Кредит                                                           |
| 1. Придбано посадковий матеріал/незрілий довгостроковий біологічний актив | 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»                          | 311 «Поточні рахунки в національній валюті»                      |
|                                                                           | 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»         | 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»                  |
| 2. ПДВ                                                                    | 641 «Розрахунки за податками»                                            | 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»                  |
| 3. Відображено транспортні послуги                                        | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»                                    | 311 «Поточні рахунки в національній валюті»                      |
|                                                                           | 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»         | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»                            |
| 4. ПДВ                                                                    | 641 «Розрахунки за податками»                                            | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»                            |
| 5. Оприбутковано придбаний біологічний актив                              | 166 «Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за первісною вартістю» | 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» |

У контексті лісового господарства це можуть бути різноманітні державні акції або програми, в рамках яких органи місцевої влади передають у власність лісогосподарських підприємств саджанці особливо цінних деревних порід, землі, непридатні для сільського господарства, призначені для заліснення, а також полезахисні лісосмуги тощо.

Первісна вартість таких довгострокових активів дорівнює їхній справедливій вартості, у якій ураховані витрати на підготовку активів до експлуатації. В обліку операції з безоплатної передачі активів відобразатимуться визначеними проводками (табл. 2.2) [36].

Протягом періоду експлуатації біологічних активів їхня вартість може змінюватись під впливом різних об'єктивних факторів. Зокрема, вартість лісових насаджень зростає завдяки проведенню агротехнічних та лісотехнічних заходів, які сприяють покращенню якості деревостанів (таких як невід'ємні поліпшення, що оптимізують процеси біологічних трансформацій активів). Крім того, необхідність періодичної переоцінки

лісових біологічних активів, що обумовлена вимогами П(с)БО № 30, також відіграє важливу роль у процесі збільшення їх вартості [38]. У сфері лісового господарства переоцінка здійснюється, зважаючи на особливості біологічних перетворень, оскільки вартість деревостану зазвичай зростає з часом.

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із безоплатним надходженням лісових біологічних активів на підприємство [36]

| Зміст господарської операції                                                                 | Кореспонденція рахунків                                                                |                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
|                                                                                              | Дебет                                                                                  | Кредит                                                           |
| 1. Оприбутковано безоплатно отримані довгострокові лісові біологічні активи                  | 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» | 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»                      |
| 2. Відображено витрати по доставці активу на підприємство транспортом сторонньої організації | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»                                                  | 311 «Поточні рахунки в національній валюті»                      |
|                                                                                              | 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»                       | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»                            |
| 3. ПДВ                                                                                       | 641 «Розрахунки за податками»                                                          | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»                            |
| 4. Відображено витрати по доставці активу на підприємство власним транспортом                | 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»                       | 23 «Виробництво»                                                 |
| 5. Списано транспортні витрати на вартість безоплатно отриманих біологічних активів          | 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» | 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» |

Зменшення вартості лісових насаджень може бути спричинено негативними природними та антропогенними чинниками, такими як буреломи, засухи, лісові пожежі, шкідники та захворювання, несанкціоноване видалення деревини, а також випадкові підпали. Для забезпечення достовірності облікової інформації всі ці зміни повинні бути відображені в бухгалтерському обліку. Довгострокові лісові біологічні активи підлягають списанню з балансу підприємства у випадку їх вибуття, яке може статися за таких умов:

- вилучення деревини з метою подальшого продажу на активному ринку;

- передача для використання іншим лісокористувачам (за оплату або безкоштовно);
- списання активів унаслідок виконання невід'ємних поліпшень (доглядові рубки, очищення, проріджування, проходки, відновлення лісу, суцільні та вибіркові санітарні рубки та інші види рубок);
- вибуття активів через наслідки стихійних лих (пошкодження насаджень від буреломів, лісових пожеж тощо) або внаслідок навмисних пошкоджень;
- передача для ведення діяльності, що не пов'язана з лісогосподарством (для сільського господарства, будівництва тощо) [45].

Підставою для списання біологічних активів з балансу підприємства є акт, у якому зазначаються реквізити підприємства, місцезнаходження групи активів (квартал, лісництво), причина списання, ліквідаційна вартість та інші обов'язкові реквізити. В обліку кожен випадок списання біологічних активів фіксується шляхом відповідних бухгалтерських записів.

