

О.В. Шавурська, аспір.

Житомирський державний технологічний університет

ЛІСОВІ РЕСУРСИ ЯК ОБ'ЄКТ ГОСПОДАРЬСЬКОГО КОНТРОЛЮ

(Представлено д.е.н., проф. Замула І.В.)

Розглянуто значення та об'єкти зовнішнього та внутрішнього контролю за лісовими ресурсами. Визначено організаційні засади при проведенні внутрішнього контролю.

Ключові слова: *лісові ресурси, зовнішній контроль, внутрішній контроль.*

Постановка проблеми. Збереження, раціональне використання та відтворення лісових ресурсів є одним із пріоритетних напрямів розвитку лісового господарства України. У зв'язку з обмеженістю лісових ресурсів необхідно посилити контроль за їх ефективним і раціональним використанням та відтворенням. Контроль за станом лісових ресурсів є надзвичайно важливим, адже здійснюється з метою перевірки наявності та стану цих природних ресурсів, запобігання незаконних рубок; визначення доцільності здійснених витрат на відтворення, утримання та експлуатації лісових насаджень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні та практичні аспекти організації контролю висвітлені в наукових працях вітчизняних вчених, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговської, Л.В. Дікана, Л.В. Нападівської, В.П. Пантелєєва, В.О. Шевчука. Особливості проведення господарського контролю операцій з лісовими ресурсами розглянуті в дослідженнях В.Д. Гоцуляка, Н.С. Котлярєвської, Л.М. Пелиньо, В.О. Озерана, М.Ю. Чік. Не применшуючи значення внеску в науку вказаних дослідників, залишається ряд невирішених питань щодо організації контролю за лісовими ресурсами, оскільки вони не розглядаються як самостійні об'єкти бухгалтерського обліку.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та удосконаленні організації внутрішнього контролю операцій з лісовими ресурсами, що сприятиме збереженню, раціональному використанню та відтворенню цих ресурсів.

Викладення основного матеріалу. Контроль є одним із інструментів управління, що дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови та фактори, які заважають ефективному здійсненню господарської діяльності

суб'єктів господарювання. Господарський контроль наявності та стану лісових ресурсів спрямований на вирішення завдань, пов'язаних, насамперед з правильністю відображення в обліку операцій щодо використання та відтворення лісових ресурсів; формування їх вартості; дотримання вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; визначення матеріально відповідальних осіб; контролем за дотриманням встановлених норм лісозаготівель, виявлення фактів проведення незаконних рубок деревини, перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах та формах фінансової звітності тощо.

На основі проведеного дослідження встановлено, що відсутній єдиний підхід до визначення сутності поняття “контроль”. Так Ф.Ф. Бутинець [2, С. 9], В.П. Пантелєєв [7, С. 375] під контролем розуміють систематичне спостереження та перевірку відповідного процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених в ході виконання цих рішень.

Т.А. Бутинець вважає, що контроль – це комплексна міжфункціональна концепція управління, метою якої є координація систем планування, обліку та аналізу інформаційного забезпечення системи управління з метою збереження майна власника та прийняття відповідних рішень; цілеспрямована дія на процес суспільної праці для досягнення поставленої власником мети шляхом ефективного використання ресурсів, здійснення профілактики порушень та запобігання втрат майна власника [2, С. 39].

Н.Г. Виговська розглядає контроль з двох позицій: у вузькому та широкому значенні. У вузькому значенні контроль пов'язаний з функцією управління, оскільки в бухгалтерському обліку формується інформаційна база для контролю, тобто під контролем розуміється перевірка діяльності кого-небудь або чого-небудь. Ширше значення має поняття “контроль в управлінні” – це процес, що забезпечує відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням, спрямований на успішне досягнення поставлених цілей [6, С. 365].

Л.В. Дікань [4, С. 45] контроль трактує як систему відносин з приводу систематичного спостереження та перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від завданих параметрів.

На наш погляд, Т.А. Бутинець найповніше розкриває сутність поняття “контроль”, адже розглядає його як цілісну систему управління діяльністю підприємства, що забезпечує координацію всіх підсистем управління. Вважаємо, що контроль необхідно розглядати як систему заходів та інструментів, що забезпечують достовірне та ефективне ведення господарської діяльності підприємства, збереження його майна, раціональне використання наявних ресурсів, а також попередження й виявлення та виправлення помилок і надання рекомендацій для їх усунення.

Здійснення контролю передбачає наявність суб'єктів контролю, зокрема зовнішніх та внутрішніх (рис. 1).

До компетенції суб'єктів зовнішнього контролю за лісовими ресурсами належать питання здійснення державного контролю щодо дотримання норм лісового законодавства лісовим господарствами (постійними користувачами лісу) та юридичними та фізичними особами, які є тимчасовими користувачами лісу.

