

## СЕКЦІЯ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

**Сторожук Т.М.***кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Національного університету державної податкової служби України***Дружинська Н.С.***старший викладач кафедри бухгалтерського обліку  
Національного університету державної податкової служби України*

### ПЛАНУВАННЯ ТА ОБЛІК НЕДЕРЕВНИХ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

У статті розкрито значення спеціального використання лісових ресурсів недеревного походження та виділено їхні особливості. Розглянуто досвід науковців щодо визначення запасів недеревних лісових ресурсів на прикладі грибів та ягід. Обґрунтовано необхідність прогнозування, планування та ведення кількісного обліку промислово значущих видів лісових ресурсів недеревного походження.

**Ключові слова:** недеревні лісові ресурси, спеціальне використання лісових ресурсів, урожайність недеревних лісових ресурсів.

#### **Сторожук Т.Н., Дружинская Н.С. ПЛАНИРОВАНИЕ И УЧЕТ НЕДРЕВЕСНЫХ ЛЕСНЫХ РЕСУРСОВ**

В статье раскрыто значение специального использования лесных ресурсов недревесного происхождения и выделены их особенности. Рассмотрен опыт ученых относительно определения запасов недревесных лесных ресурсов на примере грибов и ягод. Обоснована необходимость прогнозирования, планирования и ведения количественного учета промышленно значимых видов лесных ресурсов недревесного происхождения.

**Ключевые слова:** недревесные лесные ресурсы, специальное использования лесных ресурсов, урожайность недревесных лесных ресурсов.

#### **Storozhuk T.M., Druzhynska N.S. PLANNING AND ACCOUNTING OF NON-TIMBER FOREST RESOURCES**

This article represented value of the special use of non-wood forest resources and their features. We described experience of scientists regarding the definition of reserves of non-timber forest resources for example mushrooms and berries. We confirmed necessity of forecasting, planning and doing quantitative account of industrial important species of forest resources non-wood origin.

**Keywords:** non-timber forest resources, special use of forest resources, productivity of non-timber forest resources.

**Постановка проблеми.** Управління підприємством передбачає, зокрема, пошук резервів для подальшого розвитку та підвищення прибутковості діяльності. Для підприємств лісового господарства актуальним є пошук резервів підвищення ефективності використання наявного природно-ресурсного потенціалу. Одним із можливих джерел підвищення прибутковості підприємств лісового господарства є залучення до господарського використання ресурсів недеревного походження. Раціональне використання грибів, соку, лікарських рослин, дикорослих ягід тощо лісгосподарськими підприємствами неможливе без належного планування та обліку таких ресурсів. У практичній діяльності підприємств лісового господарства зазначені ресурси підлягають у кращому випадку прогнозуванню, але не підлягають плануванню та достовірному обліку.

Неналежне інформаційне забезпечення щодо усіх видів лісових ресурсів призводить до прийняття неефективних управлінських рішень, зменшення доходності та рентабельності діяльності [1, с. 6].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У лісгосподарській науці та практиці опрацьовані різноманітні методи і методичні підходи до визначення ресурсів дикорослих ягід і грибів. Однак навіть досить досконалі методи через різні причини не знайшли широкого застосування на виробництві. Розвиток цих методів свого часу досліджували Є. Алексєєв, Б.П. Васильков, Ф. Докучаєв, І. Забівкін,

М. Куроптєєв, А. Преображенський, І.В. Хархардін та ін. До більш сучасних дослідників даного питання варто віднести С.В. Бічіка, Є.І. Сенька, Д.А. Телішевського, О.І. Фурдичка, І.В. Шавурську, А.Д. Янушкка та ін.

**Постановка завдання.** Облік дикорослих ресурсів у вузькорегіональному масштабі (в межах підприємств, лісництв і кварталів) є запорукою переведення цього різновиду діяльності на планову промислову основу. Наявність даних про можливі обсяги збору грибів і дикорослих ягід дає змогу підприємствам запланувати логістику, доходи від реалізації супутньої та побічної продукції, а також суму рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Тому завданням статті є висвітлення необхідності планування та основних способів і методів кількісного обліку недеревних ресурсів з метою організації їх натурного обліку та узагальнення даних в натуральних і грошових вимірниках для забезпечення формування повної та достовірної інформації фінансової, статистичної та податкової звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, розміщення пасік, заготівля сіна, випасання худоби відповідно до Лісового кодексу України [2] відноситься до побічних лісових користувачів. Заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені та деревних соків є другорядними лісовими матеріалами. Стаття 66 Лісового кодексу України

