

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ОБЛІКОВО-ФІНАНСОВІ МЕХАНІЗМИ ПІДВИЩЕННЯ
ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО
ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ**

Монографія

**Інформаційно-видавничий відділ Луцького НТУ
Луцьк – 2019**

УДК 657:630*6(477)

О-17

Рецензенти:

Гарасим П.М., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Національного лісотехнічного університету України

Сундук А.М., доктор економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу проблем економіки земельних і лісових ресурсів Державної установи «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України»

Шкуратов О.І., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри управління територіями Інституту інноваційної освіти Київського національного університету будівництва і архітектури

Рекомендовано до друку Вченою радою Луцького національного технічного університету, протокол № 12 від 25.06.2019 р.

Авторський колектив: **Чудовець В.В.**, к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (п. 1.1, 1.3, 1.4, 1.5); **Жураковська І.В.**, к.е.н., доцент Луцького НТУ (п. 1.2, 2.2, 3.5); **Зеленко С.В.**, к.е.н., доцент Луцького НТУ (п.1.4); **Гаврилюк О.О.**, к.е.н., доцент Луцького НТУ (п. 2.1, 3.1, 4.2, 4.3); **Голячук Н.В.**, к.е.н., доцент Луцького НТУ (п. 2.3, 2.4); **Сидоренко Р.В.**, к.е.н., доцент Луцького НТУ (п. 2.5); **Марчук Ю.М.**, к.с.-г.н., завідувач кафедри ботаніки, дендрології та лісової селекції НУБіП України (п. 3.2); **Карпук А.І.**, директор відокремленого підрозділу НУБіП України «Боярська лісова дослідна станція», д.е.н., доцент, **Несторяк Ю.Ю.**, заступник директора з інноваційного лісівництва та сталого розвитку відокремленого підрозділу НУБіП України «Боярська лісова дослідна станція», **Олексієвець О.М.**, аспірант кафедри таксації лісу та лісового менеджменту НУБіП України (п. 3.3); **Голян В.А.**, д.е.н., професор Луцького НТУ (п. 3.4); **Дзюбенко О.М.**, к.е.н., начальник Черкаського обласного управління лісового та мисливського господарства (п. 3.4, 4.1).

Обліково-фінансові механізми підвищення ефективності діяльності підприємств лісового господарства України: монографія / В.В. Чудовець та ін. ; за ред. В.В. Чудовця. Луцьк : ІВВ Луцького НТУ, 2019. 212 с.

ISBN 978-617-672-224-3

У монографії розроблено теоретико-методологічні та методичні підходи до формування обліково-фінансових механізмів підвищення ефективності діяльності підприємств лісового господарства України. Розкрито зміст та специфіку документування господарських процесів в лісовому господарстві, оцінку біологічних активів лісу, калькулювання та формування собівартості лісгосподарської продукції, правові засади та методологічне забезпечення ведення звітності, сформовано фінансово-податкові механізми функціонування сфери лісового господарства, фінансово-економічний механізм відтворення лісоресурсного потенціалу та ін.

Рекомендовано для фахівців-практиків лісових господарств, співробітників науково-дослідних установ, викладачів та здобувачів закладів вищої освіти.

ISBN 978-617-672-224-3

УДК 657:630*6(477)
© Луцький НТУ, 2019

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЛІСОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	7
1.1. Документування господарських процесів в лісовому господарстві	7
1.2. Оцінка біологічних активів лісу	11
1.3. Калькулювання та формування собівартості лісогосподарської продукції	23
1.4. Удосконалення обліку лісогосподарського виробництва	25
1.5. Звітність в системі управління лісогосподарськими підприємствами	37
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ФУНКЦІОНУВАННЯ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ	43
2.1. Оцінка сучасного стану підприємств галузі	43
2.2. Аналіз виробничого потенціалу лісогосподарських підприємств	56
2.3. Аналіз ефективності використання основних засобів як основа оцінки ресурсно-виробничого потенціалу на мікрорівні	61
2.4. Комплексне оцінювання та прогнозування фінансового стану підприємств лісового господарства	70
2.5. Аналіз та оцінка ймовірності банкрутства підприємств	87
РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВО-ПОДАТКОВІ МЕХАНІЗМИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СФЕРИ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА	94
3.1. Фінансове регулювання як фактор поступального розвитку лісового галузі	94
3.2. Формування фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу в умовах децентралізації	104
3.3. Фінансове стимулювання переведення самозаліснених сільськогосподарських угідь у лісові землі	117

3.4. Міжбюджетний розподіл рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів	132
3.5. Оподаткування діяльності лісогосподарських підприємств	149
РОЗДІЛ 4. РЕФОРМУВАННЯ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ: ЕКОНОМІЧНИЙ АСПЕКТ	155
4.1. Диверсифікація інвестиційного забезпечення модернізації деревообробних підрозділів лісогосподарських підприємств	155
4.2. Інформаційне забезпечення стратегічного управління підприємств лісового господарства	170
4.3. Стратегія реформування лісового господарства в контексті міжнародної лісової політики	176
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	184
ДОДАТКИ	197

ПЕРЕДМОВА

Лісове господарство виступає важливою ланкою національної економіки, оскільки підприємства даної галузі забезпечують розширене відтворення та господарське освоєння лісоресурсного потенціалу. В умовах поглиблення децентралізації влади та укрупнення територіальних громад вагомість лісогосподарських підприємств для забезпечення прискорених темпів соціально-економічного розвитку значно виросла, що вимагає застосування сучасних обліково-фінансових механізмів підвищення ефективності їх діяльності, які забезпечать результативніше залучення у відтворювальний процес лісової складової національного багатства та всього спектра екосистемних послуг, котрі продукуються лісовими біогеоценозами.

У монографії розроблено сучасний концепт, методологічне та нормативно-правове забезпечення інституціоналізації обліково-фінансових механізмів підвищення ефективності функціонування лісогосподарських підприємств, які охоплюють облікове забезпечення лісогосподарської діяльності, зокрема методологію оцінювання біологічних активів лісу, прикладний інструментарій аналізу та оцінки ефективності використання ресурсно-виробничого потенціалу лісогосподарських підприємств, фінансово-податкові механізми функціонування сфери лісового господарства та механізми інформаційного забезпечення стратегічного управління лісогосподарськими підприємствами.

Теоретико-методологічним підґрунтям розроблення обліково-фінансових механізмів підвищення ефективності діяльності лісогосподарських підприємств в умовах поглиблення інституціональних трансформацій (євроінтеграція, децентралізація, розбудова архітектоники боротьби з глобальним потеплінням, реформування вертикалі управління лісовим господарством), зокрема в частині оцінювання біологічних активів лісу та калькулювання собівартості лісогосподарської продукції, виступили наукові праці вітчизняних вчених А.Білоуса, Р.Василишина, П.Гарасима, І.Замули, Я.Коваля, П.Лакиди, С.Левицької, І.Лицура, О.Олійничук, І.Синякевича, С.Ткачів, Ю.Туниці, О.Фурдичка, А.Швиденка, В.Шевчука, М.Шершуна, О.Шубалого та інших.

Для адекватного врахування та еквівалентного використання сировинної та несировинної складових лісоресурсного потенціалу у господарському обігу у монографії удосконалено теоретико-методологічні та методичні підходи до облікового забезпечення лісогосподарської діяльності, яке базуватиметься на удосконаленні процедури документування господарських процесів, пов'язаних із лісовідновленням, лісорозведенням, заготівлею, транспортуванням та переробкою деревини, утилізацією лісосічних відходів та відходів деревообробного виробництва, використанням корисних властивостей лісів; удосконаленні методології калькулювання та формування собівартості лісогосподарської продукції; застосуванні сучасних методів ведення фінансової звітності як ключового елементу системи управління лісогосподарськими підприємствами.

Виходячи з вагомості бюджетонаповнюючої ролі лісогосподарських підприємств для багатолісних регіонів, у монографії розроблено фінансово-податкові механізми функціонування сфери лісового господарства, які охоплюють фінансове регулювання лісокористування, фінансово-економічний механізм відтворення лісоресурсного потенціалу, фінансове стимулювання переведення самозаліснених сільськогосподарських угідь у лісові землі, інструментарій міжбюджетного розподілу рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Передова іноземна практика доводить, що результативність розширеного відтворення лісоресурсного потенціалу та підвищення рівня лісистості значною мірою залежить від застосування широкого спектра інструментів фінансового стимулювання, що повною мірою знайшло своє відображення у монографії і відзначається прикладною спрямованістю. Враховуючи пріоритети цифровізації системи контролю за рухом лісопродукції, у монографії розроблено інструментарій інформаційного забезпечення стратегічного управління лісогосподарськими підприємствами.

Монографія буде корисною для працівників обліково-фінансових служб державних та комунальних лісових господарств, співробітників апарату Державного агентства лісових ресурсів України і обласних управлінь лісового та мисливського господарства, викладачів та здобувачів закладів вищої освіти, співробітників науково-дослідних установ.

РОЗДІЛ 1. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЛІСОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Документування господарських процесів в лісовому господарстві

Рациональне використання лісу є однією із складових економічної, соціальної та перш за все екологічної безпеки держави. При цьому особливого значення набуває ефективний менеджмент підприємств лісового господарства, діяльність яких повинна забезпечувати збереження та примноження лісових ресурсів.

Обов'язковою основою управління діяльністю підприємств галузі є наявність якісної та достовірної інформаційної платформи, яка забезпечується шляхом повного документування господарських операцій і є невід'ємною складовою подальшого обліку, оподаткування, аналізу, планування та контролю.

Однак на практиці складається ситуація, за якої не приділяється достатня увага первинному обліку господарських операцій у лісництвах [72]. Як наслідок – недостовірне відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, недостовірне визначення суми податків та платежів, помилкові рішення в плануванні та управлінні взагалі.

Основні спеціалізовані первинні документи з обліку в лісовому господарстві передбачені Інструкцією з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України, затверджена наказом Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 р. №205.

Відповідальні особи по мірі заготівлі і підвозки лісопродукції щоденно проводять її приймання від бригади (робітника). При цьому матеріально-відповідальна особа (далі – МВО) складає у двох примірниках Щоденник приймання робіт по заготівлі (вивезенню) лісопродукції (форма ЛГ-4). Перший примірник щоденника видається бригадиру (робітнику), а другий залишається в особи, яка прийняла лісопродукцію.

МВО чи інша особа на підставі щоденників в двох примірниках заповнює Наряд-акт на виконання робіт (форма ЛГ-11), який заповнюється після закінчення заготівлі лісопродукції на ділянці, або

при настанні строку нарахування заробітної плати. Наряд-акт на виконання робіт разом з першим примірником щоденника здається в лісництво, цех чи інший підрозділ.

Бухгалтерія лісництва, цеху після перевірки і затвердження нарядів-актів на виконання робіт лісничим проводить нарахування заробітної плати робітникам. Перші примірники наряду-акту і щоденника приймання робіт разом з місячним звітом здаються в бухгалтерію підприємства, другий примірник наряду-акту зберігається разом із копіями розрахунково-платіжних відомостей. Другий примірник щоденника здається матеріально-відповідальною особою в бухгалтерію лісництва (цеху) разом з Рапортом про рух лісопродукції (форма ЛГ-6).

Вивезення лісопродукції на кінцеві склади свого підприємства проводиться на підставі Товарно-транспортної накладної (ф. №1-ТН).

Приймання лісопродукції на кінцевому складі проводиться завідуючим складом, або іншою МВО від кожного водія на підставі Товарно-транспортної накладної.

Розпилювання деревини проводиться в спеціалізованих цехах, де встановлене відповідне лісопилльне обладнання. На одержану для розпилювання деревину заповнюється Щоденник надходження сировини в цех переробки (форма ЛГ-12). На підставі щоденника МВО складає Змінний рапорт (форма ЛГ-16), який є підставою для заповнення наряду-акту на переробку деревини.

На підставі змінних рапортів складається Журнал показників по розпилюванню деревини та роботи лісопилльних рам (форма ЛГ-17). Журнал призначений для відображення роботи лісопилльних рам, витрат сировини, випуску продукції лісопилення та служить для аналізу витрат сировини, одержаної пилопродукції, а також є підставою для складання звітності.

Окремо ведеться облік розпилювання давальницької деревини. При прийманні давальницької деревини МВО складає акт приймання давальницької деревини на розпилювання (форма ЛГ-13). Він служить підставою для запису в Книзі обліку давальницької деревини (форма ЛГ-14) і одночасно зі звітом подається в бухгалтерію підприємства.

По закінченню розпилювання давальницької деревини і оплати вартості послуг за розпилювання на одержання здавачем

пиломатеріалів виписується в 2-х примірниках Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. №М-11).

Для відпуску лісопродукції підприємство виписує покупцю Наряд на відпуск лісопродукції (форма ЛГ-20), в якому вказується місце реалізації, строк вивозки, порода, сортимент, сорт та кількість лісопродукції. Покупець розписується про отримання наряду в Журналі реєстрації нарядів на відпуск лісопродукції (форма ЛГ-21).

Після оплати рахунка лісництво (цех), при наявності транспорту і довіреності у покупця, виписує Товарно-транспортну накладну (типова форма № 1-ТН), в якій вказується місце відвантаження, порода, сортимент, сорт, група діаметрів, кількість, ціна та сума відпущеної лісопродукції.

МВО по заготовленій, підвезеній на проміжні склади (трелі), вивезеній на кінцеві склади, реалізованій та використаній на власні потреби лісопродукції щомісячно складає і в установлені строки подає в лісництво (цех) Рапорт про рух лісопродукції (форма ЛГ-6) з доданням до нього всіх документів по надходженню і списанню лісопродукції.

На одержану від вивозки лісопродукцію матеріально-відповідальна особа веде Журнал надходження лісопродукції від вивозки (форма ЛГ-10). Записи в журналі проводяться щоденно по кожній товарно-транспортній накладній. В кінці робочого дня (зміни) в журналі підраховують надходження за день.

На підставі одержаних від відповідальних працівників первинних документів та звітів, після їх затвердження лісничим бухгалтер лісництва приступає до складання зведених документів та звітів. На підставі Нарядів-актів на виконання робіт (форма ЛГ-1) складається Журнал виконаних лісгосподарських робіт (форма ЛГ-2). В цьому журналі відображаються роботи по заготівлі і підвозці (трелюванню) лісопродукції та розкряжуванню хлестів.

На підставі Нарядів-актів на виконання робіт (форма ЛГ-1), Нарядів-актів на переробку деревини (форма ЛГ-15), Актів приймання робіт по підсочці лісу (форма ЛГ-8), Актів на заготівлю осмолу та списання вибухових матеріалів (форма ЛГ-7) та інших первинних документів заповнюється Журнал інших виконаних робіт (форма ЛГ-3).

На підставі первинних документів по реалізації (відпуску) лісопродукції (товарно-транспортна накладна, специфікація-накладна) складається Журнал реалізації (відпуску) лісопродукції (форма ЛГ-23).

Журнал заповнюється в розрізі реалізації по місцях зберігання лісопродукції, по діловій деревині, по групах порід. Також вказується кількість та вартість відпущеної лісопродукції. Журнал складається окремо по кожному виду оплати лісопродукції (за готівку, безготівковий розрахунок, в рахунок бартерних операцій, паливна норма тощо).

Облік лісопродукції ведеться по кількісних показниках в цілому по лісництву (цеху) і в тому числі по МВО в Книзі обліку лісопродукції (форма ЛГ-11).

Облік давальницької сировини ведеться в Книзі обліку давальницької деревини (форма ЛГ-14) по кожному місцю зберігання та кожному здавачу.

Документування виробництва продукції рекомендуємо здійснювати за допомогою розробленої Відомості виробництва продукції (додаток 1.1), яка може складатися як протягом завершеного виробничого циклу по окремій продукції, так і за місяць по кожному окремому виду продукції.