У процесі ведення господарської діяльності може виникнути розбіжність між фактичною наявністю ресурсів і даними бухгалтерського обліку, що не завжди може бути зафіксовано в повсякденному обліку. Такі розбіжності можуть бути викликані об'єктивними причинами (пересортиця) або суб'єктивними (помилки в записах, втрата документів, зловживання матеріально відповідальних осіб). У зв'язку з цим необхідно проводити процедури, які дозволяють враховувати можливі розбіжності між даними обліку та фактичною наявністю господарських засобів. Це досягається шляхом інвентаризації, що є інструментом для виявлення господарських засобів, які не відображені в поточних документах, і забезпечення достовірності облікових показників та фінансової звітності підприємства. Інвентаризація проводиться шляхом фізичної перевірки (зважування, переліку, обміру тощо) і порівняння отриманих результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дозволяє виявити розбіжності між обліковими даними та фактичною наявністю ресурсів, тобто надлишки або нестачі (якщо

такі мали місце), і оформити відповідні документи для подальшого відображення в обліку [46].

Регулярне проведення інвентаризації не лише уточнює облікові показники, а й допомагає виявити та запобігти зловживанням з боку матеріально відповідальних осіб, а також перевірити правильність зберігання матеріальних цінностей. Фактична наявність лісопродукції перевіряється безпосередньо на місцях зберігання – в лісі, на верхніх і нижніх складах, а також у місцях переробки, використовуючи обмірювання, перерахунок чи визначення обсягу. У разі лісових біологічних активів перевірка їх збереженості та фітосанітарного стану здійснюється по кварталах у кожному лісництві. Інвентаризація довгострокових лісових біологічних активів здійснюється з метою:

- виявлення фактичної наявності лісонасаджень, розділених на ті, що придатні для вилучення деревини (складання розрахункової лісосіки), частково або повністю непридатні для експлуатації (у зв'язку з ураженням шкідниками або хворобами), та активів, які доцільно перевести з групи, оцінених за первісною вартістю, до групи, оцінених за справедливою вартістю;
- обчислення розмірів збитків, завданих пожежами та іншими природними катаклізмами, а також несанкціонованими та самовільними вилученнями деревини;
- перевірка достовірності визначення кількості і вартості біологічних активів, зарахованих на баланс підприємства [45].

Інвентаризацію здійснюють спеціально утворені інвентаризаційні комісії, які працюють у кожному лісництві. До складу цих комісій входять фахівці лісового та облікових відділів, а також представники лісової охорони. Склад, обов'язки та повноваження комісій мають бути зафіксовані в обліковій політиці державного лісгосподарства [7].

## РОЗДІЛ 3

# ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

### 3.1 Методика аналізу діяльності підприємств лісового господарства

Основними джерелами інформації для економіко-екологічного аналізу діяльності підприємства є дані з первинних бухгалтерських документів, а також статистична та бухгалтерська звітність у галузі природокористування (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Джерела інформації для економіко-екологічного аналізу підприємства

| Підрозділ підприємства | Характер інформації                                                                             | Документ                                                                                                                                                                                                                                       | Призначення інформації                                                           |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| Відділ екології        | Інформація про потреби ресурсів.                                                                | Екологічні паспорти підприємства.<br>Журнали первинного обліку.                                                                                                                                                                                | Розрахунок абсолютних і відносних показників для економіко-екологічного аналізу. |
|                        | Відомості про використання шкідливих речовин.                                                   | Документація екологічного моніторингу і контролю.                                                                                                                                                                                              |                                                                                  |
| Відділ бухгалтерії     | Відомості щодо природоохоронних витрат і доходів, вартості та охорони навколишнього середовища. | Звіт про фінансові результати, (Звіт про сукупний дохід)», форма №2;<br>Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи, форма № 1;<br>Витрати на капітальний ремонт основного устаткування природоохоронного призначення тощо. |                                                                                  |
| Відділ кадрів          | Інформація про чисельність персоналу.                                                           | Документація з обліку персоналу.                                                                                                                                                                                                               |                                                                                  |
| Юридичний відділ       | Інформація про конфліктні ситуації.                                                             | Документація щодо штрафних виплат, погашених зобов'язань.                                                                                                                                                                                      |                                                                                  |
| Відділ маркетингу      | Дані про контакти із громадськістю.                                                             | Складання «зелених звітів» і застосування даних про екологічну діяльність компанії для маркетингових цілей.                                                                                                                                    |                                                                                  |

Основні завдання оперативного ЕЕА включають:

- постійний моніторинг відхилень екологічних і економічних показників від встановлених екологічних норм в конкретних місцях, а також ідентифікацію причин цих відхилень та визначення відповідальних осіб;
- оперативна оцінка екологічної ситуації як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі, з акцентом на існуючі та потенційні загрози;
- розробка заходів і підготовка варіантів рішень для швидкого усунення виявлених проблем та попередження або локалізації негативного впливу чинників на навколишнє природне середовище;
- надання оперативної екологічної та аналітичної інформації органам охорони навколишнього середовища за їхнім запитом або запитом користувачів.