[2] щодо загального використання лісових ресурсів передбачає, що громадяни мають право в лісах державної та комунальної власності, а також, за згодою власника, в лісах приватної власності вільно перебувати, безоплатно без видачі спеціального дозволу збирати для власного споживання дикорослі трав'яні рослини, квіти, ягоди, горіхи, гриби тощо. Спеціальне використання лісових ресурсів при здійсненні побічних лісових користувань та заготівлі другорядних лісових матеріалів проводиться відповідно до ст. ст. 72, 73 Лісового кодексу України [2], як для власних потреб, так і за умови промислової заготівлі, з обов'язковою випискою Лісового квитка. Лісовий квиток – єдиний дозвільний документ в Україні, який надає право лісогосподарським підприємствам, а також приватним компаніям, проводити промислову заготівлю дикорослих грибів, ягід та лікарської сировини в лісах України.

Недеревні лісові ресурси є особливим видом ресурсів лісогосподарських підприємств, що безпосередньо впливає на організацію і методику їх планування та обліку. Особливість полягає в тому, що:

- вони є дикорослими природними ресурсами;
- більшість з них мають сезонний характер;
- їх поява або відсутність залежить від природно-кліматичних та метеорологічних умов;
- їх кількість залежить від урожайності (інтенсивності плодоносіння) і природно-кліматичних та метеорологічних умов;
- вони потребують мінімум затрат на виробництво, але максимум затрат на охорону;
- вони є багаторічними або самовідновлюваними (самовисівними), але їх поява і зникнення з року в рік є не завжди передбачуваними, прогнозованими.

Крім того, як і всі біологічні ресурси рослинництва, дуже залежать від площі і якості землі, на якій вони ростуть, та набагато меншою мірою – від господарювання. Виходячи з того, що активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, зумовить отримання економічних вигод у майбутньому, при класифікації лісових ресурсів ми не схильні до думки про однозначне віднесення недеревних лісових ресурсів до складу активів підприємств лісового господарства. Якщо їх заготівля не поставлена на постійну промислову основу, не здійснюється постійно з року в рік, то не включаємо до активів, оскільки це ресурси, які не можуть бути повністю контрольовані підприємством (можуть уродити, можуть не уродити, і це не залежить від ведення господарства, керівництва, діяльності тощо), а залежить від природно-кліматичних та щорічних метеорологічних умов. Хоча, якщо є плодоносіння (урожай), ймовірність отримання економічної вигоди в майбутньому від використання такого запасу буде завжди. Відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство» [3], урожай – це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу і може повною мірою застосовуватися щодо недеревних лісових ресурсів. Формування інформації про потенційні обсяги заготівлі та використання недеревних лісових ресурсів може здійснюватися на позабалансових рахунках, наприклад, у складі непередбачених активів у рамках управлінського та стратегічного обліку.

Хоча, враховуючи важливість, цінність, значну вартість та постійне зростання попиту, вважаємо за доцільне у всіх підприємствах лісового господарства постійне їх планування, прогнозування та облік. У цьому сенсі погоджуємося з Є.І. Сенько

та О.І. Фурдичко [4, с. 45], які вважають, що врожайність грибів і дикорослих ягід необхідно прогнозувати щорічно. З цією метою вважаємо за необхідне під час лісовпорядкування лісокористувачів ВО «Укрдержліспроєкт» в обов'язковому порядку виготовлення Плану розміщення ягідників, харчової, лікарської і технічної сировини та проектувати потенційну можливість їх отримання. Саме ВО «Укрдержліспроєкт» здійснює топографічно-геодезичні роботи, ґрунтово-типологічні, лісопатологічні та інші обстеження і дослідження, виконує комплекс робіт по створенню, веденню, експлуатації і впровадженню в лісове господарство таксаційного (тематичного) і картографічного повидільних банків даних по лісовому фонду, а також за здійсненню безперервної лісової інвентаризації. Це дасть змогу забезпечити своєчасну підготовку та подання даних про передбачувані площі, види недеревних ресурсів, урожайність, обсяги зборів тощо. У свою чергу, підприємствам лісового господарства доцільно щорічно здійснювати прогнозування та планування урожайності промислово значущих та інших недеревних лісових ресурсів для організації їх заготівлі та збуту. Інформація про фактично зібрані обсяги недеревних лісових ресурсів може формуватись у вигляді внутрішньогалузевої звітності.