Для заповнення форми Відомості виробництва продукції інформацію необхідно брати із наступних документів:

1) для формування матеріальних витрат – акти на списання матеріалів, розрахунки попневої плати, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11);

2) для формування витрат на заробітну плату – наряди-акти на виконання робіт (форма ЛГ-1), наряди акти на переробку деревини (форма ЛГ-15), подорожні листи вантажних та легкових автомобілів, розрахунково-платіжні відомості та ін.;

3) для формування витрат на відрахування на соціальні заходи – розрахунково-платіжні відомості;

4) для формування інформації щодо амортизації – відомості нарахування амортизації;

5) для формування інформації щодо розподілених загальновиробничих витрат – відомості розподілу загальновиробничих витрат;

6) для формування інформації щодо інших витрат – акти наданих робіт, виконаних послуг, товарно-транспортні накладні та ін..

Розподіл загальновиборничих витрат рекомендуємо здійснювати за допомогою Відомості розподілу загальновиборничих витрат (додаток 1.2).

Запропоновані документи містять оптимальний набір реквізитів, що дозволяє спростити документальне забезпечення виробництва лісопродукції та автоматизувати цей процес в інтегрованій електронній системі бухгалтерського обліку лісгосподарського підприємства.

1.2. Оцінка біологічних активів

Реформування лісового господарства в Україні неможливе без оцінки лісових ресурсів. Знання їх цінності забезпечить контроль за використанням та збереженням.

Протягом останніх десяти років органами виконавчої влади розроблялись державні та галузеві програми з метою вирішення проблемних питань розвитку лісового господарства, в тому числі проведення оцінки наявних лісових ресурсів:

1. Концепція реформування та розвитку лісового господарства до 2006 року [94].

2. Державна Цільова Програма «Ліси України» на 2010-2015 роки [33].

3. Проект Стратегії сталого розвитку та інституційного реформування лісового та мисливського господарства України на період до 2022 року [96].

Проект Концепції реформування та розвитку лісового господарства України передбачав ряд кроків в побудові законодавчого регулювання оцінки лісів.

В додатку 1.3 систематизовано етапи Концепції, що в подальшому мали вплив на оцінку біологічних активів лісу.

16 вересня 2009 року Постановою № 977 Кабінет Міністрів України затвердив Державну цільову програму на 2010-2015 роки [33].

Розроблення цієї Програми зумовлене міжнародними зобов'язаннями України – підписаною резолюцією 4-ї Міністерської конференції з захисту лісів Європи «Посилення взаємодії із сталого

управління лісами в Європі через внутрішньогалузеве співробітництво і національні програми з питань лісів».

Фінансування Програми протягом усього періоду 2010–2015 рр. здійснювалося за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, власних коштів лісокористувачів. Протягом дії програми спостерігається тенденція до зниження показника площі лісорозведення (рис. 1.1).

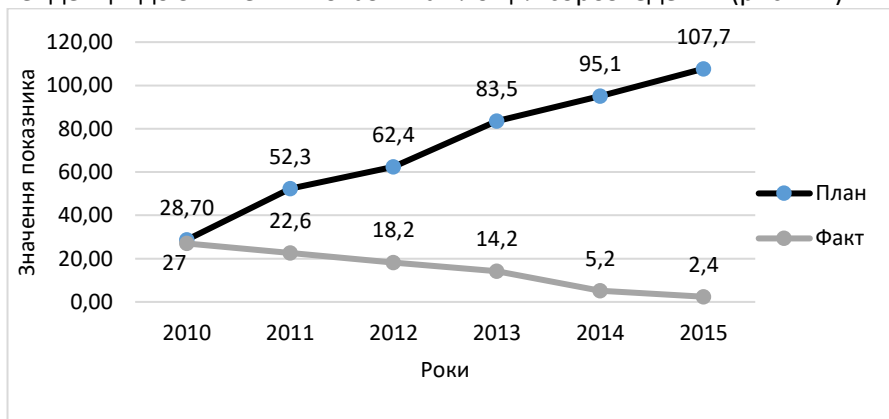


Рис. 1.1. Динаміка планових та фактичних показників площі лісорозведення

Джерело: складено на основі [77].

Зокрема, у 2010 році площа лісорозведення становила 27 тис. га. (94,08 % планового показника), але у 2015 році – 2,4 тис. га, що становить 2,23% відсотки планового показника. Аналогічна ситуація з проведення інвентаризації лісів. У 2010 році запланована інвентаризація 1000 тис га площі лісів. Фактично здійснено інвентаризацію 70,40% запланованого показника – 704 тис га.

Динаміка планових та фактичних показників площі, на якій проведена інвентаризація лісів відображена на рис. 1.2.

На сайті Державного агентства лісових ресурсів України опубліковано пояснювальну записку «Про хід виконання у 2015 році завдань і заходів Державної цільової програми «Ліси України на 2010-2015 роки» [34].

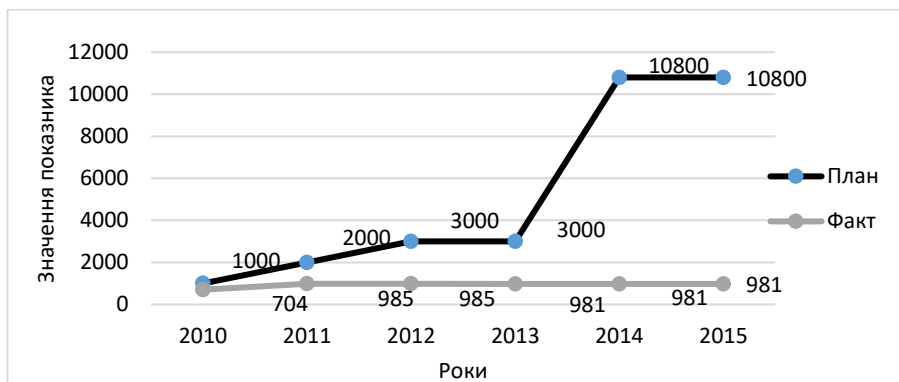


Рис. 1.2. Динаміка планових та фактичних показників площі, на якій проведена інвентаризація лісів

Джерело: складено на основі [77].

Причини невиконання поставлених завдань відображенні у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Причини невиконання завдань Державної програми «Ліси України»

Найменування показників програми, які виконані не в повному обсязі	Показник, тис га		Причина невиконання	Що зроблено для виправлення ситуації
	План	Факт		
Площа, на якій проведена інвентаризація лісів	10800	981	Недостатній обсяг бюджетного фінансування	
Виконання робіт із створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісо	107,7	2,4	Недостатній обсяг бюджетного фінансування, складна процедура передачі земель під заліснення	Ведуться переговори з місцевими органами самоврядування. Внесені зміни до законодавчих актів, які частково спрощують процедуру передачі земель під заліснення

Розпочата в 2010 році інвентаризація не була завершена. У 2017 році Державне агентство лісових ресурсів України виносить на громадське обговорення проект Стратегії сталого розвитку та інституційного реформування лісового та мисливського господарства України на період до 2022 року.

У табл. 1.2. відображено результат порівняння цілей та завдань державних програм розвитку лісового господарства України.

Таблиця 1.2

Порівняльний аналіз державних програм розвитку лісового господарства України

Цілі програмних документів	Назви програмних документів		
	Концепція реформування та розвитку лісового господарства	Державна лісова програма «Ліси України» на 2010-2015 роки	Стратегія сталого розвитку та інституційного реформування лісового та мисливського господарства України на період до 2022 року
1	2	3	4
Проведення інвентаризації	так	так	так
Збільшення лісистості	так	так	так
Удосконалення нормативної бази лісового господарства	так	так	так
Гармонізацію національних стандартів у сфері лісового господарства з відповідними міжнародними стандартами	так	так	так
Сприяння розвитку галузевої науки та освіти у сфері лісового та мисливського господарства	так	так	так

Отже, можемо зробити висновок, що протягом десяти років цілі та завдання державних програм не змінюються. В їх основі проведення оцінки лісу, відправною точкою якої має бути суцільна інвентаризація. За роки дії цільових програм, метою яких було збереження лісу і розвиток галузі, спостерігається чітка динаміка зростання обсягів реалізації лісу рис. 1.3.

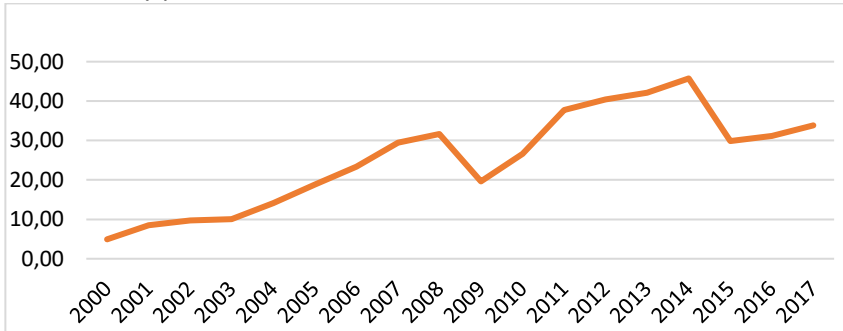


Рис. 1.3. Динаміка обсягів продукції у USD за середньорічним курсом

Оцінки лісових ресурсів важлива для правдивого відображення вартості лісогосподарських підприємств, адже земля із зрубаним лісом має коштувати дешевше, ніж з великим лісом, проте, таких даних по підприємствах немає. При наявній позитивній динаміці реалізації і вирубування, звітність може бути ще одним інструментом контролю за використанням цього ресурсу, який належить державі. Статистичні дані показують тільки кінцеві результати діяльності підприємств зовсім не акцентуючи увагу на тому чи ефективно використовуються лісові ресурси.

Науковці пропонують безліч теоретичних підходів оцінки майна лісогосподарських підприємств та їх діяльності. Більшість розрахунків зводяться до оцінки загальної економічної вартості лісу. На практиці їх здійснити надзвичайно складно, так як не вистачає потрібної інформації. Офіційна фінансова звітність практично не містить інформації про показники лісогосподарської діяльності, які дозволяють оцінити саме ефективність використання лісу, а не прибутки від продажу деревини, оренди і т.д.

Існує багато теорій щодо методів оцінки лісових ресурсів, але в загальному вченні виділяють три загальноприйняті концепції: затратний метод оцінки лісу, рентний та результативний метод

(дохідний, витратний і ринковий підходи). Але незважаючи на широке різноманіття методів, жоден з них не використовується і діяльності лісогосподарських підприємств при формування загальної звітності, обчислення фінансових результатів діяльності.

В табл. 1.3 систематизовано підходи вчених до оцінки лісових ресурсів.

Таблиця 1.3

Методи оцінки лісових ресурсів

Рік	Автор	Стаття	Методи, які досліджував автор
2012	Фурдичко О.І. [114]	Еколого-економічна оцінка лісових земель як особливого ресурсу ноосфери	Оцінка за допомогою ренти Метод компаундування Метод дисконтування Витратний метод Метод дохідного підходу
2012	Дубас Р.Г. [39]	Сутність еколого-економічної оцінки лісових ресурсів	Оцінка за допомогою ренти Витратний метод Метод валового доходу Метод валового доходу
2005	Дворяшина Н.С. [32]	Актуальні питання економічної оцінки лісових ресурсів	Оцінка за допомогою ренти Витратний метод
2016	Лицур І.М. [61]	Методичні підходи до економічної оцінки лісових ресурсів	Оцінка за допомогою ренти
2016	Бадзян В.В. [17]	Методичний підхід до еколого-економічної оцінки земель лісогосподарського призначення	Оцінка за допомогою ренти Витратний метод
2012	Карпук А.І. [49]	Рентна оцінка лісових ресурсів у ринкових умовах	Оцінка за допомогою ренти
2012	Коваль Я.В. [53]	Комплексна економічна оцінка лісових ресурсів: критерії, механізми формування і використання	Оцінка за допомогою ренти Витратний метод
2016	Сторожук Т.М. [105]	Оцінка деревних лісових ресурсів	Оцінка за допомогою ренти Витратний метод Змішаний метод
2008	Хавар Ю. [115]	Особливості оцінки вартості лісових земель та лісових ресурсів	Оцінка за допомогою ренти

Основними методами оцінки, запропонованими науковцями, є:

- рентний;
- компаундування;
- витратний;
- дисконтування;
- валового підходу;
- дохідного підходу;
- змішаний метод.

В табл. 1.4 відображено кількість досліджень методів оцінки за даними інформаційної бази Наукова періодика України Національної наукової бібліотеки України імені Вернадського.

Таблиця 1.4

Кількість досліджень за темою «Методи оцінки лісу» за 2010-2018 роки за даними інформаційної бази

№ з/п	Метод оцінки	Кількість статей за тегом	Питома вага, %
1	Рентний метод	8	40
2	Метод компаундування	1	5
3	Витратний метод	7	35
4	Метод дисконтування	1	5
5	Метод валового підходу	1	5
6	Метод дохідного підходу	1	5
7	Змішаний метод	1	5
Всього		20	100

Найбільшу увагу у вітчизняних дослідженнях приділено вивченню рентного та витратного методу оцінки біологічних активів лісу, який має ряд недоліків. Проблемні питання витратного підходу за думками вчених відображенні в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Недоліки витратної концепції оцінки лісових ресурсів

Автор та наукова праця	Недоліки
1	2
Бадзян В.В. «Методичний підхід до еколого економічної оцінки земель лісгосподарського призначення» [17]	Загалом величина затрат залежала від умов виробництва. При цьому розглядалися не фактичні, а усереднені умови відповідного виробництва. Саме тому в лісовому господарстві, порівняно з іншими галузями економіки, фактичні витрати були значно вищими, ніж прогнозовані та усереднені, що знижувало й загальну вартість лісових ресурсів

Продовження табл. 1.5

1	2
Дубас Р.Г. «Сутність еколого економічної оцінки лісових ресурсів» [39]	Земля не є продуктом праці, не має вартості, тому її вартість не може визначатися будь-якими витратами, адже не виражає народногосподарської цінності землі і тому не може виконувати завдань з раціонального землекористування
Коваль Я.В. «Комплексна економічна оцінка лісових ресурсів: критерії, механізми формування і використання» [53]	Відсутність врахування якісних показників ресурсів, які впливають на продуктивну силу праці та ефективність виробництва.
Сторожук Т.М. «Оцінка деревних лісових ресурсів» [105]	Неможливість широкого використання даного методу пов'язана зі значним терміном виробничого процесу та неможливістю визначення фактичної собівартості

На зміну витратному методу оцінки лісових ресурсів вчені запропонували рентну концепцію, проте вона теж не набула практичного застосування.

Здійснивши аналіз звітності лісогосподарських підприємств можемо побачити, що жодна з наявних форм звітності не дозволяє ані провести оцінки біологічних активів лісу, а ні порівняти наскільки ефективно йде використання цих ресурсів.

Для налагодження контролю за лісовими ресурсами необхідним є впровадження обов'язкової оцінки на всіх етапах прийняття управлінських рішень. Необхідно оцінку біологічних активів лісу проводити за наступними методами з поділом на попередню, розрахункову та облікову (рис. 1.4).

Для кожного з етапів управління метод оцінки передбачає вирішення конкретних завдань.

Попередня оцінка важлива на етапі планування і перевірки поставлених завдань. Інформаційним забезпеченням цієї оцінки є спеціалізовані звіти 3-ЛГ та 10-ЛГ.

Розрахункова оцінки необхідна для контролю за використанням лісових ресурсів, їх збереженням і примноженням. До її вартості може включатись і оцінка тих об'єктів, які не відображаються у звітності, наприклад екосистемні послуги. Це найбільш трудомістка оцінка, яка потребує підготовки інформації про стан лісу, рентний дохід з врахуванням всіх складових лісових ресурсів.

попередня

- за середніми даними статистики щодо площі лісу і запасу деревини за мінусом рубок і додаванням насаджень

розрахункова

- з використанням рентного методу на основі рентного доходу на лісгосподарські землі, а також оцінка в негрошових показниках

облікова

- відображення в обліку і звітності біологічних активів за справедливою вартістю, яка більша вартості лісгосподарської продукції та землі під лісом

Рис. 1.4. Види оцінки лісу в залежності від потреб управління

Облікова оцінка має представляти майновий стан підприємства перед інвесторами і кредиторами. Вона включає оцінку не лише власних лісів, але й орендованих. Відправною точкою для її проведення має бути інвентаризація.

Облікова оцінка лісу регулюється МСБО. У таблиці 1.6 наведено приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та продуктів, які є результатом її переробки для лісового господарства.