Якщо розглядати метод економіко-екологічного аналізу як спосіб вивчення процесів природокористування, то варто зазначити, що він включає кілька послідовних етапів, а саме:

- а) спостереження за процесами природокористування і визначення їх кількісної оцінки на основі абсолютних та відносних показників;
- б) систематизацію та групування екологічно-економічних процесів;
- в) аналіз аналітичних даних, їх моделювання та прогнозування впливу екологічних чинників на фінансову стійкість підприємств;
- г) обґрунтування управлінських рішень щодо найбільш ефективної діяльності та організації з урахуванням екологічних вимог.

Отже, проведення економіко-екологічного аналізу на підприємствах дозволить:

- визначати, планувати, нормувати, контролювати та аналізувати витрати на охорону навколишнього середовища;
- створити умови для порівняння основної та екологічної діяльності в їх оцінюванні та стимулюванні;
- аналізувати економічні, екологічні та соціальні результати природоохоронних заходів, а також виявляти їхній вплив на ефективність

підприємства та вартість продукції за основними напрямками, які найбільше забруднюють навколишнє середовище;

- оцінити ефективність природоохоронних заходів та витрат на них, а також визначити економічні збитки, які завдає суспільству забруднення навколишнього середовища;

- розглянути, як природоохоронна діяльність впливає на формування ключових показників господарської діяльності підприємства.

Основні засоби підприємства – це матеріальні активи, які підприємство зберігає для використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг чи їх оренди, а також для виконання адміністративних та соціально-культурних функцій, з терміном очікуваного використання, що перевищує один рік. Всі основні засоби підприємства можна поділити на такі дві групи: виробничого призначення та невиробничого призначення [8]. Для обчислення ступеня забезпеченості підприємства основними засобами використовується форма №5 річної фінансової звітності підприємства. До ОЗ, що використовує лісове господарство у своїй виробничій діяльності відносяться: споруди, будинки й передавальні пристрої; обладнання та машини; транспортні засоби; прилади, інструменти, інвентар; багаторічні машини; транспортні засоби; прилади, інструменти, інвентар; багаторічні насадження; тварини та інші ОЗ.

За результатами аналізу наведеними у таблиці 3.2 можна зробити висновок, що на початок 2023 року загальна кількість ОЗ становила –21999 тис. грн., на кінець – 18462 тис. грн. Це свідчить про зменшення використання лісовим господарством ОЗ у 2023 році. На початок 2022 року загальна кількість ОЗ становила – 12835 тис. грн., на кінець – 21999 тис. грн. Це свідчить про збільшення використання лісовим господарством ОЗ у 2022 році. На початок 2021 року загальна кількість ОЗ становила – 11227 тис. грн., на кінець – 12835 тис. грн. Це свідчить про збільшення використання лісовим господарством ОЗ у 2021 році. На початок 2020 року загальна кількість ОЗ



становила – 12597 тис. грн., на кінець – 11227 тис. грн. Це свідчить про зменшення використання лісовим господарством ОЗ у 2020 році.

Таблиця 3.2 – Аналіз основних засобів підприємства

| Групи основних засобів ЛГ                 | Залишок на початок року |       |       |       | Залишок на кінець року |       |       |       |
|-------------------------------------------|-------------------------|-------|-------|-------|------------------------|-------|-------|-------|
|                                           | 2020                    | 2021  | 2022  | 2023  | 2020                   | 2021  | 2022  | 2023  |
| Будинки, споруди та передавальні пристрої | 4480                    | 3026  | 4049  | 7919  | 3026                   | 4049  | 7919  | 7095  |
| Машини та обладнання                      | 4100                    | 3980  | 4052  | 6032  | 3980                   | 4052  | 6032  | 5805  |
| Транспортні засоби                        | 2877                    | 3122  | 3367  | 6322  | 3122                   | 3367  | 6322  | 4023  |
| Інструменти, прилади, інвентар (меблі)    | 709                     | 690   | 805   | 906   | 690                    | 805   | 906   | 600   |
| Тварини                                   | 21                      | 19    | 22    | 30    | 19                     | 22    | 30    | 39    |
| Багаторічні насадження                    |                         |       | -     | -     |                        | -     | -     | -     |
| Інші ОЗ                                   | 410                     | 390   | 540   | 790   | 390                    | 540   | 790   | 900   |
| Разом                                     | 12597                   | 11227 | 12835 | 21999 | 11227                  | 12835 | 21999 | 18462 |

Для аналізу показників ефективності використання основних засобів у лісовому господарстві ми використовували такі показники:

1) Середньорічна вартість основних засобів – визначається за формулою (3.1.) [8]:

$$ОФсер = \frac{ОЗ_п + ОЗ_к}{2}, \quad (3.1.)$$

де, ОЗ п – вартість основних засобів на початок року;

ОЗ к – вартість основних засобів на кінець року.