Державне агентство лісових ресурсів є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері лісового господарства. Державне агентство лісових ресурсів здійснює контроль шляхом проведення планових та позапланових перевірок підприємств лісового господарства. Планова перевірка лісових господарств проводиться не частіше одного разу на рік, а її тривалість не може перевищувати п'ятнадцяти робочих днів, а для суб'єктів малого підприємництва – п'яти робочих днів. При здійсненні позапланової перевірки з'ясовують лише ті питання, необхідність перевірки яких стала підставою для її проведення, з обов'язковим зазначенням цих питань у посвідченні (направленні) на здійснення перевірки. Тривалість позапланової перевірки не може перевищувати десяти робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – двох робочих днів, якщо інше не передбачено законом. Продовження строку здійснення планової та позапланової перевірки не допускається.

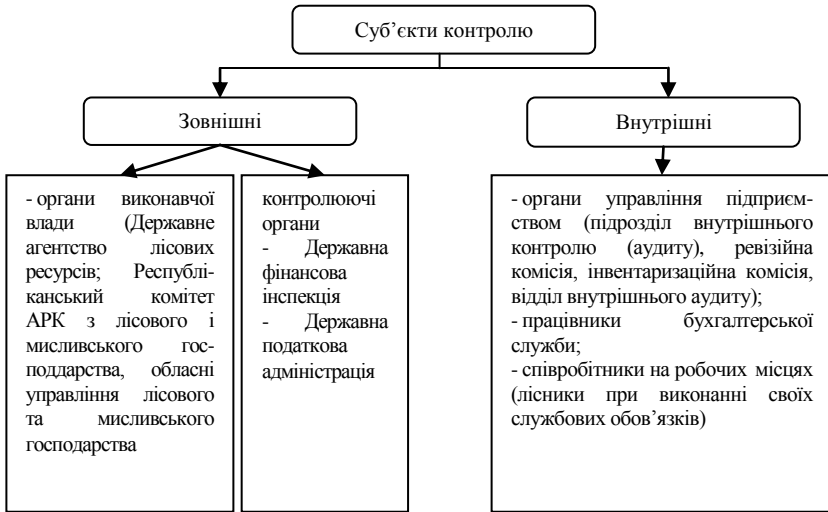


Рис. 1. Суб'єкти контролю за лісовими ресурсами

Державна фінансова інспекція України (ДФІУ) здійснює контроль за використанням бюджетних коштів, які були надані для ефективного функціонування лісових господарств. ДФІУ здійснює державний контроль через інспектування, що полягає у виявленні фактів порушень чинного законодавства та встановленні винних осіб у їх допущенні (проводиться у формі ревізії), а також ДФІУ проводить державний аудит, що полягає в перевірці використання державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, а також доцільності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань за ефективним використанням коштів і майна, станом й достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності за дотриманням законодавства про проведення аукціонів з продажу необробленої деревини.

Державна податкова адміністрація здійснює контроль за дотриманням норм податкового законодавства. Об'єктом перевірки є правильність обчислення та повнота сплати податків (збору за спеціальне використання лісових ресурсів, плати за землю, ПДВ і податку на прибуток). ДПА перевіряє правомірність визначення бази оподаткування зокрема, в частині обсягу заготовленої деревної продукції при проведенні рубок головного користування та рубок догляду, також заниження податкового зобов'язання та завищення податкового кредиту при реалізації лісової продукції.

Відповідно до ст. 330 Податкового кодексу [9], об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів є: деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування та під час проведення рубок догляду в деревостанах віком понад 40 років; другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Таким чином, основне завдання при проведенні зовнішнього контролю – підтвердження дотримання вимог чинного законодавства при здійсненні господарської діяльності, виявлення та попередження зловживань в процесі використання та відтворення лісових ресурсів.

Для забезпечення збереження майна підприємства та підвищення ефективності контролю у боротьбі з безгосподарністю та марнотратством, нестачами, крадіжками створюється відділ (служба) внутрішнього контролю.

Пропозиції щодо підвищення ефективності внутрішнього контролю за лісовими ресурсами наведені в дослідженнях В.Д. Гоцулюка, Н.С. Котляревської, Л.М. Пелиньо, В.Д. Гоцуляк [3, С. 62]. Для підвищення ефективності діяльності лісових господарств пропонує здійснювати внутрішній аудит, що дозволить встановити контроль за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку та екологічного обліку, який базується на системному використанні в практиці господарювання економіко-екологічної інформації про стан, формування і використання об'єктів аудиту відповідно до вимог екологічного законодавства та концептуальних засад раціонального лісокористування.