Таблиця 1.6

Об'єкти обліку в лісовому господарстві за МСБО 41

Біологічні активи	Комбінований актив	Сільськогосподарська продукція	Продукти, які є результатом переробки після збирання врожаю
Дерева у лісопосадці	Земля, дерева та витрати на культивування землі під лісом	Зрубаний ліс	Лісоматеріали
Це жива тварина або рослина	Актив, який поєднує декілька видів активів	Це зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання	Вид запасів

Крім цих об'єктів МСБО 41 вимагає розкриття у звітності біологічні активи з поділом на групи, які наведено на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Класифікація біологічних активів лісу

Споживні біологічні активи – це такі біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи. Прикладами споживних біологічних активів є ліс, що вирощується для отримання деревини. Плононосні біологічні активи – це всі біологічні активи, інші, ніж споживні; наприклад ліс, призначений для заготівлі дров без вирубки лісу. Плононосні біологічні активи не є сільськогосподарською продукцією, а радше є самовідтворюваними активами.

Відповідно до цього стандарту в лісовому господарстві дерева розглядаються як біологічні активи, але колоди – як сільськогосподарська продукція. МСБО 41 застосовується до сільськогосподарської продукції, яка є біологічним активом лише в момент збирання врожаю. Після цього застосовується МСБО 2 «Запаси».

Пункт 13 МСБО 41 зазначає, що «Сільськогосподарська продукція (колоди), видобута з біологічних активів суб'єкта господарювання, повинна обліковуватись за справедливою вартістю». Цей стандарт передбачає, що біологічні активи (дерева в лісі) повинні оцінюватись при первісному визнанні та на кожну балансову дату за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на продаж.

Для визначення справедливої вартості біологічних активів МСБО 41 пропонує три методи оцінювання:

- ціни на активному ринку. Якщо активного ринку не існує, то, визначаючи справедливую вартість, суб'єкт господарювання користується одним або кількома (якщо можливо) з таких джерел інформації: а) найостанніша ринкова ціна операції; б) ринкові ціни на подібні активи, в) відповідні галузеві показники, такі як вартість садових насаджень в розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар.

- теперішня вартість очікуваних чистих грошових потоків від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою. При визначенні теперішньої вартості очікуваних чистих грошових потоків суб'єкт господарювання включає чисті грошові потоки, які, за очікуваннями учасників ринку, такий актив може генерувати на найбільш відповідному для нього ринку. В розрахунки не включаються жодні грошові потоки, пов'язані з фінансуванням активів, оподаткуванням або відновленням біологічних активів після збирання врожаю (наприклад, витрати на посадку дерев у лісовому господарстві після їх вирубки).

- собівартість, якщо з часу понесення первинних витрат відбулася незначна біологічна трансформація (наприклад, саджанці дерев, висаджені безпосередньо перед завершенням звітного періоду) або не очікується, що біологічна трансформація суттєво вплине на ціну (наприклад, на початковому етапі 30-річного циклу вирощення соснового лісу).

Дерева в лісовому господарстві фізично невіддільні від землі. Для біологічних активів, невіддільних від землі, може не існувати окремого ринку, але може існувати активний ринок для комбінованих активів, тобто для комплексу: біологічні активи, необроблена земля та заходи з культивування землі. Для визначення справедливої вартості біологічних активів суб'єкт господарювання може скористатися інформацією, яка стосується комбінованих активів. Наприклад, для отримання справедливої вартості біологічних активів можна зі справедливої вартості комбінованих активів вирахувати справедливую вартість необробленої землі та заходів з культивування землі. Слід вказати що цей метод не відображатиме справедливую вартість деревини.

Зарубіжні дослідники піднімають ряд питань, які не розкриті в стандарті:

- як оцінювати сільськогосподарську продукцію лісу (мається на увазі недеревні ресурси);
- які вікові дерева можна вважати зрілою плантацією;

- оцінка дерев, що стоять цілими і не підлягають зрубванню і перетворенню на сільськогосподарську продукцію (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Переваги та недоліки МСБО 41

Переваги	Недоліки
Постійна деревина може бути оцінена ближче до її реальної вартості	Можуть виникати додаткові витрати при оплаті послуг оцінки
Показує, що величезна вартість лісових обчислень ґрунтується на припущеннях	Вимагає проведення багато додаткової роботи для оцінки
Покращує баланс, тому що лісові активи обліковуються за справедливою вартістю, а не за вартістю придбання	Складно порівняти активи двох лісових компаній, тому що можуть бути використані різні припущення та методи розрахунку вартості лісу

Практики зарубіжних країн зазначають, що найпроблемнішим моментом в обліку біологічних активів лісу є їх оцінка. У зарубіжних компаніях найбільший загальним методом визначення справедливої вартості був вказаний метод дисконтованих грошових потоків. Ставки дисконтування варіюються в межах 5,5-17,5%. А також експертна оцінка. Наявний широкий методичний інструментарій оцінки вказує, що для успішного її проведення необхідне вольове рішення уряду.

Оцінка біологічних активів лісу є ключовим фактором покращення інформаційного забезпечення стратегічного управління лісовим господарством. Тому першочерговими завданнями, на нашу думку, є:

1) завершення інвентаризації лісів, що надасть найбільш об'єктивну інформацію про стан лісів;

2) включення в звітність показники, які характеризують ефективність лісгосподарської діяльності: приріст насаджень (а не скільки висаджено за рік), приріст деревини на 1 га, запас деревини на 1 га; обсяг вилучення деревини для виробництва лісових матеріалів з одиниці виміру площі;

3) проведення оцінки (перевірки) звітів лісокористувачів з врахуванням результатів досліджень науковців щодо запасу деревини в різних частинах України і наукового обґрунтованого показника приросту деревини за видами і віком дерев.

1.3. Калькулювання та формування собівартості лісогосподарської продукції

Категорія витрат та собівартість продукції об'єктивно займає одне з визначальних місць в економіці підприємства, що зумовлює необхідність формування повної, достовірної та якісної інформації про їх склад, величину, місця виникнення та ін. Забезпечення цих завдань неможливе без належним чином побудованої облікової системи.

Діяльність лісогосподарських підприємств характеризується особливістю виробничого процесу, специфікою основного та допоміжного виробництва, різноманітністю видів продукції та, відповідально, калькуляційних одиниць.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, затвердженими наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124, калькулювання собівартості – це «визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду продукції (робіт, послуг). За допомогою калькулювання визначаються виробнича собівартість одиниці продукції (робіт, послуг), всього їх обсягу, собівартість виробництва по окремих структурних підрозділах підприємства, по різних виробничих процесах і в цілому по підприємству» [67].

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) пропонується установлювати підприємством, що на нашу думку може призвести до різного відображення однорідних витрат в обліку та звітності.

Відповідно до п.5.1. Методичних рекомендацій витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції:

- 1) Сировина і матеріали.
- 2) Купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
- 3) Паливо й енергія на технологічні цілі.
- 4) Зворотні відходи (вираховуються).
- 5) Основна заробітна плата.

6) Додаткова заробітна плата.

7) Відрахування на соціальні заходи.

8) Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

9) Загальновиробничі витрати.

10) Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

11) Інші виробничі витрати.

12) Супутня продукція (вираховується).

13) Виробнича собівартість.

При цьому існує проблема формування витрат за калькуляційними статтями в розрізі видів продукції та калькуляційних одиниць. Так, до статті калькуляції «Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» включаються витрати на лісогосподарські роботи і послуги (лісокультурні роботи у державному лісовому фонді, охорона лісу від пожеж, боротьба з шкідниками та хворобами лісу, створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісових смуг тощо) виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), однак відсутня методика розподілу цих витрат між різними видами продукції та калькуляційними одиницями:

щільний (без пустот між полінами) кубічний метр – по заготовленій лісопродукції, пиломатеріалах, тарній дощечці, осмолу та ін.;

тонна – по живиці, вітамінному борошні із деревної зелені, корі, деревному вугіллі тощо;

квадратний метр – по деревно-волокнистих плитах, паркетах тощо;

гектар (10 000 кв. м.) – по лісових культурах, насадженнях у ярах, балках, пісках, полезахисних лісових смугах, плантаціях, лісонасінневих дільницях, лісонасадженнях, пройдених рубками формування та оздоровлення лісів, наземних винищувальних засобів боротьби, проведених у лісонасадженнях, лісовпорядних роботах тощо;

кілометр – по дорогах лісогосподарського і протипожежного призначення, по розрубаних і розчищених квартальних і граничних квартальних просіках, упоряджених нових протипожежних розривах тощо;

кілограм – по шишках, лісовому насінню тощо;

гривня (тис. грн.) – по обрахунку обсягу валової, товарної і реалізованої продукції, виробничих витрат і собівартості.

Це може призвести до проблеми формування собівартості продукції з метою оподаткування податком на прибуток, оскільки неможливо достовірно оцінити величину таких витрат в собівартості певної продукції.

Для визначення повної собівартості виробленої продукції, розрахунку планової рентабельності та прибутку пропонуємо застосовувати склад статей калькуляції, наведений в додатку 1.4. Такий підхід до формування калькуляції дозволяє повно врахувати витрати, понесені на виробництво лісогосподарської продукції та встановити оптову ціну однієї калькуляційної одиниці відповідно до обраного рівня рентабельності.

В додатку 1.5 наведемо форму фактичної калькуляції лісогосподарської продукції. У випадку довготривалого та незавершеного виробничого процесу можна скласти також планову калькуляцію.

1.4. Удосконалення обліку лісогосподарського виробництва

Ефективне управління лісовими ресурсами полягає у зниженні негативного впливу на екосистему, підвищення рекреаційного, ресурсного потенціалу для задоволення суспільних потреб. Все це потребує належного інформаційного забезпечення в частині відображення та оцінки витрат на вирощування, догляд, заготівлю, переробку лісопродукції.

Підприємства лісового господарства – це специфічні організаційні структури, котрі займаються посадкою, вирощуванням, доглядом за лісом, а також заготівлею та реалізацією лісової продукції [40].

Виробничі витрати підприємства відіграють важливу роль в його господарській діяльності. Вагомим є не лише загальний рівень витрат підприємства, але і їх структура, яка дає можливість виявити напрями їх оптимізації, визначити особливості та недоліки діяльності підприємства, а також зазначити можливі ризики.

В рамках єдиної інформаційно-облікової системи класифікація витрат для прийняття управлінських рішень повинна відповідати потребам фінансового та управлінського обліку. Інформація, що міститься в фінансовій обліковій підсистемі має значення для прийняття інвестиційних рішень, а в управлінській – для прийняття управлінських рішень, пов'язаних з ефективним функціонуванням підприємств.

Від методів управління залежить ефективність функціонування структури підрозділів і підприємства в цілому, як складної соціально-економічної системи. А тому дослідження методів, що використовуються сучасними підприємствами та пошук шляхів удосконалення їх використання є надзвичайно важливою проблемою сучасного управління [112].

Найчастіше виділяють [112; 116] три групи методів управління: адміністративні, економічні і соціально-психологічні.

До складу економічних методів включають:

- техніко-економічний аналіз;
- техніко-економічне обґрунтування;
- планування;
- матеріальне стимулювання;
- ціноутворення;
- оподаткування;
- встановлення економічних норм і нормативів;
- участь в прибутку і капіталі;
- страхування;
- установа матеріальних санкцій і дотацій.

Такі класифікаційні ознаки є основою економічних методів управління підприємством, до таких методів відносять:

- формування системи оподаткування суб'єкта господарювання;
- визначення дієвої амортизаційної політики;
- визначення способів фінансування, кредитування, ціноутворення та штрафів.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво лісгосподарського підприємства поділяється на: основне, допоміжне і невиробниче господарство (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Типи виробництва лісогосподарських підприємств

У загальному можна виділити два напрямки діяльності лісогосподарських підприємств, це лісове господарство та заготівля лісу. Основними завданнями лісового господарства є відтворення, охорона та утримання лісів. До лісозаготівельної діяльності належать

роботи з заготівлі деревини, її переробки, заготівля лікарських рослин, грибів, ягід та інших дарів лісу.

Формування достовірної інформації про склад, величину та динаміку витрат неможливо реалізувати без наявності системи рахунків обліку, що відповідають специфіці виробництва. Саме тому важливого наукового значення набуває дослідження теоретичних та практичних положень методики обліку витрат виробництва на підприємствах лісової галузі.

Вивченню проблем обліку витрат на лісогосподарських підприємствах України присвятили свої наукові праці такі вчені, як Вовчук Т.І., Дикий С.С., Кисіль Н.М., Левицька С.О., Олійничук О.І., Чік М.Ю., Юрченко О.В. та інші. Незважаючи на це, мають місце випадки невідповідності затверджених або рекомендованих рахунків обліку витрат економічному змісту здійснюваних господарських операцій, та як наслідок недостовірного інформаційного забезпечення системи менеджменту суб'єктів господарювання.

Достовірне відображення інформації про витрати, понесені на виробництво та подальше формування собівартості продукції за будь-яким методом неможливе без раціонально організованої системи рахунків бухгалтерського обліку.

Колектив вчених Левицька С.О., Зінкевич О.В., Мосійчук М.М. та інші [45, с. 148] в основу побудови рахунків закладають поділ виробництва лісогосподарського підприємства залежно від характеру та призначення виконуваних процесів на: основне, допоміжне та невиробниче господарство. На їх думку, до рахунку 23 «Виробництва» доцільно відкривати наступні субрахунки:

231 «Витрати по лісовому господарству за рахунок бюджетних коштів»;

232 «Лісогосподарське виробництво»;

233 «Витрати по вивозці деревини на кінцеві склади»;

234 «Інше виробництво»;

235 «Допоміжне виробництво»;

236 «Обслуговуюче виробництво та господарство»;

237 «Ремонт основних засобів».

З метою забезпечення обліку іншого та допоміжного виробництва, ремонту основних засобів субрахунки 234, 235 автори рекомендують доповнювати відповідними рахунками третього порядку:

2341 «Лісопилення»;

2342 «Переробка основної сировини»;

- 2343 «Переробка відходів»;
- 2344 «Розпилювання давальницької сировини»;
- 2351 «Автотранспорт лісовозний»
- 2352 «Автотранспорт інший»;
- 2353 «Трактори»;
- 2354 «Автокрани»;
- 2355 «Гуж транспорт»;
- 2356 «Ремонтно-механічні майстерні»;
- 2357 «Утримання лісовозних доріг»;
- 2371 «Поточний ремонт»;
- 2372 «Капітальний ремонт» [45, с.149].

Майже аналогічні субрахунки для відображення в обліку витрат на виробництво виділяють Кисіль Н.М. та Яворська О.М.:

- 231 «Витрати лісового господарства за рахунок бюджетних коштів»;
- 232 «Витрати лісового господарства за рахунок власних коштів»;
- 233 «Витрати за вивозкою деревини на кінцеві склади»;
- 234 «Інше виробництво»;
- 235 «Допоміжне виробництво» [50, с. 199].

Названі вчені притримуються схожої позиції щодо побудови аналітичного обліку в розрізі статей витрат за такими об'єктами, видами продукції, робіт і послуг: лісосіки, відведені під всі види рубань; молодняки, пройдені доглядом; насадження, пройдені рубаннями, пов'язаними з веденням лісового господарства; дороги лісогосподарського призначення, виконані господарським методом; біотехнічні заходи; послуги державі із захисту лісу від шкідників і хвороб; гідролісомеліаративні і лісоосушувальні роботи; лісовирощування; лісові культури; захисні насадження; природне поновлення; полезахисні лісові смуги; маточні плантації і лісонасінневі дільниці (закладка та утримання); заходи з охорони лісу від пожеж; послуги з виявлення пожеж; гасіння лісових пожеж; послуги Державної лісової охорони; послуги з охорони і відтворенню диких тварин; інша продукція і послуги, що надаються.

Чік М.Ю. пропонує зовсім іншу схему відображення витрат на рахунок 23 «Виробництво» [118, с.196]. На субрахунках 231 та 232 автор пропонує обліковувати витрати підприємств лісового господарства на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, безпосередньо самих біологічних активів. Таким чином виділяються наступні субрахунки:

231 «Витрати на утримання незрілих біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю»;

232 «Витрати на утримання довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю»;

233 «Витрати на лісозаготівлю»;

234 «Транспортні витрати» [118, с.197-198].