2) Фондовіддача – показник, який характеризує виробництво продукції на 1 грн. вартості основних виробничих фондів. Визначається за формулою (3.2.) [8]:

$$Фвід = \frac{\text{Вартість виготовленої продукції}}{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}, \quad (3.2)$$

Фондомісткість – показує частку основних виробничих фондів, яка приходить на кожну гривню виробленої продукції (формула 3.3.) [8]:

$$\text{Фміст} = \frac{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}{\text{Вартість виготовленої продукції}}, \quad (3.3.)$$

Рентабельність основних виробничих засобів – визначає величину прибутку, який приходить на 1 грн. основних фондів, і визначається (3.4.) [8]:

$$P = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Середньорічна вартість основних засобів}} \times 100\% \quad (3.4.)$$

Результати аналізу ефективності використання основних засобів лісового господарства представлено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Ефективність використання основних засобів лісового господарства

| Роки | Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн. | Вартість валової продукції, тис. грн. | Загальна сума прибутку, тис. грн. | Фондовіддача | Фондоємність | Рентабельність, % |
|------|----------------------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------|--------------|--------------|-------------------|
| 2019 | 10840                                              | 65451                                 | 489                               | 4,902        | 0,166        | 0,747             |
| 2020 | 11912                                              | 54956                                 | 152                               | 4,613        | 0,217        | 0,277             |
| 2021 | 12031                                              | 85995                                 | 705                               | 7,148        | 0,140        | 0,820             |
| 2022 | 17417                                              | 123300                                | 3215                              | 7,079        | 0,141        | 2,607             |
| 2023 | 20230,5                                            | 124641,1                              | 3640,5                            | 6,161        | 0,162        | 2,921             |

Таким чином, показник фондівдачі найвищий у 2021 році – 7,148 тис. грн., а показник фондомісткості у 2020 році – 0,217. Показник рентабельності основних засобів був найвищим у 2023 році і становив 2,921%, що на 2,174% вищий ніж в 2019 році. Але такий показник рентабельності все одно низький.

Продуктивність праці є важливим показником результативності праці в динаміці та ефективності виробництва, котрий має властивість змінюватись під впливом багатьох факторів та має важливе значення у розвитку як

підприємства так і всієї країни [12]. Персонал підприємства або так звані трудові ресурси – це сукупність осіб, які працюють на даному підприємстві та вкладають свою працю, розумові та фізичні здібності, навички та знання в господарсько-фінансову діяльність підприємства та реалізацію його статутних цілей і завдань [8]. Якщо підприємство виробляє багато видів продукції, то продуктивність вимірюється у вартості виробленої продукції (тис. грн) на одну людину за певний проміжок часу.

Середньорічну продуктивність праці на підприємстві можна розрахувати за формулою (3.5.) [12]:

$$\text{ПП} = \frac{Q}{N} \quad (3.5.)$$

де, Q –вартість валової продукції;

N – число робітників.

Продуктивність праці є динамічним показником результативності праці та ефективності виробництва, який варіює під впливом низки факторів та має надзвичайно важливе значення у розвитку підприємства, зокрема, та країни в цілому. Тому, керівники, власники та працівники повинні постійно шукати шляхи й результати підвищення продуктивності праці. Результати аналізу продуктивності праці наведено в таблиці 3.4. Продуктивність праці визначається вартісним методом, який полягає в тому, що для обрахунків приймають весь обсяг валової продукції, яка виготовлена та реалізована підприємством за одиницю часу [8].

Таблиця 3.4 – Оцінка продуктивності праці

| Роки         | Чисельність працюючих, осіб | Вартість валової продукції, тис. грн. | Продуктивність праці за рік, тис. грн. |
|--------------|-----------------------------|---------------------------------------|----------------------------------------|
| 2019         | 289                         | 65451                                 | 226.47                                 |
| 2020         | 261                         | 54956                                 | 210.55                                 |
| 2021         | 245                         | 85995                                 | 351                                    |
| 2022         | 281                         | 123300                                | 455                                    |
| 2023         | 232                         | 124641,1                              | 537.2                                  |
| 2023/2022, % | 82,6                        | 101,1                                 | 118,1                                  |

За результатами аналізу можна зробити висновок, що продуктивність праці у 2023 році зросла на 18,1% від попереднього року, хоча кількість працівників зменшилась на 17,4%. Це свідчить про позитивну динаміку продуктивності праці та розвитку Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України».