Л.М. Пелиньо [8, С. 57] наголошує на необхідності проведення екологічного аудиту на підприємствах лісового сектора економіки для забезпечення ефективної роботи підприємства в умовах конкурентного середовища. Крім того, екологічний аудит може стати одним із найефективніших інструментів підвищення якості життя як окремої людини, так і суспільства в цілому, переходу від екологічно-небезпечної

до екологічно-безпечної економіки, захисту конституційних прав людини на екологічно-безпечне життя.

Н.С. Котляревська [5, С. 86] об'єктом господарського контролю вважає лише заготовлену деревну (деревний хлист, ділову деревину (сортименти), жердини, деревину дров'яну для технологічних потреб, дрова, хмиз). На наш погляд, до об'єктів господарського контролю необхідно відносити не лише продукцію лісового господарства, але й витрати на відтворення лісових ресурсів та деревні ресурси на різних етапах росту, оскільки лісові ресурси є активами лісових господарств. Лісові ресурси визнаються об'єктом бухгалтерського обліку у випадку виконання таких умов: по-перше, підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом безстрокового користування лісовою ділянкою, по-друге, підприємство здійснює управління лісовими ресурсами та контроль за їх використанням і збереженням, по-третє, існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з їх використанням у господарській діяльності; по-четверте, вартість таких ресурсів можливо достовірно визначити.

Таким чином, об'єктами господарського контролю є лісові ресурси рослинного походження (деревні – деревина на різних етапах росту, недеревні – гриби, лікарські рослини, дикорослі плоди та ягоди), а також витрати, пов'язані з відтворенням, утриманням та експлуатацією лісових насаджень.

Н.С. Котляревська пропонує до завдань фінансового контролю щодо продуктів лісу відносити перевірку: правильності та повноти використання виробничих потужностей, впровадження у виробничу діяльність досягнень науки і техніки, передового досвіду, забезпечення високої якості лісопродукції та відповідність її національним і міжнародним стандартам; правильності нарахування доходів і витрат, зокрема витрат на оплату праці заготівельникам та відповідність фактичних обсягів заготівлі нарахованим сумах збору за спеціальне використання лісових ресурсів тощо [5, С. 87].

До завдань внутрішнього контролю за лісовими ресурсами віднесено:

- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку лісових ресурсів деревного та недеревного походження;
- встановлення правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та звітності щодо витрат, здійснених на збереження, відтворення та експлуатацію лісових ресурсів;
- визначення достовірності та повноти документального забезпечення операцій з лісовими ресурсами;

- правомірності видачі дозволів на право спеціального використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці (лісорубних квитків, ордерів, лісових квитків);

- перевірка дотримання розміру лісозаготівель за кожною породою;

- встановлення обґрунтованості списання відходів лісозаготівель і первинної обробки деревини та повноти їх використання у господарській діяльності;

- оцінка ефективності, повноти та обґрунтованості заходів, що вживаються для мінімізації негативного впливу на лісову екологічну систему;

- правомірність відведення ділянок для проведення санітарних рубок, рубок догляду (освітлення, прочищення, проріджування, прохідні) та об'ємів вилученої в результаті їх проведення, ліквідної деревини, побічної та супутньої деревної продукції;

- достовірність віднесення сум витрат на проведення рубок головного користування та рубок догляду до первісної вартості деревної продукції;

- перевірка правильності нарахування та дотримання строків сплати збору за використання лісових ресурсів;

- виявлення та усунення порушень, а також відшкодування збитків, заподіяних лісовій екологічній системі внаслідок незаконних рубок та інших порушень.

Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю операцій лісовими ресурсами в бухгалтерському обліку підприємства є інформація, яку умовно можна поділити на облікову, яка включає сукупність різноманітних облікових документів (табл. 1) та нормативну, зокрема міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, Кодекси України, Закони України, Укази Президента України, Постанови КМУ, Інструкції та Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку.

Внутрішній контроль залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний та наступний. Попередній контроль проводиться до моменту здійснення операції, тобто в момент планування відтворення лісових ресурсів (плануванням операцій щодо ефективного та оперативного виконання робіт щодо висаджування посадкового матеріалу), підготовчі роботи перед проведенням заготівельних робіт (розробки схеми лісосіки з нанесенням на неї виробничих об'єктів, устаткування, доріг, а також способів проведення лісозаготівельних операцій (звалювання дерев обрубання сучків, трелювання, спуск,

розкрязування, сортування, штабелювання, навантаження деревини, очищення місць рубок).