При цьому виникають питання про тривалість операційного циклу при списанні витрат на виробництво біологічних активів, строки оприбуткування готової продукції та можливість формування точної собівартості продукції.

На нашу думку, з урахуванням дослідження теоретичних та практичних положень, специфіки організації технологічного процесу, для обліку виробництва на підприємствах лісової галузі доцільно використовувати наступні рахунки обліку:

231 «Лісозаготівля» в розрізі видів деревини, що заготовлюється (рахунки третього порядку - 2311, 2312 і т.д.);

232 «Виробництво пиломатеріалів» в розрізі видів пиломатеріалів, що виробляється (рахунки третього порядку - 2321, 2322 і т.д.);

233 «Послуги з розпилювання» (формується собівартість послуг з переробки сировини замовників і розрізі видів послуг, можливе використання рахунків третього порядку - 2331, 2332 і т.д.);

234 «Автотранспортні послуги» (формується собівартість автотранспортних послуг у розрізі видів послуг, можливе використання рахунків третього порядку - 2341, 2342 і т.д.);

235 «Інше виробництво» (передбачений для формування собівартості видів продукції, неврахованих вище);

91 «Загальновиробничі витрати» (відображається інформація про витрати виробництва, які не можна безпосередньо віднести на конкретний вид продукції).

Пропозиції щодо організації аналітичного обліку до субрахунку 231 «Лісозаготівля» наведемо в додатку 1.6.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів з ведення лісового і мисливського господарства та для створення захисних лісових насаджень і полезахисних лісових смуг» від 21.02.2007 р. № 253 [93] до переліку робіт з ведення лісового і мисливського господарства, охорони і захисту лісів, на виконання яких можуть спрямовуватися бюджетні кошти відноситься:

1. Лісовпорядкування.

2. Проектно-вишукувальні та науково-дослідні роботи.
3. Роботи, пов'язані з одержанням державних актів на право постійного користування земельними ділянками.
4. Рубки формування і оздоровлення лісів.
5. Ліквідація захаращеності.
6. Допоміжні лісогосподарські роботи.
7. Відновлення лісів.
8. Охорона лісів від пожеж.
9. Здійснення заходів щодо боротьби із шкідниками та хворобами лісу.
10. Мисливське господарство.
11. Забезпечення функціонування державної лісової охорони, загальногосподарські та адміністративні витрати з ведення лісового і мисливського господарства.

Окремі автори пропонують вести облік таких витрат на субрахунках рахунку 23 «Виробництво» [25; 45, 50], зокрема використовувати для таких цілей субрахунок 231 «Витрати по лісовому господарству за рахунок бюджетних коштів» [45, с. 148; 50, с. 199].

Однак, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [46] рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [83] до складу виробничої собівартості продукції відносяться прямі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Перераховані вище витрати прямо не відносяться до конкретного об'єкта витрат та можуть стосуватися лісосік (ділянок), на яких не здійснюється рубка лісу взагалі. В цьому випадку відбувається значне завищення фактичної собівартості продукції та недостовірне відображення інформації про витрати на виробництво в цілому.

На нашу думку, відповідно до діючих нормативних актів, які регламентують методiku обліку, найбільш доцільно витрати на лісовпорядкування, лісовідновлення, охорону лісів та інші роботи, які здійснюються за рахунок коштів державного бюджету відображати на

рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з наступним відображенням доходу від цільового фінансування у відповідності до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [82].

При використанні нормативного методу обліку витрат, крім наведених вище рахунків, Олійничук О.І. пропонує для систематичного обліку відхилень фактичних витрат від нормативних використовувати субрахунок 239 «Відхилення фактичних витрат від нормативних» [75]. Однак забезпечити відображення відхилень за багатьма видами лісової продукції, яка крім цього обліковується за різними калькуляційними одиницями (по лісозаготівлі – щільний кубічний метр деревини, по живиці, корі – тонна, по столярній продукції – квадратний метр, по насінню, шишках – кілограм, по лісовідновленню – гектар та ін.) на єдиному субрахунку є практично неможливим.

Запропонована аналітика рахунків дозволяє повно і достовірно відобразити понесені виробничі витрати та сформувати собівартість виробленої продукції.

Відповідні аналітичні рахунки також рекомендуємо застосовувати при обліку готової продукції лісогосподарських підприємств на рахунку 26 в розрізі субрахунків 261 «Готова продукція лісозаготівлі» та 262 «Пиломатеріали» (додаток 1.7).

Розподіл облікової інформації щодо фінансових результатів за напрямками основної діяльності необхідний для забезпечення інформацією менеджерів різних рівнів. Котрі потребують оперативну інформацію про доходи за місцями виникнення, собівартість за видами продукції та результати діяльності.

Головна особливість обліку фінансових результатів лісогосподарських підприємств криється у специфіці обліку витрат. Згідно з Методичними рекомендаціями [67] витрати поділяються за центрами відповідальності (місцем виникнення витрат), за видом продукції, робіт, послуг; за єдністю складу (однорідністю) витрат; за видами витрат; за способами перенесення вартості на продукцію; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; за календарними періодами; за доцільністю витрачання; за визначенням віднесення до собівартості продукції; за визначенням віднесення до об'єкта оподаткування

Специфікою обліку витрат на підприємствах лісового господарства є те, що до статті сировина і матеріали включається вартість сировини та матеріалів деревини власних заготівель, які входять до складу продукції, що виготовляється утворюючи її основу або які є необхідним компонентом при виготовленні продукції, виконанні робіт, наданні послуг [80].

Найбільша частка в структурі витрат лісогосподарських підприємств належить собівартості лісопродукції. Особливості техніко-організаційної складової лісогосподарської діяльності зумовлюють труднощі із методологією калькулювання її собівартості. В даних питаннях на сьогодні не існує єдиних стандартів. Частково це викликано такою особливістю виробництва, що на різних його стадіях можна отримати готову до реалізації продукцію. Висока трудомісткість і енергомісткість лісогосподарського виробництва вимагає особливо ретельних розрахунків при обчисленні собівартості продукції [108].

Оскільки фінансовий результат є зведеним показником (розраховується шляхом співставлення доходів та витрат) то основна проблема його обліку криється у правильному визнанні та відображенні в обліку саме доходів та витрат. Особливість діяльності лісогосподарських підприємств зумовлює особливості калькулювання витрат діяльності основного виробництва.

Вдала розробка робочого плану рахунків може забезпечити точне відображення різних видів доходів, витрат та фінансових результатів для потреб аналізу та управління. У контексті обліку фінансових результатів лісогосподарських підприємств розглянемо рахунки обліку 7 і 9 класів.

На нашу думку, доцільно здійснювати облік доходів за центрами доходів, для цього сформуємо центри доходів для лісогосподарських підприємств враховуючи їх організаційну структуру та типи виробництва. Для досліджуваних підприємств пропонуємо виділення наступних центрів обліку доходів:

1) доходи основного лісокористування (включає доходи отримані від реалізації необробленої деревини);

2) доходи переробних цехів (включає доходи обробленої деревини);

3) доходи побічного лісокористування (включає доходи від реалізації побічної лісопродукції: березовий сік, ягоди, гриби, мед тощо);

4) доходи мисливства.

Таким чином, робочий план рахунків з обліку доходів буде мати вигляд, переставлений у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Робочий план рахунків обліку доходів

Рахунок обліку	Назва	Аналітичний рахунок	Назва аналітичного рахунку обліку
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції:
		701.1	основного лісокористування
		701.2	переробних цехів
		701.3	побічного лісокористування
		701.4	мисливства
		701.5	іншого виробництва
		702	Дохід від реалізації товарів
		703	Дохід від реалізації послуг
71	Інший операційний дохід	711	Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів
		713	Дохід від операційної оренди активів
		714	Дохід від операційної курсової різниці
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки
		716	Відшкодування раніше списаних активів
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів.
		719	Інші доходи від операційної діяльності
73	Інший фінансовий дохід	732	Відсотки одержані
		733	Інші доходи від фінансових операцій
74	Інший дохід	741	Дохід від реалізації необоротних активів
		742	Дохід від відновлення корисності активів
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів
		746	Інші доходи

На рахунку 701.5 «Дохід від реалізації готової продукції іншого виробництва» пропонуємо включати дохід отриманий від напрямів діяльності, які не перераховані у рахунках 701.1-701.4.

Аналогічно до обліку доходів пропонуємо вести облік витрат, для цього сформуємо центри витрат для лісогосподарських підприємств:

1) витрати основного лісокористування (включає доходи отримані від реалізації необробленої деревини);

2) витрати переробних цехів (включає доходи обробленої деревини);

3) витрати побічного лісокористування (включає доходи від реалізації побічної лісопродукції: березовий сік, ягоди, гриби, мед тощо);

4) витрати мисливства;

5) витрати інших типів виробництва (належать витрати не включені до попередніх видів виробництва).

На основі розподілу побудуємо робочий план рахунків (табл. 1.10):

Таблиця 1.10

Робочий план рахунків обліку витрат

Рахунок обліку	Назва рахунку обліку	Аналітичний рахунок	Назва аналітичного рахунку обліку
1	2	3	4
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізації готової продукції:
		901.1	основного лісокористування
		901.2	переробних цехів
		901.3	побічного лісокористування
		901.4	мисливства
		901.5	іншого виробництва
		902	Собівартість реалізації товарів
		903	Собівартість реалізації робіт і послуг
91	Загальновиробничі витрати	91	Загальновиробничі витрати:
		91.1	основного лісокористування
		91.2	переробних цехів
		91.3	побічного лісокористування
		91.4	мисливства
		91.5	іншого виробництва
		91.6	інші загальновиробничі витрати
92	Адміністративні витрати		За видами адміністративних витрат
93	Витрати на збут		За видами витрат на збут

Продовження табл. 1.10

1	2	3	4
94	Інші види операційної діяльності	942	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
		944	Сумнівні та безнадійні борги
		946	Втрати від знецінення запасів
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки
		949	Інші витрати операційної діяльності
95	Фінансові результати	951	Відсотки за кредит
		952	Інші фінансові витрати
97	Інші витрати	972	Втрати від зменшення корисності активів
		973	Собівартість реалізації необоротних активів
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць
		975	Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій
		976	Списання необоротних активів
		977	Інші витрати діяльності

В табл. 1.10 нами запропоновано деталізувати за центрами витрат два рахунки обліку, а саме: 901 «Собівартість реалізованої продукції» та 91 «Загальновиробничі витрати». Такий підхід зумовлений тим, що існує необхідність адекватного та точного розподілу загальновиробничих витрат за центрами витрат.

Якщо можна загальновиробничі витрати віднести до конкретного типу виробництва за центрами витрат, використовуватимуться аналітичні рахунки обліку 91.1-91.5, якщо ж це неможливо, загальновиробничі витрати обліковуватимуться на рахунок 91.6 «Інші загальновиробничі витрати». При цьому, у кінці періоду, в першу чергу, до розподілу належить рахунок 91.6. Якщо загальновиробничі витрати розподілені, то вони списуються на відповідні субрахунки центрів витрат основного виробництва – рахунок 23 «Виробництво».

За базу розподілу запропоновано використовувати основну заробітну плату працівників основного виробництва. У випадку, коли загальновиробничі витрати є нерозподіленими, то вони повинні бути

віднесені на рахунки 901.1-901.5, Наступним кроком є розподіл загальновиробничих витрати рахунків 91.1-91.5 на рахунки обліку незавершеного виробництва за видами виготовленої продукції (для розподілених загальновиробничих витрат) та на рахунок обліку собівартості за видами продукції (для нерозподілених загальновиробничих витрат), наприклад, загальновиробничі витрати, що обліковувалися на рахунку 91.1 будуть віднесені на собівартість продукції, що обліковується на рахунку 901.1 за видами продукції.

Аналітичний облік доходів і витрат є першим етапом деталізації інформації про фінансові результати, також побудуємо робочий план рахунків обліку фінансових результатів (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

Робочий план рахунків обліку фінансових результатів

Рахунок обліку	Назва рахунку обліку	Аналітичний рахунок	Назва аналітичного рахунку обліку
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності:
		791.1	основного лісокористування
		791.2	переробних цехів
		791.3	побічного лісокористування
		791.4	мисливства
		791.5	іншого виробництва
		792	Результат фінансових операцій
		793	Результат іншої діяльності

Для визначення валового прибутку/збитку за центрами доходів необхідно співставити відповідні рахунки доходів і витрат.

Робота із запропонованим планом рахунків в умовах автоматизації обліку не є ускладненою, проте потребує уважності зі сторони облікових працівників.

1.5. Звітність в системі управління лісогосподарськими підприємствами

Інформаційні запити користувачів різних рівнів управління економічними суб'єктами та системами потребують наявності не лише вихідної первинної інформації, але й узагальнених показників, які містяться у звітності. Звітність лісогосподарських підприємств

характеризується галузевими особливостями, зміною нормативної бази та економічних умов, які не цілком враховані на сьогодні.

Незважаючи на актуальність проблем розвитку звітності підприємств лісового господарства, їх дослідження в наукових працях вітчизняних вчених є поодинокими (табл. 1.12).

Таблиця 1.12

Дослідження проблем звітності лісогосподарських підприємств в економічній літературі

Автор	Назва наукової праці	Рік видання	Проблеми, що розглядаються
Олійничук О.І. [76]	Формування системи внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств	2010	Система внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств, принципи складання внутрішньої звітності. Запропонована форма звітної калькуляції виробничої собівартості продукції лісозаготівлі
Замула І.В., Шавурська О.В. [44]	Бухгалтерський облік операцій з лісокористування	2014	Визнання лісових ресурсів активами лісових господарств, відображення витрат на відтворення лісових активів на рахунках обліку з урахуванням стадій життєвого циклу деревини
Гарасим П.М., Клим Н.М. [28]	Актуальні питання формування екологічної звітності підприємствами лісового господарства	2016	Проблеми формування звітності підприємств лісового господарства для потреб еколого-економічного управління
Ковбаса Т.А. [54]	Сутність та види звітності підприємств лісового господарства	2017	Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та аналіз звітності підприємств лісового господарства
Макаренко А.С. [65]	Діагностика стану облікового відображення лісокористування	2017	Облікове відображення лісозаготівель та лісокористування

На думку Замули І.В. та Шавурської О.В., «фінансова звітність не забезпечує інформацією користувачів про операції з лісокористування, оскільки у звітності такі операції відображаються згруповано в складі оборотних запасів, зокрема у статті «Незавершене виробництво». Основним інформаційним джерелом про операції з лісовими ресурсами є статистична звітність, що містить відомості щодо обсягів їх відтворення та використання. Це призводить до спотворення показників звітності лісових господарств» [44, с. 180].

Розробка та реалізація стратегії сталого розвитку лісового господарства України вимагає наявності достовірної інформації про стан лісів, обсяг лісових ресурсів, їх охорону та відтворення, економіку лісогосподарських підприємств та інше. Отримання такої інформації на загальнодержавному рівні забезпечується через проведення державних статистичних спостережень щодо ведення лісогосподарської діяльності.

Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо ведення лісогосподарської діяльності, затверджені наказом Державної служби статистики України від 20.12.2011 року № 357 [68] дозволяють отримати такі основні статистичні показники щодо лісогосподарської діяльності:

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 пожеж, площа земель пройдена пожежами.
8. Обсяг згорілої та пошкодженої деревини внаслідок лісових пожеж.
9. Обсяг збитків, заподіяних лісовими пожежами.
10. Площа відтворення лісів.
11. Площа лісорозведення, площа знелісення.
12. Площа осередків шкідників і хвороб лісу.
13. Площа виникнення осередків шкідників і хвороб лісу.
14. Площа ліквідації осередків шкідників і хвороб лісу.
15. Площа осередків, що потребують негайних заходів.

16. Площа загибелі лісових деревостанів.

17. Кількість випадків незаконних рубок дерев і чагарників.

18. Обсяги знищеної або пошкодженої деревини внаслідок незаконних рубок.

19. Площа знищених або пошкоджених деревостанів унаслідок незаконних рубок.

20. Площа осушених земель.

21. Обсяг залишків деревини на лісосіках.