Склад та структура персоналу Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» згідно звітів з праці та звітів по кадрах представлені у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Склад та структура персоналу Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України»

| Назва посади | Число працівників        |      |                    |      | % забезпеченості підприємства працівниками |      |
|--------------|--------------------------|------|--------------------|------|--------------------------------------------|------|
|              | Згідно штатного розкладу |      | Фактично працюючих |      | 2022                                       | 2023 |
|              | 2022                     | 2023 | 2022               | 2023 |                                            |      |
| Керівники    | 12                       | 12   | 12                 | 12   | 100                                        | 100  |
| Професіонали | 11                       | 11   | 11                 | 10   | 100                                        | 90,1 |
| Фахівці      | 66                       | 66   | 65                 | 64   | 98,5                                       | 97   |
| Робітники    | 193                      | 146  | 193                | 146  | 100                                        | 100  |
| Всього       | 282                      | 235  | 281                | 232  | 99,6                                       | 98,7 |

Аналізуючи дані таблиці 3.5. бачимо, що у 2023 році підприємство було гірше забезпечене персоналом. У 2022 році штатні посади зайняті були на 99,6%, у 2023 році на 98,7%.

Економічна ефективність є базовою категорією теорії і практики прийняття управлінських рішень в будь-якій сфері діяльності. Суть даної категорії полягає у тому, що вона виражає економічні відносини, а отже, і інтереси учасників діяльності з приводу отриманого співвідношення між результатом і витратами [30]. Для визначення ефективності лісогосподарського виробництва необхідно використовувати систему показників, що дозволить всебічно оцінити результати господарської діяльності і послужить основою для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення екологічно-економічної ефективності лісового

господарства [33]. Таким чином, результати оцінки економічної ефективності виробничої діяльності дозволяють встановити основні проблеми в організації, управлінні та плануванні лісогосподарським підприємством та знайти шляхи їх вирішення [8]. Ефективність господарської діяльності можна оцінити як певний результат системи, яка виражається за допомогою відношення корисного кінцевого результату її діяльності до затрачених ресурсів [12]. Рентабельність є чи не найважливішим показником ефективності діяльності підприємства, у якому проводиться узагальнення стану доходів, витратної частини діяльності підприємства, обороту продукції, робітників, використання інфраструктури підприємства, власних коштів та позик [12]. Показники рентабельності відображають фінансову результативність виробничої діяльності як в попередньому періоді так і в майбутньому.

Рентабельність підприємства розраховували за формулою (3.6.):

$$R_{\text{п}} = \frac{\text{ВП}}{\text{С}} \times 100\%, \quad (3.6.)$$

де, ВП – валовий прибуток, тис. грн.;

С – повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.

Лісового господарства наведені в Додатку К. Фінансові результати діяльності Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» аналізуємо за допомогою даних з форми №2 річної фінансової звітності підприємства за 2019-2023 роки. Основними показниками, які характеризують діяльність підприємства є: чистий дохід, чистий прибуток та рентабельність [33].

Протягом досліджуваного періоду чистий дохід від реалізації продукції зростав протягом 2019-2023рр, так даний показник у 2019 році становив 65451 тис. грн., а у 2023 році 124641,1 тис. грн., що більше на 59190,1 тис. грн. або на 90,4%. Чистим фінансовим результатом діяльності лісового господарства протягом 2029-2023 рр. був прибуток, у 2023 році він склав

3640,5 тис. грн., що значно більше, ніж у попередні роки: на 3151,5 тис. грн. ніж у 2019 році, на 3488,5 тис. грн., ніж у 2020 році, на 2935,5 тис. грн., ніж у 2021 році, на 425,5 тис. грн. ніж у 2022 році. Рентабельність лісового господарства зросла у 2023 році, порівняно з 2019 роком на 2,17%.

Отже, можна зробити висновок, що виробнича діяльність Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» в цілому є економічно ефективною.