Для визначення ресурсів дикорослих ягід, грибів тощо різні автори пропонують різноманітні методи і методичні підходи. Але як немає єдиного підходу в теорії, так і через різні причини вони не знайшли широкого застосування в практичній діяльності лісогосподарських підприємств. За даними, наведеними у [4, с. 60-61], спроби дати кількісну оцінку ресурсів недеревного походження зробили ще у 1875 році Є. Алексеев і в 1879 році М. Куроптеев. Запаси ресурсів ягід і грибів визначалися «на око», без натурних досліджень. Запаси грибів визначали також А. Преображенський у 1903 р., І. Забівкін – у 1911 р., Ф. Докучаєв – у 1912 р. та ін. Виходячи з норми споживання грибів на душу населення за даними споживчих бюджетів на 1921–1924 рр., І.В. Хархардін визначив запаси грибів у колишньому СРСР. Однак у зв'язку з недостатньою кількістю опрацьованого матеріалу, одержані дані про запаси грибів є приблизними. Незважаючи на те, що результати досліджень на цьому етапі (1875–1924) були не досить точними і обґрунтованими, не мали належної методичної бази, їх не можна недооцінювати, оскільки це були перші дослідження, що стосувалися визначення ресурсів грибів і ягід.

Дослідження наступного етапу характеризуються більш високим науковим і методичним рівнем у визначенні ресурсів. Уперше за роки радянської влади була організована Північна планова комісія, яка у 1933–1935 рр. вивчала ресурси дикорослих ягід і грибів у північних районах Росії. Уперше для визначення запасів дикорослих ягід, плодів і грибів комісією був розроблений метод облікових площ. Запас визначали за допомогою двох показників – врожаю на 1 га і площ ягідних і грибних родовищ. Результати роботи і методика досліджень комісії знайшли відображення в праці «Запаси і збори дикорослих ягід і грибів у Північному краї» (1935 р.) [4, с. 60-61].

Врожайність грибів та ягід з одиниці площі (з 1 га) визначалася шляхом разового збору з «пілотної» проби і опитування місцевого населення. У результаті Північна планова комісія умовно визначала врожайність грибів і ягід в обсязі 1 ц з 1 га, хоча було зазначено, що в деяких випадках можли-

вий вимір врожаю і в тоннах. У розрізі видів грибів і ягід площі не обліковувалися, і площа розповсюдження умовно була прийнята в розмірі площі лісу. Шляхом множення показника врожайності грибів або ягід з 1 га на облікову площу, визначалась врожайність для окремих районів чи областей. Автори комісії, усвідомлюючи недоліки своїх досліджень за методикою обліку грибів та ягід, дійшли висновку, що для отримання більш точних даних в подальшому необхідно продовжувати дослідження в цій галузі [5, с 6].

Б.П. Васильков [6] першим спробував визначити ресурси дикорослих окремого регіону в розрізі районів, лісових підприємств, лісництв і кварталів. Дослідженням Б.П. Васильков присвятив кілька десятиліть, унаслідок чого запропонував оригінальний метод обліку ресурсів їстівних грибів у лісах СРСР. Для визначення ресурсів грибів Б.П. Васильков використовував два показники: площі грибних родовищ і врожайність грибів з одиниці площі. На основі багаторічних досліджень він дійшов висновку, що площі грибних родовищ необхідно прийняти на рівні, який не перевищує 10% загальної вкритої площі підприємства, області, республіки. Врожайність грибів, тобто другий показник, за даними власних досліджень був встановлений на рівні 100 кг на 1 га. Однак, визначаючи ресурси грибів, він виключав червиві гриби, які становили 50% усього врожаю.

Для точного обліку ресурсів дикорослих він запропонував картографічний метод. Суть його полягає в тому, що після обстеження площ дикорослих у природі і визначенні на них врожайності, основні їх місця зростання із уточненням врожайності, наносяться на карту певного масштабу і замальовують у відповідний колір. За цим методом у 1968 році Б.П. Васильков визначив урожайність і склав карту запасів грибів для Марійської Автономної Республіки.

Для визначення врожайності ресурсів їстівних грибів, дикорослих ягід і лікарсько-технічної сировини А.Д. Янушко і С.В. Бічік заклали постійні і тимчасові пробні площі. У результаті обробки матеріалів досліджень автори з'ясували, що на врожайність грибів великий вплив мають тип лісу, вік і повнота насаджень. Одночасно визначали і рівень червивості грибів. Але автори приділили не достатньо уваги другій складовій – площі ягідників і грибних родовищ, що дещо применшує значення виконаних ними досліджень та їх точність [4].