22. Обсяг внесення мінеральних добрив на лісових землях.

23. Обсяг залишків неочищених площ після рубок.

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

Метою проведення державного статистичного спостереження «Лісогосподарська діяльність» є отримання й аналіз статистичної інформації щодо обсягів продукції, робіт і послуг лісового господарства, заготівлі деревини, площ рубок лісу, заготівлі другорядних лісових матеріалів і продукції побічного користування, лісових пожеж, площ проведених лісокультурних робіт, загибелі лісових насаджень, наявності осередків шкідників і хвороб лісу, проведених робіт із захисту лісу, залишків деревини на лісосіках, неочищених площ після рубок і заходів, площ, наданих у користування або власність лісів і забезпечення цією інформацією держави і суспільства [68].

Практичним інструментарієм збору цих даних є форми статистичних спостережень, що передбачені проектом Табелю статистичної звітності на 2019 рік [107]:

- Лісогосподарська діяльність (З-ЛГ);

- Ведення мисливського господарства (2-тп (мисливство)).

Однак, показники, що наведені у зазначених формах носять переважно кількісний характер і не охоплюють дані щодо оцінки вартості лісових ресурсів, собівартості реалізованої продукції, величини використаних коштів, в тому числі бюджетних на охорону, захист, відтворення лісів, розвиток інфраструктури, адміністративні та інші потреби. Це звужує можливості управління та контролю за використанням лісових ресурсів суб'єктами господарювання.

Єдиними показниками, які подаються у вартісному вигляді є: «Збитки, заподіяні лісовими пожежами» (рядки 7500-7550) та «Заподіяна шкода внаслідок незаконних рубок» (рядок 10600).

Методика розрахунку таких збитків передбачена Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження такс для обчислення розміру шкоди, заподіяної лісу» від 23.07.2008 р. № 665 [91], яка не враховує реальної ринкової вартості знищених лісових ресурсів і призводить до викривлення інформації про завдані збитки.

Зазначені недоліки в методиці формування показників статистичної звітності лісового господарства мають облікове походження і зумовлені:

1. Відсутністю методів оцінки лісу як активу для цілей бухгалтерського обліку.

2. Невідображенням в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності лісогосподарських підприємств біологічних активів. Це є фундаментальною проблемою обліку в лісовій галузі, яка не дозволяє сформувати реальну вартість лісу, собівартість виробленої продукції та достовірно оцінити роботу галузі взагалі.

3. Використанням традиційних методів обліку і калькулювання собівартості, що за тривалого операційного циклу виробництва (росту лісових насаджень), не забезпечує формування реальної собівартості лісогосподарської продукції. Більшість витрат на вирощування, відтворення, охорону, захист лісу та інші заходи відносяться на витрати періоду і не підлягають капіталізації, тобто не потрапляють до собівартості виробленої продукції.

4. Перебуванням лісів в різних формах власності, що ускладнює формування єдиних підходів до методики обліку та звітності. На сьогодні відсутні методичні рекомендації щодо обліку біологічних активів лісу, а існуючі розкривають порядок обліку в сільському господарстві та не враховують галузевих особливостей.

5. Фінансування заходів з охорони, захисту та відтворення лісів за рахунок як бюджетних, так і власних коштів підприємств. Виникає необхідність наукового обґрунтування доцільності віднесення таких витрат до складу витрат на виробництво, адміністративних, операційних чи інших витрат.

Таким чином, поряд із загальними заходами удосконалення статистичної звітності, передбаченими Програмою розвитку державної статистики до 2023 року, форми статистичних спостережень, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми розвитку державної статистики до 2023 року»

від 27.02.2019 р. № 222 [90], має бути розроблена методика облікової оцінки лісу та його вартісне відображення у звітних формах.

Погоджуємося із вченими, які до невирішених питань обліку лісокористування відносять серед інших відсутність первісного оцінювання лісових насаджень з наступним формуванням вступного балансу [65, с. 38].

Відсутність прийнятої методики відображення в обліку біологічних активів лісу породжує іншу гостру проблему – викривлення фінансової звітності лісогосподарських підприємств. Невідображення у фінансовій звітності лісогосподарських підприємств лісових активів як таких є не лише методологічно та економічно необґрунтованим, але й абсурдним. Виникає ситуація, з якої фінансова звітність, зокрема баланс (звіт про фінансовий стан) не виконує свою основну мету – надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства. І коли ретроспективний аналіз ще можливий, то прогнозна оцінка зміни фінансового стану, розвитку підприємства, перспектив та умов залучення інвестицій мова не йдеться.

Таким чином постає обмеженість інформації, наведеної у фінансовій звітності та необхідність залучення інших джерел для отримання даних про лісові ресурси та їх оцінку. Це зумовлює подальші перспективні дослідження та рекомендації, що стосуються відображення перш за все лісових активів у фінансовій, статистичній та управлінській звітності лісогосподарських підприємств.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ФУНКЦІОНУВАННЯ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ

2.1. Оцінка сучасного стану підприємств галузі

Дослідження сучасного стану підприємств лісогосподарської галузі є головною передумовою ефективної розробки оптимізаційних заходів фінансово-економічного стимулювання її функціонування. Потенціал для розвитку галузі відтворення та використання лісових ресурсів в Україні є надзвичайно потужним, а його використання з огляду більшості наукових праць стало вимогою часу. Перш за все це пов'язано із показником лісистості українських територій, адже за даними Держлісагенства лісистість становить 15,9%, що в перерахунку на одиницю виміру площі має 9,6 мільйонів гектарів.

Порівняння із європейськими показниками та публікації експертів свідчать про нагальну необхідність підвищення рівня лісистості територій і зростання обсягів загального запасу деревостанів, які зараз оцінюються в 2,1 мільярда кубічних метрів. На загальнодержавному рівні оптимальна лісистість українських територій окреслена в межах 20%, для чого необхідний приріст у понад 2 млн гектарів.

Оцінка публікацій з питань ефективності лісокористування дала можливість виокремити такі характерні ознаки галузі, які будуть враховані при аналізі [34]:

- низький рівень заліснення українських територій у порівнянні із світовими показниками та потребами галузі в контексті принципів сталого розвитку. Дев'яте місце за залісною площею і шосте місце за запасами деревини очевидно спричинене найбільшою площею нашої країни у регіоні;

- майже третина земель лісогосподарського призначення не перебуває за відомчим підпорядкуванням у користуванні лісгоспів, які підпорядковані Держлісагенству, а знаходяться під контролем постійних лісокористувачів (органи державного врядування, територіальні громади, юридичні та фізичні особи);

- концентрація уваги на екологічній функції лісу та природоохоронних функціях суб'єктів лісокористування; зростання

площ природно-заповідного фонду України з особливими умовами користування лісовими ресурсами;

– висока варіативність лісистості та якісного складу деревостанів залежно від регіону країни, що призводить до необхідності використання різних методів ведення лісового господарства (від «3,7% в Запорізькій до 51,4% в Закарпатській областях» [97]);

– зростання площ лісових масивів у зонах радіоактивно забруднених територій та можливості поступової перекласифікації радіоактивних лісів у категорію придатних до використання.

Категорійний апарат, який використовується при аналізі ефективності використання лісових ресурсів досить чітко прописано в українському законодавстві, зокрема Конституції, Лісовому кодексі, Земельному кодексі, Податковому кодексі, Законі України «Про охорону навколишнього природного середовища» та інших галузевих нормативно-правових актах. Дані, які одержані з відкритих інформаційних джерел дозволяють об'єктивно визначити тенденції розвитку лісової галузі в частині таких показників, як:

1. Площа земель лісового фонду України в розрізі територіальних одиниць та суб'єктів, які мають право володіння, розпорядження та користування землями лісогосподарського призначення; зміна її розміру у часовому вимірі. Важливим є виокремлення частки земель, які вкриті рослинністю та частини природно-заповідного фонду.

2. Оцінка ефективності проведення лісогосподарської діяльності через аналіз структури лісів, лісистості, загибелі лісів та відтворення лісових насаджень.

3. Оцінка інтенсивності лісозаготівельної діяльності: площі рубок формування (санітарні та догляду) і основного користування (суцільні та вибіркові), обсяги заготівлі основної ділової та паливної деревини.

4. Динаміка кількості суб'єктів господарювання у сфері лісового господарства (зокрема лісогосподарські та лісозаготівельні підприємства).

5. Динаміка чисельності працевлаштованих осіб у лісовій галузі у розрізі видів діяльності суб'єктів господарювання.

6. Оцінка динаміки цін на продукцію лісу, реалізації, рентабельності та сплати бюджетних платежів галузевими підприємствами.

Щоб зрозуміти пропорційний вплив ефективності господарювання лісогосподарських підприємств на поступальний розвиток галузі, наведемо структуру власності на лісові землі в Україні. Законодавством визначено можливість існування державної, комунальної та приватної власності на ліс. Однак, частка заліснених територій у приватній власності є суттєво малою (менше 0,1% загальної площі лісів). Питання комунальних лісів, площа яких складає 13% загального лісового фонду, стало особливо дискусійним в умовах децентралізації та земельної реформи. Варто зважати на той факт, що в Україні сформувались великі площі необлікованих лісів, які до аналізу не враховуються, оскільки на мають юридичного статусу лісів, але є такими по своїй суті. Здебільшого мова йде про самозаліснені сільськогосподарські паї, які за умов зміни цільового призначення можуть давати економічну, екологічну, соціальну вигоду.

Загальна площа земель, які формують лісовий фонд держави, станом на 2019 рік становить 10,4 млн га, серед яких 9,6 млн га заліснено. Розподіл лісових площ за лісокористувачами візуалізовано на рис. 2.1.

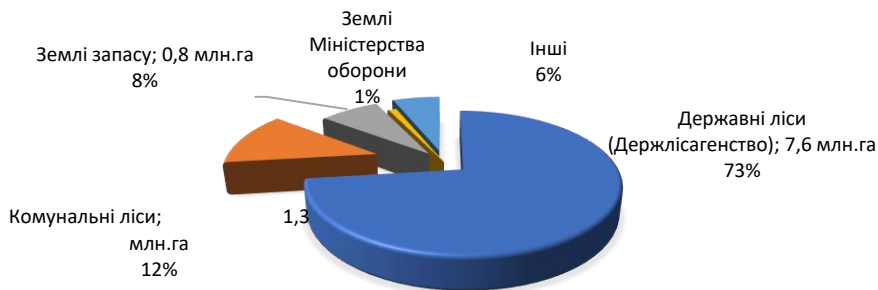


Рис. 2.1. Розподіл лісових площ України за лісокористувачами у 2018 році

Джерело: побудовано автором за даними [74]

Попри досить вагому площу лісових насаджень, ефективність заготівлі деревини суттєво знижується внаслідок великої кількості лісів з особливим цільовим призначенням, що обмежує проведення у них лісогосподарської діяльності (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Диференціація площ деревостанів залежно від їх цільового призначення, %

Джерело: побудовано автором за даними [27]

Враховуючи, що в Україні історично склалася централізована система управління лісовим господарством і 73% земель знаходяться у підпорядкуванні Держлісагенства, існують усі передумови для аналізу, розробки і впровадження актуальних оптимізаційних заходів з ведення діяльності у даній галузі економіки.

З даними Держлісагенства [34] та Державної служби статистики [81] спостерігається тенденція до зростання заліснених площ, які знаходять у його підпорядкуванні, що можна визначити порівнявши площі суцільних зрубів та відтворених лісів. Зокрема, у 2017 році суцільні зруби провели на 40 тисячах гектарів, наступного року Держлісагенство задекларувало 43,9 тисячі гектарів, на яких провели відновлення (рис. 2.3). У 2017 році суттєвих змін зазнали Санітарні правила в лісах України, які по суті заборонили суцільні санітарні рубки і таким чином досить обмежили лісогосподарську діяльність та призвели до зменшення площ санітарних зрубів.

Якість деревостанів і їх структура за породами суттєво різняться залежно від конкретної територіальної одиниці країни. Однак, спільною тенденцією є старіння лісів. Середній вік лісових насаджень коливається у межах 60 років, 45% лісів відносять до категорії середньовікових, а 17% належать до групи стиглих та перестиглих. Така ситуація негативно впливатиме у майбутньому на санітарний стан лісів, якість та економічну оцінку деревини.

Експерти пов'язують таку ситуацію із недостатнім використанням щорічного приросту деревини. Вітчизняний запас деревних ресурсів за оцінками експертів є у межах 21 млрд м³ [124]. Обсяг заготівлі ліквідної деревини від усіх рубок у 2018 році становив становить 19,7 млн м³, що в перерахунку є у межах одного відсотка запасу. Причому лише 38% від

загального обсягу лісозаготівлі становить саме ліквідна деревина від рубок головного користування.



Рис. 2.3. Площа рубок лісу за системами рубок по регіонах у 2018 році
Джерело: побудовано автором за даними [81]

Використання щорічного приросту перебуває в межах 64%, а в країнах Європи цей показник становить 70–80%. Якщо перевести ці показники на частку у загальному запасі деревини, можна встановити, що такі обсяги лісозаготівлі становлять 0,9% запасу, тоді як «у Швейцарії щорічний обсяг рубок відповідно становить 1,9% запасу, Чехії – 2,4%, Фінляндії – 2,8%, Великобританії і Бельгії – 3 і 3,1% [63]. Враховуючи, що обсяги заліснених площ перевищують зруби, а приріст деревини використовується не повністю, а лише на 63%, Україна має суттєвий потенціал до інтенсифікації лісгосподарської діяльності.

Вивчення світової практики ведення лісового господарства та її впровадження у роботу підприємств Держлісагенства дає змогу налагодити перехід від традиційних (суцільнолісосічних) методів заготівлі лісу до поступових та вибіркових. Особливо позитивний ефект така система має в Карпатському регіоні, що «сприяє формуванню природних лісів, підвищенню їхньої стійкості та забезпечує постійне функціонування лісів, а також більш ефективному використанню лісових ресурсів» [110].

Попри поширену думку про масштабне вивезення з території України ресурсів лісу, офіційна статистика свідчить про невисоку частку деревини, яка експортується вітчизняними лісгосподарськими підприємствами. Головним напрямком використання деревини є постачання її на внутрішній ринок для задоволення потреб вітчизняної переробної промисловості, підприємств будівельного, агропромислового та вугледобувного комплексу. Динаміка обсягів заготівлі деревини у країні не має суттєвих перегинів і свідчить про поступове не значне зростання кількості заготовлених кубів деревини, де частка круглого лісу стабільно знаходиться у межах 86-88%. Обсяги заготівель коливаються у межах 20–23 млн. м³ щороку (рис. 2.4).

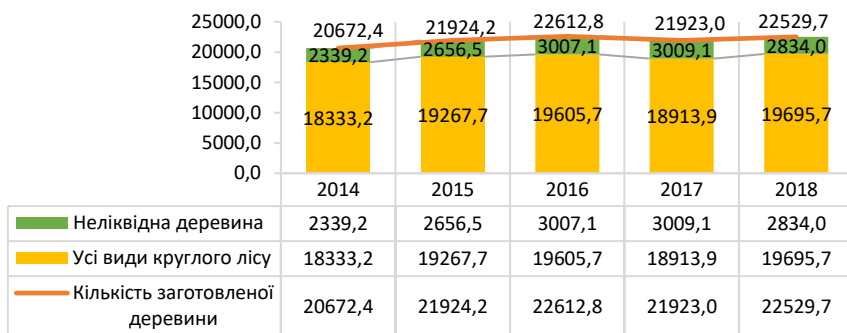


Рис. 2.4. Динаміка заготівлі деревини вцілому по Україні за видами продукції, тис. м³

Джерело: побудовано автором на основі [22]

За підсумками 2018 року суб'єктами лісгосподарської діяльності від усіх видів рубок заготовлено 22,5 млн м³ деревини, що на 606 тис. м³, або на 2,8 % більше в порівнянні з 2017 роком (рис. 2.5). Якщо мова йде про структуру заготівлі саме ліквідної деревини, то обсяги паливної деревини все-таки перевищують кількість заготовленого ділового кругляку, який має більшу вартість та відповідно рентабельність.