Таблиця 1

Інформаційна база контролера щодо перевірки операцій з лісовими ресурсами та лісовою продукцією

Група	Документ
Первинні документи	<i>Відтворення лісових ресурсів</i> : акт виконаних робіт, акт використаного посадкового матеріалу, накладні та лімітно-забірні картки, акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту. <i>Заготівельні роботи</i> : наряд-акт на виконання робіт, щоденник приймання лісопродукції від заготівлі, щоденник приймання робіт з розкрязування деревних хлестів, акт приймання-передачі робіт з заготівлі деревини. <i>Реалізація лісової продукції</i> : наряд на відпуск лісової продукції, акт на зміну якості продукції, товарно-транспортна накладна
Регістри бухгалтерського обліку	<i>Заготівельні роботи</i> : журнал виконаних лісогосподарських робіт, рапорт про рух лісопродукції, щоденник приймання робіт з розкрязування деревних хлестів, журнал надходження лісопродукції, відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини, реєстр використаної на власні потреби лісопродукції, журнал реалізації (відпуску) лісопродукції. <i>Закладка посадкового матеріалу та утримання лісових насаджень</i> – журнал-ордер 4, Відомість аналітичного обліку довгострокових біологічних активів 4.2. <i>Облік заготовленої лісової продукції</i> – журнал-ордер № 5 та відомості до нього
Фінансова звітність	“Баланс”, “Примітки до річної фінансової звітності”

Поточний контроль проводиться в момент здійснення господарської операції. Основне завдання поточного контролю – оперативне виявлення та своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій та виробничих процесів. Поточний контроль передбачає перевірку повноти, правомірності та своєчасності документального оформлення операцій, пов'язаних із закладкою посадкового матеріалу, доглядом за лісовими насадженнями та використанням лісових ресурсів. Контроль за отриманням деревної продукції здійснюється на етапі проведення рубки головного користування та рубок догляду шляхом співставлення кількості дерев, зазначених у аналітичних відомостях та намічених дерев чи залишених пеньків після вирубування та оприбуткованим обсягом продукції. Перевіряється також відповідність фактичного розміру заготовленої деревини і дозволеного обсягу заготівлі деревини, що зазначений у лісорубному квитку.

Наступний контроль здійснюється після завершення господарських операцій з лісовими ресурсами в кінці звітного періоду. Його основне

призначення – встановлення правильності, законності та економічної доцільності здійснених господарських операцій, виявлення відхилень (фактів безгосподарності, крадіжок, зловживань) в господарській діяльності лісових господарств. За результатами наступного внутрішнього контролю розробляються заходи щодо ліквідації виявлених недоліків і усунення причин та умов їх виникнення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Контроль за лісовими ресурсами здійснюють як зовнішні, так і внутрішні суб'єкти. Зовнішній контроль дозволяє виявити фінансові порушення, зловживання, розкрадання, марнотратство; встановити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, ужити заходів щодо відшкодування завданого збитку, шкоди, розробити заходи з усунення недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення.

Внутрішній контроль має важливе значення, оскільки дозволяє виявити причини та фактори, які спричиняють нераціональне використання лісових ресурсів, а також знизити витрати на їх відтворення, утримання та експлуатацію, що забезпечує підвищення рентабельності підприємств лісового сектора економіки. Визначено послідовність здійснення організації внутрішнього контролю, а саме: вибір суб'єктів й об'єктів контролю, мети і завдань контролю, а також періодичність проведення внутрішнього контролю.

Перспективою подальших досліджень є удосконалення методики внутрішнього контролю операцій з лісовими ресурсами.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Т.А.* Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : дис. ... д.е.н. : 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / *Т.А. Бутинець*. – Житомир, 2012. – 408 с.
2. Контроль і ревізія : навч. посібник / *Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга* та ін. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 544 с.
3. *Гоцуляк В.Д.* Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства / *В.Д. Гоцуляк* // Вісник ЖДТУ : Серія Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 62–66.
4. *Дікань Л.В.* Контроль і ревізія : навч. посібник / *Л.В. Дікань*. – К. : Центр навч. літ-ри, 2007. – 327 с.

5. *Котляревська Н.С.* Ліс як об'єкт фінансово-господарського контролю / *Н.С. Котляревська* // Сталій розвиток економіки. – 2010. – № 2. – С. 84–89.
6. Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы : монография. – Житомир : Рута, 2005. – 444 с.
7. *Пантелєєв В.П.* Аудит : навч. посібник / *В.П. Пантелєєв.* – К. : Вид. дім “Професіонал”, 2008. – 400 с.
8. *Пелиньо Л.М.* Екологічний аудит як вагомий інструмент підвищення ефективності діяльності підприємств лісового сектора економіки в умовах конкурентного середовища / *Л.М. Пелиньо* // Вісник національного лісотехнічного університету України. – 2007. – Вип. 17.8. – С. 54–59.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html.

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

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік та контроль операцій з лісовими ресурсами.

E-mail: helen_of5@mail.ru

Стаття надійшла до редакції 01.11.2013