### 3.2 Удосконалення обліку і аналізу діяльності підприємств лісового господарства

Проблема вдосконалення облікових систем є актуальною для всіх секторів економіки, зокрема й для лісового господарства. Стан та розвиток цього сектору тісно пов'язані з природно-екологічними та економічними чинниками, зокрема із взаємодією рослинних і тваринних елементів, тривалістю відтворення лісових масивів, яка триває від 80 до 120 років, а також специфікою виробничих і технологічних процесів, що призводить до значних витрат на заготівлю, транспортування та зберігання лісоматеріалів. Діяльність будь-якого виробничого підприємства, включаючи лісове господарство, орієнтована на отримання прибутку від продажу виготовленої продукції. Продукція є результатом виробничого процесу. Тому, щоб досягнути запланованого прибутку, важливо правильно організувати роботу підприємства у сфері виробництва та реалізації продукції. Зокрема, для ефективного управління готовою продукцією необхідно формувати інформацію про стан запасів на складі, їх збереження, а також забезпечити своєчасність і правильність їх оприбуткування та відвантаження. Це означає, що керівництво підприємства повинно мати доступ до даних про наявність і

рух готової продукції на складах і у відповідальних осіб. Уся ця інформація формується в бухгалтерії підприємства і слугує основою для оцінки ефективності його роботи.

Слід зазначити, що сучасні публікації недостатньо висвітлюють питання первинного обліку лісопродукції, яке, згідно з Інструкцією з обліку продукції лісозаготівель, лісопилення та деревообробки, має виконуватися на підприємствах Державного комітету лісового господарства України, а також згідно з Методичними вказівками щодо застосування спеціалізованих форм цього обліку. Автори, які досліджували облік продукції у лісових господарствах, дотримувалися встановлених у цих документах вимог, але не звертали уваги на наявні недоліки в формах первинного обліку лісопродукції. Важливо зазначити, що відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» первинні документи є підставою для обліку господарських операцій в Україні, і якість бухгалтерського обліку значною мірою залежить від якості цих документів.

Порядок і спеціалізовані форми первинного обліку лісопродукції, запропоновані Державним комітетом лісового господарства України, мають, на нашу думку, ряд недоліків. По-перше, у Рапорті про рух лісопродукції (форма ЛГ-6) в розділі «Списано» в стовпчику «В підвозку, вивозку» не вказується точний напрямок вивозу лісопродукції, що ускладнює контроль за її переміщенням. Процес збору інформації про рух лісопродукції є несистематичним і потребує додаткових розрахунків. По-друге, Реєстр товарно-транспортних накладних (форма ЛГ-9) складається у трьох примірниках, з яких перший залишається у кожного споживача лісопродукції; насправді достатньо було б лише двох, оскільки реєстрація всіх накладних незалежно від споживача не є необхідною. По-третє, немає необхідності складати Відомість обліку продукції переробки деревини і витрат сировини (форма ЛГ-18) та Змінний рапорт (форма ЛГ-16), оскільки вся необхідна інформація вже відображена в Журналі показників по розпилюванню деревини та роботі лісопильних рам (форма ЛГ-17). Крім

того, дані, що містяться в Наряді на відпуск лісопродукції (форма ЛГ-20) та Журналі реєстрації нарядів на відпуск лісопродукції (форма ЛГ-21), дублюють інформацію з Реєстру товарно-транспортних накладних (форма ЛГ-9), що ускладнює та підвищує трудомісткість процедури відпуску лісопродукції.

Отже, нинішня система та форми первинного обліку продукції лісового господарства потребують поліпшення. Для усунення вказаних недоліків вважаємо за доцільне запропонувати деякі зміни.

По-перше, в Рапорті про рух лісопродукції (форма ЛГ-6) в розділі "Списано" стовпчик "В підвозку, вивозку" пропонується змінити на "Внутрішньолісгоспні переміщення" і розділити його на два підстовпчики: "лісництво" і "цех переробки". Це дозволить спростити та полегшити звірки внутрішньолісгоспних переміщень та зберегти лісопродукцію.

По-друге, планується виключити з документообігу один примірник Реєстру товарно-транспортних накладних (ф. ЛГ-9), а також Змінний рапорт (ф. ЛГ-16) (у двох примірниках), Відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини (ф. ЛГ-18), Журнал реєстрації нарядів на відпуск лісопродукції (ф. ЛГ-21) із-за їхньої недоцільності. Це дозволить лісовому господарству зекономити робочий час.

По-третє, з метою оптимізації документального оформлення списання лісопродукції пропонуємо:

а) при реалізації сортиментів лісопродукції замінити Наряд на відпуск лісопродукції (форма ЛГ-20) на належно оформлений рахунок на оплату, який подається до лісництва разом із платіжними документами;

б) при списанні лісопродукції для власного використання, відпускати її без оформлення наряду, а реєстрацію здійснювати в Журналі надходження лісопродукції від вивозки (форма ЛГ-10).