За інформацією Держлісагенства «загальний обсяг реалізації деревини у круглому вигляді на внутрішній ринок у 2018 році становить 13,7 млн кубічних метрів на загальну суму 12,8 млрд грн, що у порівняння з 2017 роком відповідно на 1,1 млн м³ та 2,7 млрд грн більше.

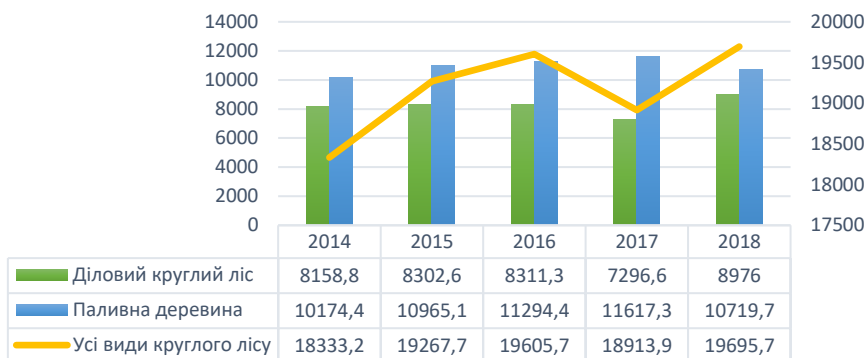


Рис. 2.5. Динаміка та структура заготівлі ліквідної деревини по Україні, тис. м³

Джерело: побудовано автором на основі [74]

На зовнішній ринок реалізовано 527,1 тис. м³ паливної деревини на загальну суму 0,4 млрд грн, що у порівняння з 2017 роком відповідно на 355,7 тис. м³ та 235 млн грн менше. Деревопереробним підрозділам направлено для переробки 2,2 млн м³ деревини, що на 212,6 тис. м³ більше, або 10,7%, ніж у 2017 році» [97]. Дані свідчать про незначну частку експорту у загальній структурі реалізації деревини у круглому вигляді.

У регіональному вимірі дані Державної служби статистики України дають змогу виокремити області України, які є лідерами по обсягах заготівлі та реалізації деревини, зокрема Житомирська, Київська, Рівненська, Чернігівська, Волинська, Закарпатська (рис. 2.6).

Пропорційно до обсягів заготовленої деревини здійснюється її реалізація. Динаміка ціни знеособленого кубічного метра деревини має висхідний тренд, що в першу чергу зумовлено зростанням собівартості заготівлі. Попри зростання середньої ціни за даними Держлісагенства («ціна м³ заготовленої деревини зросла на 127 грн, або на 16,8 %, реалізованої деревини на 136 грн, або на 17,1%» [97]), статистичні дані по галузі свідчать про незначне зниження середньої ціни лісової продукції у 2018 році порівняно з попереднім 2017 роком. Ціна знеособленого м³ заготовленої деревини на підприємства Держлісагенства є вищою, ніж по галузі в цілому – 946,3 грн.

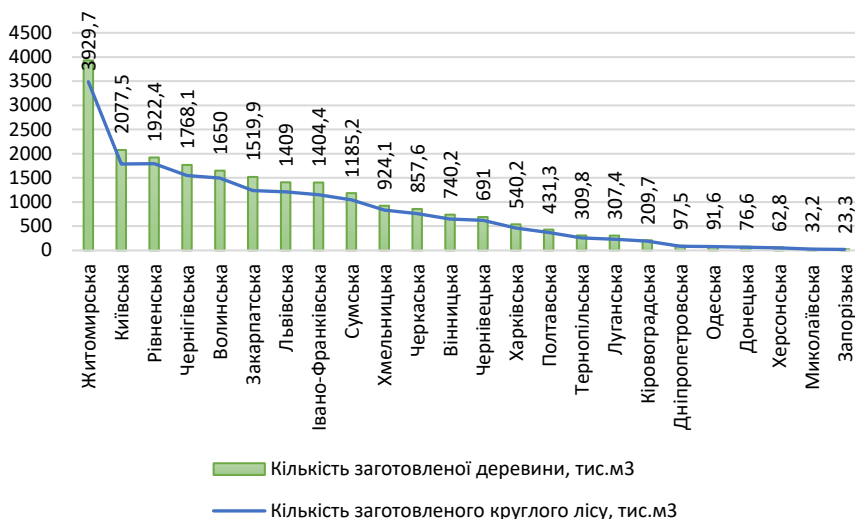


Рис. 2.6. Заготівля деревини у 2018 році за видами лісової продукції у розрізі регіонів України

Джерело: побудовано автором на основі [43]

Загальний обсяг реалізації продукції лісового господарства країни за 2018 рік становив 14,1 млрд. грн, що на 300 млн. грн більше минулорічного показника (рис. 2.7).

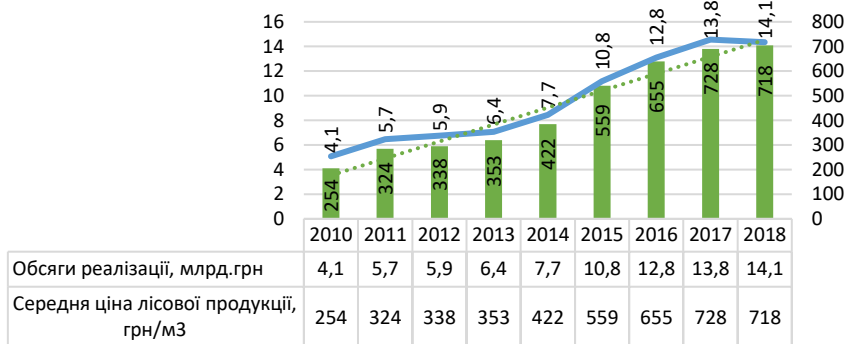


Рис. 2.7. Обсяги реалізації продукції лісового господарства України

Джерело: побудовано автором на основі [97]

Однак зберігається тенденція зростання залишків готової продукції на складах підприємств, зокрема це спричинене введенням

заборон щодо експорту окремих видів деревини та обмеженими потужностями переробних підприємств країни. Так, «станом на 01.01.19 р. на складах підприємств галузі знаходиться 872 тис. куб. м лісопродукції. По відношенню до середньомісячної заготівлі обсяг залишків в цілому складає 63,2%. У порівнянні з обсягами лісопродукції на складах станом на 01.10.2018 року залишки зросли на 327 тис. куб. м, або на 60%» [22].

Лідерами в обсягах реалізації лісової продукції є Житомирська – 2553 тис. м³, та Рівненська області – 1580 тис. м³, що становить 15,8 % та 9,7 % від загального обсягу реалізації відповідно (рис. 2.8).

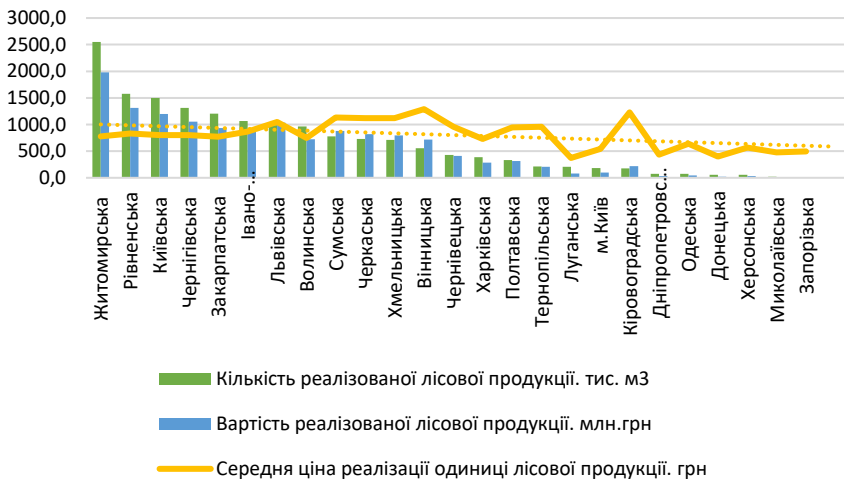


Рис. 2.8. Реалізація лісової продукції в межах України по регіонах у 2018 році

Джерело: побудовано автором на основі [98]

Середня ціна зростає обернено пропорційно до обсягів реалізації, найнижчі ціни одиниці лісової продукції у Вінницькій (1289 грн за м³) та Кіровоградській областях (1231 грн за м³).

Лісогосподарські підприємства також займаються вторинною діяльністю – переробкою ліквідної деревини у розрізі видів продукції. Виробництво ліквідної деревини в 2017 р. порівняно з 2010 р. зросло на 25 %. Кількість лісоматеріалів круглих для виробництва зросло на 9,3% до 2016 року, а в порівнянні з 2017 роком спостерігається зменшення на 3%. Це можна пояснити мораторієм на експорт необроблених

лісоматеріалів на період 10 років (з січня 2016 р., а по сосні – з січня 2017 р.). Станом на вересень 2018 р. скасовано мораторій на експорт паливної деревини.

За останні роки (з 2011 до 2018 рр.) зберігається негативна динаміка зростання площ лісових насаджень, на яких з різних причин спостерігається всихання деревних насаджень. Площі всихання насаджень зросли з 232 тис. га у 2011 до 413 тис. га у 2018 році. Це є одним із чинників внесення до пріоритетних завдань держави нарощування лісистості територій, однак за інформацією Держлісагенства фінансування процедур заліснення здійснюється коштом лісгосподарських підприємств, практично відсутня грошова підтримка з боку держави.

Попри зміну процедур фінансування, яка призвела до того, що майже усі лісовідновлювальні роботи проводяться за кошти лісгосподарських підприємств, в Україні за останні роки вдалося досягнути позитивних результатів. «Обсяги відтворення лісів за останні п'ять років склали 251 тис. гектарів, що на 11% більше за площу суцільних зрубів (227 тис. га)» [34]. Рис. 2.9 свідчить про значне перевищення площ лісовідновлення над лісорозведенням в розрізі усіх регіонів України.

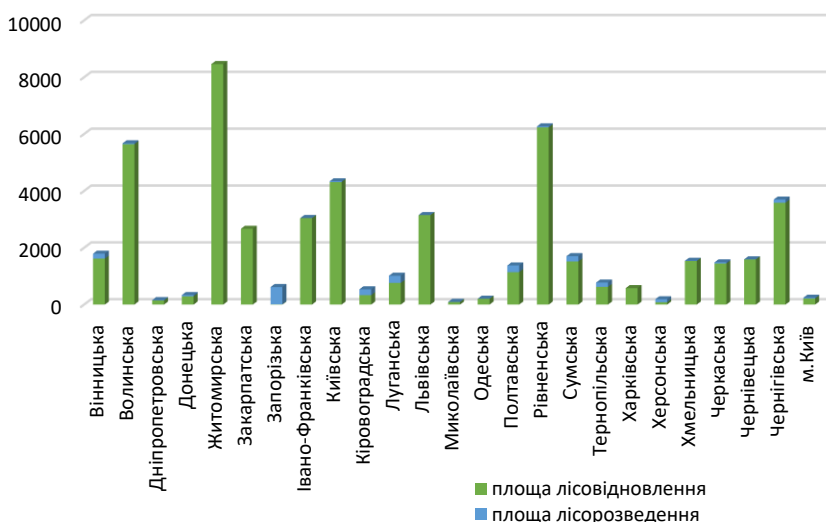


Рис. 2.9. Відтворення лісів по регіонах України у 2018 році, га
Джерело: побудовано автором за даними [24]

Опублікована звітність Держлісагенства України [113] дає змогу оцінити фінансовий стан та перспективи розвитку підприємств галузі (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Показники фінансового стану підприємств Держлісагенства України за 2016-2018 рр. (вибірка), тис. грн

Стаття балансу	2016	2017	2018	у % 2017/ 2016	у % 2018/ 2017
1	2	3	4	5	6
Необоротні активи всього, у т.ч.:	2470435	2721580	3063543	10.2	12.6
Нематеріальні активи	45627	46893	56937	2.8	21.4
Незавершені капіт. інвестиції	148258	149100	192908	0.6	29.4
Основні засоби	2240637	2483575	2770862	10.8	11.6
Оборотні активи всього, у т.ч.:	1563708	1830600	1978665	17.1	8.1
Виробничі запаси	320283	366679	416845	14.5	13.7
Незавершене виробництво	127841	202954	202860	58.8	0.0
Готова продукція	241094	326341	403956	35.4	23.8
Товари	5531	5682	7124	2.7	25.4
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	143168	145684	285567	1.8	96.0
Гроші та їх еквіваленти	572704	607768	479361	6.1	-21.1
Власний капітал всього, у т.ч.:	2419084	2564255	2684082	6.0	4.7
Зареєстрований (пайовий) капітал	573426	574305	574305	0.2	0.0
Додатковий капітал	1689506	1829348	1953988	8.3	6.8
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	71470	63414	58906	-11.3	-7.1
Довгострокові зобов'язання і забезпечення всього, у т.ч.:	132781	137762	187618	3.8	36.2
Інші довгострокові зобов'язання	17189	11342	30998	-34.0	173.3
Довгострокові забезпечення	110155	121335	151124	10.1	24.6
Поточні зобов'язання і забезпечення всього, у т.ч.:	1482475	1850163	2170508	24.8	17.3
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	270722	363071	494622	34.1	36.2
Розрахунки з бюджетом	395642	529727	602797	33.9	13.8
БАЛАНС	4034340	4552180	5042208	12.8	10.8

Аналіз ключових показників фінансового стану підприємств Держлісагенства України за 2016-2018 рр. свідчить про нарощування потужностей, зокрема підсумок зведеного балансу за 2017 рік зріс на 12,8% у порівнянні з попереднім роком, у 2018 році вартість активів підприємств галузі зросла ще на 10,8%.

В таблиці 2.2 наведемо аналіз зведеної фінансової звітності підприємств Держлісагенства за 2016-2018 роки.

Таблиця 2.2

Фінансові результати підприємств Держлісагенства України за 2016-2018 рр. (вибірка), тис. грн

Стаття	2016	2017	2018	2017/ 2016 у %	2018/ 2017 у %
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	12354231	13695969	16849458	10.9	23.0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	8883399	10229651	12835619	15.2	25.5
Валовий прибуток	3471328	3473752	4029642	0.1	16.0
Валовий збиток	496	7434	15803	1398.8	112.6
Інші операційні доходи	373331	403204	583494	8.0	44.7
Адміністративні витрати	1142216	1388392	1785243	21.6	28.6
Витрати на збут	1292185	1120674	1208872	-13.3	7.9
Інші операційні витрати	684858	773141	1013750	12.9	31.1
Операційний прибуток	752306	632766	616419	-15.9	-2.6
Операційний збиток	27402	45451	26951	65.9	-40.7
Дохід від участі в капіталі	300	278	328	-7.3	18.0
Інші фінансові доходи	10783	7811	6194	-27.6	-20.7
Інші доходи	38815	58454	53360	50.6	-8.7
Фінансові витрати	6183	3627	3848	-41.3	6.1
Інші витрати	22132	22640	35582	2.3	57.2
Прибуток до оподаткування	757455	635648	612731	-16.1	-3.6
Збиток	10968	8057	2811	-26.5	-65.1
Витрати (дохід) з податку на прибуток	160254	132083	134672	-17.6	2.0
Чистий прибуток	597228	503566	478062	-15.7	-5.1
Чистий збиток	10995	8058	2814	-26.7	-65.1
<i>Структура операційних витрат:</i>					
Матеріальні затрати	4454527	4801067	5882500	7.8	22.5
Витрати на оплату праці	4173990	5201049	6503384	24.6	25.0
Відрахування на соціальні заходи	898709	1115845	1381852	24.2	23.8
Амортизація	387258	432477	507581	11.7	17.4
Інші операційні витрати	1946473	2052938	2619516	5.5	27.6
Разом операційних витрат	11860957	13603376	16894833	14.7	24.2

Аналіз зведеної фінансової звітності підприємств Держлісагенства (табл. 2.2) за 2016-2018 роки показав, що:

1. Спостерігається позитивна динаміка зростання чистого доходу від реалізації на 10% у 2017 році і на 23% у 2018 році відповідно до попередніх років. За результатами 2018 року цей показник сягнув 16,8 млрд грн.