Особливе місце серед дослідників, які займалися визначенням ресурсів недеревного походження, належить Д.А. Телішевському [5, с 7-8], який, враховуючи тісний взаємозв'язок між лісовою рослинністю і грибами, зробив припущення, що у певних типах лісу будуть поширюватися і відповідні види грибів, а площі насаджень цих типів будуть дорівнювати грибним площам. Але окремі види грибів можуть рости в декількох типах умов поширення. Крім того, в одному і тому ж типі лісу гриби ростуть не на всіх площах, тому за одними лише даними про лісову типологію облік грибних площ точно здійснити неможливо. Але такий метод більш точний, порівняно з обліком за вкритими лісом площами в цілому чи за переважаючими породами. За типами умов поширення можливо лише встановити можливу наявність тих чи інших видів грибів і дикорослих ягід, а не фактичну площу, вкрити ними.

Для визначення грибних і ягідних насаджень, Д.А. Телішевський [5, с 8-10] вважає за необхідне ознайомлення із плановими і статистичними матеріалами: плани лісонасаджень та таксаційні описи,

а також ґрунтово-лісотипологічні дослідження площ і статистикою заготівель. Для визначення грибних і ягідних площ необхідно здійснювати їх натурний облік у кварталах усіх лісових обходів, приймаючи до уваги площі поширення лише промислово значущих продуктів. Виявлення грибних та ягідних площ доцільно проводити за допомогою способу анкетної інвентаризації шляхом опитування державної лісової охорони і місцевого населення та нанесення отриманої інформації на карту за переважаючими видами.

Для визначення врожайності грибів та ягід запропоновано закладення пробних площ, на яких необхідно вести облік протягом періоду їх досягання протягом декількох років, що дасть змогу зібрати дані для визначення періодичності врожайності. Облік запасів грибів та ягід на досліджуваних територіях Д.А. Телішевський пропонує визначати шляхом множення площі їх родовищ (га) на врожайність (кг) для кожного лісового кварталу, обходу, лісництва, лісгосподарського підприємства, району тощо [5, с 14].

Враховуючи усі наявні теоретичні та практичні напрацювання, можна зробити висновок про можливість і необхідність планування, прогнозування та оперативного, управлінського та стратегічного обліку і контролю лісових ресурсів на кожному лісгосподарському підприємстві, за обласними управліннями лісових та мисливських господарств та в Україні в цілому.

При наявності точних даних про дикорослі ресурси лісові підприємства можуть на території свого лісового фонду виділяти сировинні бази грибів та ягід і закріплювати їх за конкретними заготівельними організаціями. Це дасть змогу, по-перше, систематично здійснювати контроль за дотриманням організаціями-заготівельниками правил збирання дикорослих ресурсів, по-друге, здійснити економічну оцінку цих ресурсів. У межах підприємств лісового господарства така можливість існує, оскільки всі ліси добре впорядковані, їх площі розбиті на відносно невеликі квартали і всі майстри лісу добре знають свої виділи [4, с. 66].

Отже, важливого значення в умовах спеціального користування лісовими ресурсами набуває питання вдосконалення їх планування та прогнозування як основи для здійснення обліку фактичних заготівель. Це не випадково, оскільки підприємства не здійснюють планування, прогнозування, облік, калькулювання собівартості продукції грибів, ягід і плодів, відповідно, і контроль. Більш того, на підприємствах навіть не передбачено спеціальних форм для калькулювання собівартості продукції дикорослих ресурсів. Натурний облік площ розповсюдження та кількості заготовлених недеревних лісових ресурсів доцільно здійснювати в натуральних вимірниках, які за кожним видом недеревної продукції мають бути визначені: можливі – по галузі, а фактично використовувані – в межах облікової політики підприємства. Підсумкові дані про недеревні лісові ресурси необхідно подавати в статистичній, внутрішньогалузевій звітності та примітках до річної фінансової звітності. Крім того, такі дані використовують для розрахунку суми рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у податковій звітності.

Належна організація обліку недеревних лісових ресурсів є основою забезпечення управління достовірною та повною інформацією щодо наявності, збереження, використання та відтворення лісових ресурсів, а також виявлення негативних тенденцій та відхилень від цільових показників, резервів під-

вищення ефективності використання наявного природно-ресурсного потенціалу лісогосподарських підприємств.