У зазначених випадках рух лісопродукції підтверджується товарно-транспортними накладними.



Пропозиції щодо вдосконалення Рапорту про рух лісопродукції (форма ЛГ-6) можуть бути реалізовані безпосередньо на підприємстві шляхом адаптації чинної спеціалізованої форми первинного обліку лісопродукції. Відповідно до п.2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, документування господарських операцій може здійснюватися за допомогою створених самостійно бланків, які обов'язково повинні містити реквізити типових або спеціалізованих форм. Також, рекомендації про відмову від використання деяких первинних документів і їх заміну на інші можна впровадити в лісовому господарстві, внівши відповідні зміни до графіка документообігу, що буде здійснено головним бухгалтером.

Лісове господарство, використовуючи ліс як природне багатство, виконує численні стратегічні функції, зокрема екологічну, економічну, політичну та соціальну. Для забезпечення ефективного функціонування лісогосподарських підприємств та контролю за їхньою діяльністю необхідно розробити високоякісну облікову систему. Дослідження виявило специфіку, труднощі та актуальні завдання, що стосуються обліку в лісовій галузі:

- визначення способів оцінювання лісу та лісових ресурсів для ведення бухгалтерського обліку;
- розробка підходу до обліку біологічних активів лісу та їх відображення в обліковій системі, який дасть змогу капіталізувати витрати на утримання, вирощування, відтворення та охорону лісу, а також інші супутні заходи, з наступним включенням цих витрат до собівартості продукції;
- створення методів калькулювання продукції, що забезпечить урахування не лише фактично понесених витрат на виробництво, але й вартості лісу.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Ключовим завданням підприємств у галузі лісового господарства є забезпечення постійного розвитку лісокористування, раціональна організація використання лісових ресурсів, ефективне управління землями лісового фонду, формування оптимальних порід, складу та вікової структури лісів, а також підвищення продуктивності, товарності, якості та стійкості лісових насаджень. Водночас, діяльність підприємств лісового господарства повинна бути прибутковою і рентабельною. Щоб підвищити ефективність виробництва в лісовому господарстві, необхідно здійснювати комплексну оцінку всіх аспектів його виробничої діяльності. Таким чином, результати оцінки дозволяють виявити та розв'язати основні проблеми, які пов'язані з плануванням, організацією та управлінням у лісовому господарстві.

Основною метою лісогосподарського виробництва є задоволення потреб у лісових ресурсах, при цьому забезпечується безперервне виконання функцій лісів, таких як захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі та ресурсні. Таким чином, внаслідок лісогосподарської діяльності не лише створюється цінна та незамінна продукція, але й вирішуються численні екологічні проблеми: поліпшення кліматичних умов, в тому числі протидія змінам клімату, регулювання режимів вод у ріках, захист сільськогосподарських ландшафтів від суховіїв і нестачі вологи, а також протидія ерозії ґрунтів та підтримка здорового середовища існування людини є важливими завданнями.

За результатами дослідження діяльності Філії «Бердичівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» можна зробити висновки: чистий дохід від реалізації продукції зростав протягом 2019-2023рр, так даний показник у 2019 році становив 65451 тис. грн., а у 2023 році 124641,1 тис. грн., що більше на 59190,1 тис. грн. або на 90,4%. Собівартість реалізованої продукції в 2023 р.

склала 102628,1 тис. грн., що по відношенню до 2019 р. більше на 49360,1 тис. грн., або на 92.7%. Інші операційні доходи у 2023 році порівняно з 2019 роком зросли на 667 тис. грн. або на 286,3%. Адміністративні витрати зросли на 8508,2 тис. грн. або на 141,7 %. Витрати на збут скоротилися на 2764,7 тис. грн. або на 78,1%. Інші операційні витрати у 2023 році також вирости на 1558 тис. грн. порівняно з 2019 роком, і склали відповідно 3821 тис. грн., але порівняно з 2022 роком вони зменшилися на 79 тис. грн. або на 2%. Чистим фінансовим результатом діяльності лісового господарства протягом 2022-2023 рр. був прибуток, у 2023 році він склав 3640,5 тис. грн., що значно більше, ніж у попередні роки: на 3151,5 тис. грн. ніж у 2019 році, на 3488,5 тис. грн., ніж у 2020 році, на 2935,5 тис. грн., ніж у 2021 році, на 425,5 тис. грн. ніж у 2022 році. Рентабельність лісового господарства зросла у 2023 році, порівняно з 2019 роком на 2,17%.