2. Собівартість продукції лісогосподарських підприємств росте більшими темпами, ніж чистий дохід від реалізації, що свідчить про фінансові ризики зменшення прибутків у майбутньому (на 15,2% і на 25,5% більше попередніх років у 2017 та 2018 рр. відповідно). Частка собівартості у чистому доході від реалізації знаходиться у межах 71-77% та має негативну тенденцію до зростання.

3. Зростання собівартості спричинює зниження темпів зростання валового доходу, збільшуються суми не лише одержаного валового доходу підприємствами галузі, але й росте показник валового збитку (за підсумками 2018 року одержано 4 млрд валового доходу на противагу 15 млн валового збитку).

4. Інші операційні доходи ростуть меншими темпами, ніж величина операційних витрат, що призвело до зниження операційного прибутку на 15,9% у 2017 році та 2,6% у 2018 році.

5. Величина прибутку до оподаткування у 2017 році зменшилась на 15% у порівнянні з 2016 роком і суттєво не змінилась у наступному 2018 році. Бюджет країни отримав від підприємств лісового господарства 134,6 млн грн податку на прибуток у 2018 році.

6. Найбільшу питому вагу у структурі операційних витрат лісогосподарських підприємств має оплата праці, витрати на яку щороку зростають у середньому на чверть. Перш за все це спричинено пропорційними зростанням соціальних стандартів у державі, збільшенням середньої заробітної плати по галузі.

Отже, підприємства лісового господарства України активно розвиваються, нарощуючи обсяги реалізації продукції, однак низка факторів спричинює динамічний ріст витрат лісового господарства, зокрема собівартості продукції. Політика держави, яка спрямована на збереження природних ресурсів лісу та вітчизняного сектора лісопереробки в окремих аспектах призводить до блокування роботи підприємств галузі (обмеження експорту, суцільних санітарних рубок тощо). Пріоритетним завданням є адаптація міжнародного досвіду ведення лісового господарства у частині відновлення і захисту деревостанів, автоматизованого обліку деревини, ефективного використання недеревних ресурсів лісу.

2.2. Аналіз виробничого потенціалу лісогосподарських підприємств

Лісове господарство - це стратегічна галузь для України, розвиток якої потребує довготривалого планування з оцінкою досягнутих результатів. Загальна площа лісового фонду України становить – 10,4 млн. га, із яких вкритих лісовою рослинністю – 9,6 млн. га. Лісистість території країни становить 15,9%» [41].

Ряд вчених, таких як Шубалий О.М. [120], Богдан Т. [18], Бойко О.В. [19] та ін. вважають, що фундаментом стратегічного управління підприємствами, в тому числі і лісомисливськими, виступає оцінка ефективності діяльності. «Вона являється важливим інформаційним показником, який характеризує ефективність менеджменту, успішність, стійкість, інвестиційну привабливість та реальні можливості лісомисливських комплексів. Від так на сьогодні менеджери лісового господарства мають справу не тільки з вартістю деревини та недеревних продуктів лісу, але й із множиною неоцінених ринком функцій і послуг лісових природних систем. Оскільки ці системи доволі інертні, тому відновлюються вони поволі і тільки за певних умов» [42]. Здійснення оцінки ефективності діяльності лісомисливських господарств необхідне при виборі стратегії. Адже, лише аналізуючи власні можливості та адекватно оцінюючи ситуацію можна зробити правильний вибір. Хоча з використанням лісу пов'язано багато соціальних потреб (парки, відпочинкові зони), на нашу думку, це не повинно впливати на ефективність діяльності лісогосподарських підприємств. Проте розроблені механізми оцінки ефективності, якщо і впроваджено в практику, то не підлягають жодному контролю і відсутня відповідальність за виявлену неефективність.

«Згідно Лісового Кодексу України всі ліси є власністю держави. Верховна Рада України в межах своєї компетенції може надавати земельні ділянки лісового фонду у постійне чи тимчасове користування, але залишаючи право власності за собою» [64]. Тому оцінка діяльності лісогосподарських підприємств дозволить обирати найбільш ефективніших з них.

Оцінка ефективності діяльності лісогосподарських підприємств є складним процесом, так як окрім деревини та деревної продукції, слід враховувати екосистемні послуги. Науковці [55, с. 68-75], [8] та інші пропонують безліч теоретичних підходів оцінки майна

лісогосподарських підприємств та їх діяльності. На практиці їх здійснити надзвичайно складно, так як не вистачає потрібної інформації. Офіційна фінансова звітність практично не містить інформації про показники лісогосподарської діяльності, які дозволяють оцінити саме ефективність використання лісу, а не прибутки від продажу деревини, оренди і т.д.

Нами проаналізовано фінансову, статистичну, внутрішню звітність підприємств лісового господарства і виявлено, що жодна з них не дає показників ефективності лісогосподарської діяльності.

Поняття ефективності одне з центральних в економічній теорії та практиці. В діяльності лісогосподарських підприємств воно визначає доцільність дій господарюючого суб'єкта. Визначення ефективності потребує порівняння результатів діяльності конкретного підприємства з аналогічними підприємствами. Для лісогосподарських підприємств України такими показниками можуть бути діяльність лісокористувачів у Європі.

Найважливішими показниками, які дозволяють проводити контроль ефективності лісогосподарської діяльності, є запас деревини, приріст насаджень. Ці показники можуть стати основою для стратегічного планування лісової галузі. Встановлення кількісних показників поряд з якісними дозволить краще проводити контроль над досягненнями результатів.

Аналіз продуктивності лісу за даними офіційних звітів і публікацій громадських активістів різняться. «Незаконна вирубка в Україні досягає 10-15% обсягу всієї заготовленої деревини» [117]. Наші дослідження показують, що дані Державного комітету статистики є суперечливими щодо діяльності підприємств лісового господарства, так як зведені показники по ній не відповідають офіційним показникам середнього запасу деревини на 1 га. Проект Стратегії сталого розвитку та інституційного реформування лісового та мисливського господарства України на період до 2022 року наводить наступні якісні показники ефективності лісового господарства: «середньорічний приріст деревини – 35 млн куб.м деревини; середньорічний приріст деревини на 1 га– 3,9 млн куб.м деревини; запас деревини на 1 га – 218 куб. м (9 місце в світі)» [96].

В табл. 2.3 представлено динаміку показників площі рубок, заготівлі сировини за офіційними даними та розрахункова заготівля

деревини виходячи з оприлюдненої в проекті стратегій середнього запасу сировини на 1 га.

Таблиця 2.3

Динаміка показників заготівлі лісoproдукції згідно даних Державного комітету статистики України

Рік	Площа рубок, га	Заготівля деревини ¹ , тис. м ³ згідно узагальнених даних статистики	Заготівля деревини згідно показника середнього запасу деревини на 1 га (218 куб. м. на 1 га)	Співвідношення заготівлі згідно показника запасу лісу і фактичної заготівлі
2014	382623	20672,40	83411,81	4,03
2015	399296	21924,20	87046,53	3,97
2016	386382	22612,80	84231,28	3,72
2017	419100	21923,00	91363,80	4,17
2018	445500	22529,70	97119,00	4,31

Джерело: [77]

Лісозаготівля протягом 1994-2016 років зростає при одночасному зменшенні площі рубок, що графічно представлено на рис. 2.10 і 2.11.

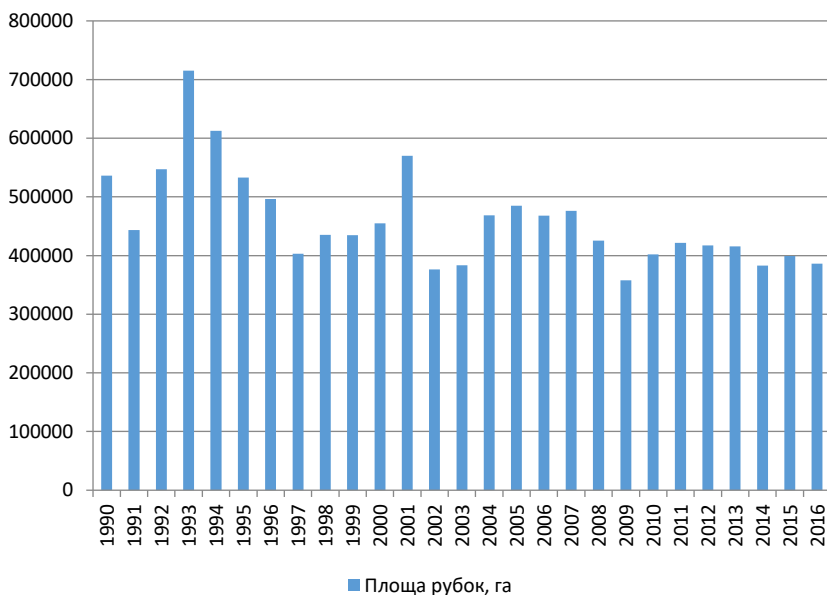


Рис. 2.10. Площа рубок у гектарах

На рис. 2.10 наведено площу рубок у гектарах. У 1993 році площа рубок становить понад 700 тис.га, а у 2016 році – менше 400 тис. га

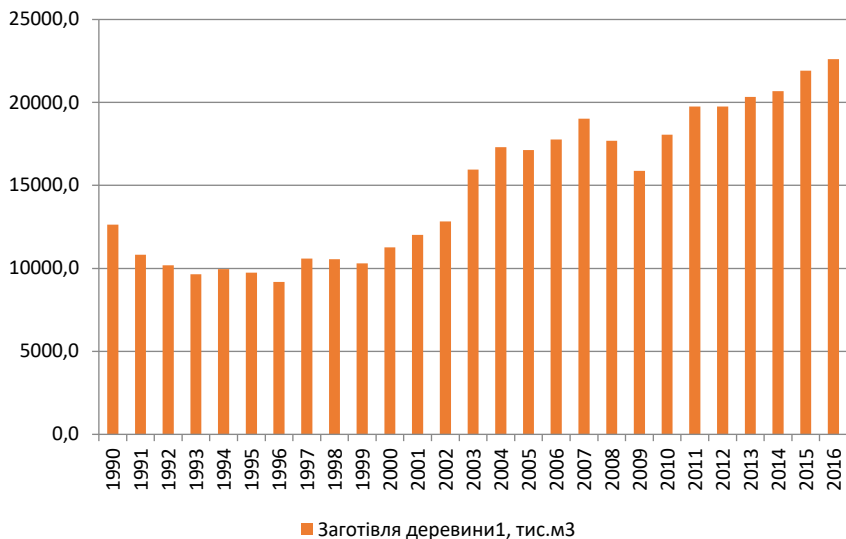


Рис. 2.11. Заготівля деревини, тис. м³

З рис. 2.11 видно, що обсяг заготовленої сировини збільшився і у 2016 становить 23 млн. м³, а у тому ж таки 1993 році він становив менше 10 млн. м³. При цьому науковці П.І. Лакида, А.З. Швиденко, Д.Г. Щепашенко, Р.Д. Васишин, А.М. Білоус, І.П. Лакида, Л.М. Матушевич стверджують, що з 1996 року продуктивність лісу зросла всього на 20% [60].

Виникає питання, чому запас деревини на ділянках, з яких проводилась заготівля лісу є набагато нижчим, ніж наводять науковці. Або ж у звітності не показують обсяг всієї заготовленої деревини. Цей факт може свідчити, що рубки відбуваються стихійно без організованих ділянок, або ж у статистику не подаються всі дані. Навіть враховуючи науково обґрунтоване зростання продуктивності лісу за 25 років досліджень, заготівля не відповідає площам рубок. Хоча з 2012 року спостерігається однакова динаміка площі рубок і заготівлі (рис. 2.12), це ніяким чином не вплинуло на фінансовий стан лісгосподарських підприємств, який значно погіршився.

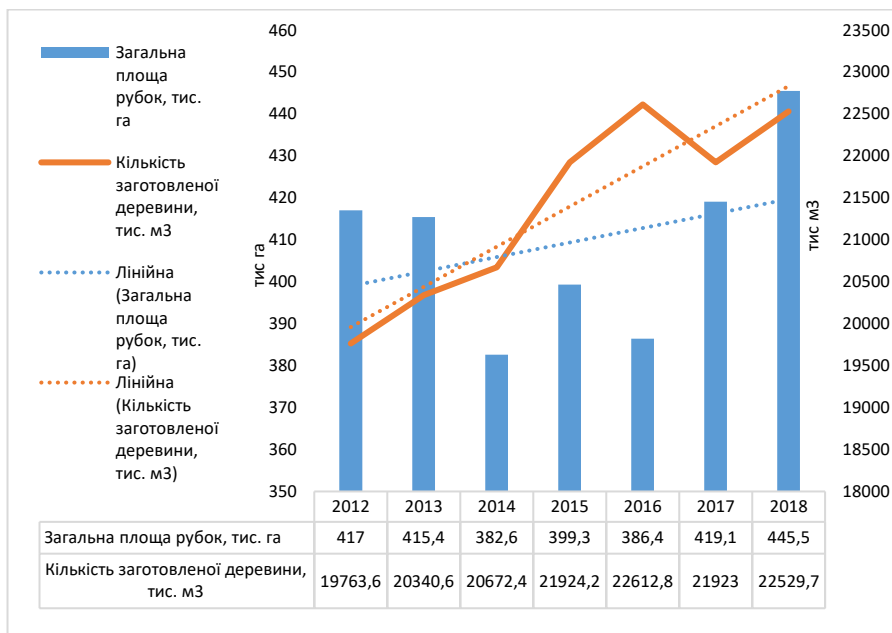


Рис. 2.12. Динаміка площі рубок та лісозаготівлі за 2012-2018 роки

Передача лісів у різні форми власності в Україні здійснюється безоплатно з метою забезпечення нормальних лісогосподарських процесів. Однак це не сприяє збільшенню надходжень до державного бюджету чи збільшенню площі лісів. «В Україні практично не контролюють обсяг вилучення деревини для виробництва лісових матеріалів з одиниці виміру площі з метою порівняння його з показниками сусідніх європейських країн» [38].

Представивши лише декілька показників з даних статистичної звітності, ми можемо стверджувати, що вони є суперечливими і не можуть прийматись до уваги для стратегічного планування чи аналізу ефективності. Цієї ж думки дотримуються ряд фахівців, які фактично спостерігають знищення лісу, що ніяким чином не простежується у звітності.

Тому першочерговим має бути налагодження контролю за діяльністю лісогосподарських підприємств, розробка механізмів перевірки показників статистичної звітності, які лягають в основу стратегічного планування і оцінки ефективності.

2.3. Аналіз ефективності використання основних засобів як основа оцінки ресурсно-виробничого потенціалу на мікрорівні

Основні засоби відіграють вирішальну роль у діяльності лісогосподарських підприємств. Забезпеченість основними засобами є важливим фактором, від якого залежать якість, повнота та своєчасність виконання робіт, обсяг виробництва продукції і фінансовий стан підприємства в цілому [31, с. 174].

Проведемо дослідження стану основних засобів за 2012-2018 роки 13 державних лісогосподарських підприємств, які підпорядковані Волинському обласному управлінню лісового і мисливського господарства (ВОУЛМГ) [26].

Перш за все, проаналізуємо динаміку первісної вартості основних засобів лісогосподарських підприємств (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка первісної вартості основних засобів лісогосподарських підприємств ВОУЛМГ (тис. грн.)

Державне підприємство	Роки						
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
В-Волинське ЛГ	15547	17258	19558	22393	25642	27504	30671
Городоцьке ЛГ	14859	15213	17363	19680	22551	23136	24964
К-Каширське ЛГ	11472	13425	15302	17398	18555	21976	29924
Ківерцівське ЛГ	13589	15785	16891	19529	22286	26615	28823
Ковельське ЛГ	7557	8766	9172	11318	14750	17826	20019
Колківське ЛГ	6661	7269	10707	14011	17199	20432	26089
Любешівське ЛГ	5101	6052	6905	10032	11869	14152	17029
Любомльське ЛГ	7662	8479	8888	11591	12436	16935	26503
Маневицьке ЛГ	30122	33375	37918	48359	55279	58623	65074
Ратнівське ЛГ	11102	12454	14059	16499	17155	18148	21325
Старовижівське ЛГ	4278	5169	5367	6283	8052	8816	12297
Цуманське ЛГ	29547	30960	32993	38947	40949	43169	50148
Шацьке ЛГ	3097	3577	4780	5998	7475	9609	12432

Джерело: фінансова звітність ВОУЛМГ.