**Висновки.** Результати досліджень свідчать про те, що система планування, обліку, контролю та калькулювання недревних лісових ресурсів на підприємствах лісового господарства потребує подальшого вдосконалення. Назріла об'єктивна необхідність включити до системи показників виробничо-господарської діяльності підприємств основні економічні показники заготівлі продукції із дикорослих, нарівні з іншими видами продукції [4, с. 47-48]. У лісогосподарських підприємствах необхідно складати Програми формування, збереження та обліку лісових ресурсів, а не лише головних лісоутворюючих порід, де, за допомогою різних способів та методів, здійснювати планування та прогнозування обсягу деревних та недревних лісових ресурсів. У межах підприємств лісового господарства, використовуючи планові і статистичні матеріали (плани лісонасаджень, таксаційні описи, ґрунтово-лісотипологічні дослідження площ, статистику заготівель тощо), треба складати плани та прогнози обсягів одержання недревних лісових ресурсів в розрізі конкретних ділянок, видів продукції та строків надходження. У даному сенсі великого значення набувають натуральні вимірники та

натурний облік, який дає змогу також шляхом проведення інвентаризації здійснювати облік площ та обсягів фактичних заготівель недревних лісових ресурсів. Розкриття інформації про економічний та екологічний стан лісових ресурсів підприємств лісового господарства України дасть змогу підвищити рівень їхньої інвестиційної привабливості.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Шавурська І.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з лісокористування на засадах стійкого розвитку : автореф. дис. ... кандидата економ. наук / Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2015. – 21 с.
2. Лісовий кодекс України : за станом на 28.12.2015 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_027).
4. Сенько Є.І., Фурдичко О.І. Економіка комплексного використання і відтворення харчових ресурсів лісу. – Львів : Місіонер, 1996. – 296 с.
5. Телишевский Д.А. Заготовка недревесной продукции леса. – М. : Лесная промышленность, 1973. – 63 с.
6. Васильков Б.П. Лекарственно-технические и съедобные растения в МАО (Марийской автономной области). – Йошкар-Ола : Маркнигоиздат, 1932. – 64 с.

УДК 336.717.6

**Сулима М.О.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку й аудиту  
Інституту банківських технологій та бізнесу  
Університету банківської справи*

**Прокопенко С.П.**

*аспірант кафедри обліку й аудиту  
Університету банківської справи*

## РОЛЬ І ФУНКЦІЇ БАНКІВ – УЧАСНИКІВ ПРОМИСЛОВО-ФІНАНСОВИХ ГРУП

У статті досліджено основні види промислово-фінансових груп в Україні. Розглянуто роль і функції банків у складі промислово-фінансових груп. Охарактеризовано основні позитивні і негативні наслідки промислово-фінансових груп. Досліджено головні аспекти контролю та банківського нагляду.

**Ключові слова:** банк, промислово-фінансова група, капітал, нагляд, контроль.

**Сулима М.А., Прокопенко С.П. РОЛЬ И ФУНКЦИИ БАНКОВ – УЧАСТНИКОВ ПРОМЫШЛЕННО-ФИНАНСОВЫХ ГРУПП**

В статье исследованы основные виды промышленно-финансовых групп в Украине. Рассмотрены роль и функции банков в составе промышленно-финансовых групп. Охарактеризованы основные положительные и отрицательные последствия промышленно-финансовых групп. Исследованы основные аспекты контроля и банковского надзора.

**Ключевые слова:** банк, промышленно-финансовая группа, капитал, надзор, контроль.

**Sulima M.O., Prokopenko S.P. ROLE AND FUNCTION OF BANKS PARTICIPANTS INDUSTRIAL AND FINANCIAL GROUPS**

In the article the main types of industrial and financial groups in Ukraine. The role and function of banks in the industrial and financial groups. Characterize the main positive and negative effects of industrial and financial groups. Studied the main aspects of control and banking supervision.

**Keywords:** bank, industrial and financial group, capital supervision and control.

**Постановка проблеми.** В Україні промислово-фінансові групи (далі – ПФГ) як найбільш популярна форма об'єднання капіталу являють собою об'єднання окремих компаній з метою отримання прибутку в межах чинного законодавства. Йдеться про холдинги, концерни, корпорації тощо. Банки відіграють неабияке значення у

процесі діяльності ПФГ. Адже вони є і джерелом фінансування, і безпосереднім керівником групи, і її обслуговуючим центром. Нині вітчизняне законодавство не зовсім чітко визначає механізм і правила функціонування ПФГ в Україні. Крім того, важливо дослідити головні аспекти нагляду банків учасників ПФГ.