Для забезпечення ефективного функціонування лісогосподарських підприємств та контролю за їхньою діяльністю необхідно розробити високоякісну облікову систему. Дослідження виявило специфіку, труднощі та актуальні завдання, що стосуються обліку в лісовій галузі:

- визначення способів оцінювання лісу та лісових ресурсів для ведення бухгалтерського обліку;
- розробка підходу до обліку біологічних активів лісу та їх відображення в обліковій системі, який дасть змогу капіталізувати витрати на утримання, вирощування, відтворення та охорону лісу, а також інші супутні заходи, з наступним включенням цих витрат до собівартості продукції;
- створення методів калькулювання продукції, що забезпечить урахування не лише фактично понесених витрат на виробництво, але й вартості лісу.

1. . . . .  
:  
, « » . 2020. . 55.
2. . . . .  
: . . . . . 2021. 333 c.
3. i . . . . .  
« » . 2021. 234 .
4. . . . .  
/ . . . . / : . 2021. 200 .
5. . . . . : . / . . . . , . . . .  
. . . . . 2021. 380 c.
6. . . . . : . / . . . . :  
. 2019. 368 .
7. . . . . , . . . .  
. . . . .  
. . . . . : . 2019. 4. .  
76-87.
8. . . . . , . . . . , . . . .  
. . . . . : . . . . . 2021.  
416 .
9. . . . .  
- / , ,  
: . . . . / . . . .  
. . 2019. . 30. . 8-12. [ ]  
:

10. . . . .  
: - .  
, 2021. .445.
11. . . . :  
: . 2020. 24 .
12. . . , .  
. : « . » . 2019. 204 .
13. . . . .  
. 3, 2023.
14. . . . ( )  
: , , / . . . , . . .  
. : - . 2024. 163 .
15. . . . : :  
/ . . . . : . 2021. 187 .
16. . . . .  
. . 2020. 4. : C. 10-16.
17. . . . : ,  
/ . . . [ .]  
. ] ; . . . . ; - .  
. : . 2020. 611 c.
18. . . . : .  
21.01.1994 . 3852- . URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>  
( : 2.11.2024).
19. . . . / . . , . . , . . , . .  
. . . : . 2021. 608 .
20. . . . : / . . : . . .  
. : . 2019. 99 .
21. . . . :  
« . » « . »

» . : - . 2019.  
64 .

22. . . / . .  
[ ] :  
http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\_biol/nvnltu/15\_7/170\_Lycur\_15\_7.pdf

23. [ ] :  
. 2019. :  
Brosura\_DALR\_2019\_web%.pdf

24. . . , . .  
. : . 2019. 22(17). . 227-237.

25. . . - . .  
- : . : . .  
. 2024 . . 170. . 2024. . 416-423.  
18

26. . . - . .  
. , . : . .  
- . 27 . 2024 . . 2024. . 211-217.

27.  
( , ) , ,  
14.05.2013 . 124

[ ] . URL: <https://law.dt-kt.com/nakaz-derzhavnogo-agenstva-lisovyh-re/>.

28. ,  
01.04.2015 .  
89 [ ] . URL:

[http://www.ukrstat.gov.ua/metod\\_polog/metod\\_doc/2015/89/89\\_2015.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2015/89/89_2015.htm)

29. ( ) 30 «  
», 18.11.2005

. 790 [ ]. URL:  
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> 7.

. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

30. . . . 2021. 6. . 387-390.

31. . . .  
: . 2021. . V. .2. . 148 – 154.

32. . . . : . . . :  
. 2019. 524 .

33. . . .  
2021. 2(14).: . 17-20.

34. , ,  
, ,  
30.11.1999 . 291.

35. ( ) 15 « »  
29.11.99 . 290 [ ] :  
<http://www.zakon.rada.gov.ua>

36. ( ) 16 « »  
31.12.99 . 318 [ ] :  
<http://www.zakon.rada.gov.ua>

37. ( ) «  
» 28.12.2000 . 353.

38. ( ) 30 «  
» H 790 i 18.11.2005 [ ]  
: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

39. :

16.07.1999 .( ).

40. ..

: - : / ..,

. . . : . 2020. : . 218-223.

41. . .

.

8.

. 2021. .82.

42. . . :

/ . . , .. , . . . . :

, 2022. 284 .

43. . . ,

-

:

.

.

:

, 2022. 487 .

44. . . -

-

. . 2020. 1(75). . 93-

102.

45. . .

.

. 2020. . 22.10. . 194-198.

46. . .

.

,

. 2021. . 3(24). . 532-536.

47. . . , :

/

. . . : . 2022. 28 .

48. . . :

:

.

::

.

2019. . 143.