З табл. 2.4 бачимо, що первісна вартість в грошовому вимірі зросла по всіх лісогосподарських підприємствах. Але оскільки вартість ОЗ в різних підприємствах була різною, то і зміни відбувались по різному. Якщо в вартість ОЗ В-Волинського ЛГ в 2012 році становила

15547 тис. грн, то у 2018 році вона досягла розміру 30671 тис. грн. тобто зросла майже в два рази.

Найвища вартість ОЗ була в 2012 році в Маневицького ЛГ 30122 тис. грн., найвищою залишилась і в 2018 році – 65074 тис. грн. Найнижчий показник первісної вартості ОЗ в 2012 році мало Шацьке ЛГ – 3097 тис. грн. В 2018 році цей показник так і залишився найнижчим серед підприємств лісового господарства і становив 12432 тис. грн.

Далі проведемо аналіз темпів зростання первісної вартості основних засобів лісгосподарських підприємств (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Динаміка темпу приросту первісної вартості основних засобів лісгосподарських підприємств ВОУЛМГ

Державне підприємство	Темп приросту поточного року до попереднього, %						Середній темп приросту
	2013 до 2012	2014 до 2013	2015 до 2014	2016 до 2015	2017 до 2016	2018 до 2017	
1	2	3	4	5	6	7	8
В-Волинське ЛГ	11,01	13,33	14,50	14,51	7,26	11,51	12,02
Городоцьке ЛГ	2,38	14,13	13,34	14,59	2,59	7,90	9,16
К-Каширське ЛГ	17,02	13,98	13,70	6,65	18,44	36,17	17,66
Ківерцівське ЛГ	16,16	7,01	15,62	14,12	19,42	8,30	13,44
Ковельське ЛГ	16,00	4,63	23,40	30,32	20,85	12,30	17,92
Колківське ЛГ	9,13	47,30	30,86	22,75	18,80	27,69	26,09
Любешівське ЛГ	18,64	14,09	45,29	18,31	19,23	20,33	22,65
Любомльське ЛГ	10,66	4,82	30,41	7,29	36,18	56,50	24,31
Маневицьке ЛГ	10,80	13,61	27,54	14,31	6,05	11,00	13,89
Ратнівське ЛГ	12,18	12,89	17,36	3,98	5,79	17,51	11,62
Старовижівське ЛГ	20,83	3,83	17,07	28,16	9,49	39,49	19,81
Цуманське ЛГ	4,78	6,57	18,05	5,14	5,42	16,17	9,35
Шацьке ЛГ	15,50	33,63	25,48	24,62	28,55	29,38	26,19

Джерело: розраховано автором.

З табл. 2.5 бачимо дуже різні показники для різних підприємств. Показник змінювався від 2,38 до 47,3. Це пов'язано з тим, що вартість основних засобів змінювалась по різному. Якщо в натуральних показниках з кожним роком вартість збільшувалась, то у відносних – значення дуже різні.

В 2013 році найнижчий темп приросту основних засобів, порівняно з попереднім роком, мав Городоцький лісгосп, всього 2,38 %.

При цьому якщо подивитись на табл. 2.5, то ці значення в гривневому еквіваленті були досить вагомими 14859 тис. грн. (2012) і 15213 тис. грн. (2013). Найвищим показник у 2013 році мало Старовижівське ЛГ – 20,83%. Але на цьому підприємстві ситуація змінилась в наступному 2014 році, де ріст вартості основних засобів збільшився всього на 3,83%. Це був найнижчий показник серед підприємств лісового господарства. Найбільший ріст вартості основних засобів в цьому році відбувся в Колківському лісовому господарстві і становив 47,3%.

Найбільш стабільне зростання вартості основних засобів по всіх 13 лісгосподарських підприємствах відбулося у 2015 році. Темпи приросту мали досить великі значення.

У 2016 році в порівнянні з 2015 роком темпи приросту в деяких лісгоспах зросли (Ковельське ЛГ до 30,32%), в деяких значно знизились (Ратнівське ЛГ більш як в 4 рази з 17,36 до 3,98%).

Для багатьох лісгосподарських підприємств темпи приросту основних засобів в 2017 році в порівнянні з 2016 роком значно знизились: В-Волинське ЛГ, Городоцьке ЛГ, Ковельське ЛГ, Колківське ЛГ, Маневицьке ЛГ, Старовижівське ЛГ. Незначне збільшення вартості спостерігалось в Ківерцівському ЛГ, Любешівському ЛГ, Ратнівському ЛГ, Цуманському ЛГ, Шацькому ЛГ. Найвищі показники зростання отримали К-Каширське ЛГ та Любомльське ЛГ.

В 2018 році зростання вартості основних засобів відбувалось різними темпами, оскільки показники змінювались від 7,9% в Городоцькому ЛГ до 56,5% в Любомльському ЛГ.

Результатом аналізу табл. 2.2 стало визначення середнього темпу приросту первісної вартості основних засобів за період 2013-2018 роки по всіх 13 підприємствах лісового господарства. Показник за період дослідження найменше значення мав 9,16% у Городоцькому ЛГ та найвище у Шацькому ЛГ – 26,19%.

Далі визначимо темп приросту вартості основних засобів 2018 року до 2012 року. Результати показані на рис. 2.13.

З діаграми видно, що за шість років, з 2012 до 2018 рр., темпи зростання первісної вартості основних засобів були досить різними. Якщо в Городоцькому ЛГ вартість ОЗ зросла на 68%, то у Шацькому ЛГ аж на 301% або більш ніж в три рази.

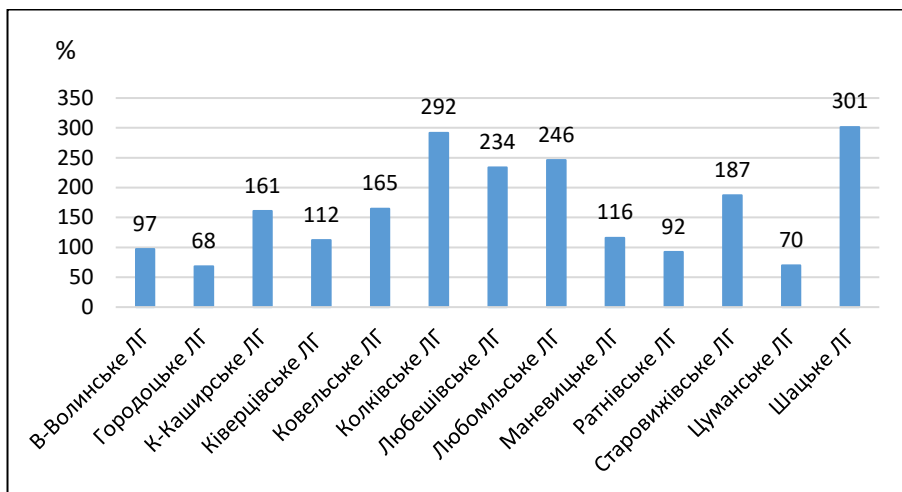


Рис. 2.13. Темп приросту первісної вартості основних засобів 2018 р. до 2012 р.

Джерело: розраховано автором.

Перейдемо до наступного етапу аналізу основних засобів – проведемо аналіз технічного стану.

Для характеристики технічного стану основних засобів використовуються такі основні показники: коефіцієнти зносу, придатності, оновлення, вибуття та приросту.

Коефіцієнт зносу характеризує ту частку вартості основних засобів, що її списано на витрати виробництва в попередніх періодах, а *коефіцієнт придатності* — частку не перенесеної на створюваний продукт вартості.

Чим нижчий коефіцієнт зносу (вищий коефіцієнт придатності), то кращим є технічний стан основних засобів.

Коефіцієнт зносу (K_{zn}) розраховується за формулою:

$$K_{zn} = \frac{Z}{OZ_n} \quad (2.1)$$

де Z — сума зносу основних засобів;

OZ_n — первісна вартість основних засобів на початок періоду.

Прослідкуємо за зміною коефіцієнтів зносу для лісогосподарських підприємств Волинської обл. (рис. 2.14).

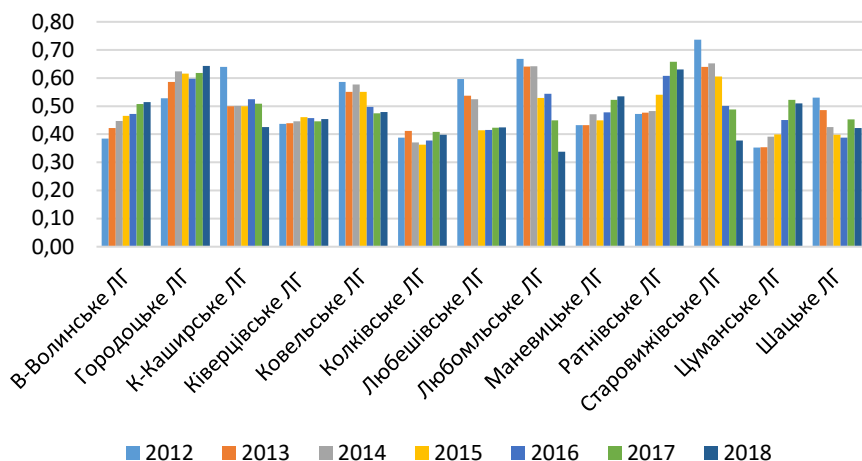


Рис. 2.14. Динаміка коефіцієнта зносу основних засобів лісогосподарських підприємств Волинської області
Джерело: розраховано автором.

З рис. 2.14 бачимо, що за всі роки дослідження показник коефіцієнта зносу основних засобів не був нижче 35%. А це дає можливість зробити висновки, що лісогосподарські підприємства працюють на застарілому обладнанні, використовують техніку, машини та інструменти ще радянських зразків. Оновлення техніки відбувається досить повільними темпами.

Дані діаграми показують, що сім лісгоспів (Володимир-Волинське ЛГ, Городоцьке ЛГ, Ківерцівське ЛГ, Маневицьке ЛГ, Ратнівське ЛГ, Цуманське ЛГ, Шацьке ЛГ) із 13 мають чітку тенденцію до зростання коефіцієнта зносу.

В Колківському ЛГ коефіцієнт зносу за досліджуваний період залишається практично на одному рівні. І лише два підприємства домоглися значного зниження показника. Це Любомльське ЛГ в якому в 2012 р. коефіцієнт зносу становив 0,67, а в 2018р. – 0,34; Старовижівське ЛГ: 2012 р. – 0,74, 2018 р. – 0,38.

Перейдемо до аналізу коефіцієнта придатності основних засобів лісогосподарських підприємств (рис. 2.15).

Коефіцієнт придатності ($K_{\text{прид}}$) розраховується за формулою:

$$K_{\text{прид}} = \frac{OZ_3}{OZ_n} \quad (2.2)$$

де OZ_3 — залишкова вартість основних засобів;
 OZ_n — первісна вартість основних засобів.

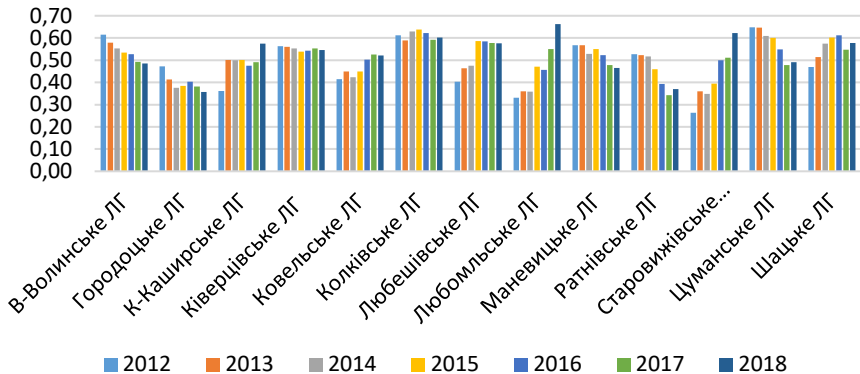


Рис. 2.15. Динаміка коефіцієнта придатності основних засобів лісгосподарських підприємств Волинської області
 Джерело: розраховано автором.

Із зростанням коефіцієнта придатності технічний стан основних засобів підприємства покращується. На більшості підприємств лісового господарства коефіцієнт придатності за досліджуваний період знизився. Серед всіх підприємств виділяється Колківське ЛГ, де показник за сім років змінювався в межах 0,59-0,64. Це показує, що керівництво підприємства приділяє значну увагу технічному стану основних засобів. Найкращий показник коефіцієнта оновлення основних засобів мало в 2018 р. Любомльське ЛГ – 0,66.

Перейдемо до характеристики коефіцієнта оновлення основних засобів підприємств лісової галузі.

Коефіцієнт оновлення основних засобів характеризує інтенсивність уведення в дію нових основних засобів. Він показує частку введених основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду.

Коефіцієнт оновлення ($K_{он}$) розраховується за формулою:

$$K_{он} = \frac{OZ_o}{OZ_k} \quad (2.3)$$

де OZ_o — вартість введених основних засобів за звітний рік;
 OZ_k — загальна вартість основних засобів на кінець року.

Динаміка коефіцієнта оновлення основних засобів лісогосподарських підприємств ВОУЛМГ показана на рис. 2.16.

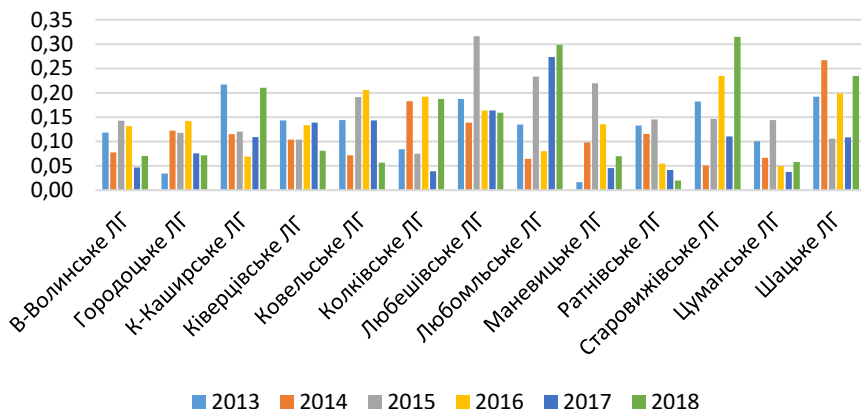


Рис. 2.16. Динаміка коефіцієнта оновлення основних засобів лісогосподарських підприємств Волинської області
Джерело: розраховано автором.

З рис. 2.16 бачимо дуже строкату діаграму. За сім років дослідження керівництво підприємств приймало різні рішення щодо вкладання коштів у придбання основних засобів. В 2013 р. найбільше введених в дію основних засобів мали: К-Каширське ЛГ – 22%, Любешівське ЛГ – 19%, Шацьке ЛГ – 19%, Старовижівське ЛГ – 18%. В 2014 р. найкращий стан оновлення основних засобів спостерігався у Шацькому ЛГ – 27%. Другу позицію займало Ковельське ЛГ – 18%. Решта лісогосподарських підприємств оновлювали майно та рухомий склад від 5% до 14%. В 2015 р. всі підприємства вклали значні кошти в оновлення основних засобів. Найменше значення коефіцієнта оновлення мало Колківське ЛГ – 0,08, а найвищий показник був у Любешівського ЛГ – 0,32. З діаграми видно, що в 2016 році коефіцієнт оновлення збільшився в порівнянні з попереднім роком в більшості

підприємств. Найвищий показник належав Старовижівському ЛГ – 23%. В 2017 р. коефіцієнт оновлення значно знизився на всіх підприємствах крім Любомльського ЛГ (0,27).

Коефіцієнт вибуття основних засобів характеризує рівень інтенсивності вибуття основних засобів зі сфери виробництва.

Коефіцієнт вибуття ($K_{\text{виб}}$) розраховується за формулою:

$$K_{\text{виб}} = \frac{OZ_{\text{в}}}{OZ_{\text{н}}} \quad (2.4)$$

де $OZ_{\text{в}}$ — вартість основних засобів, які вибули;

$OZ_{\text{н}}$ — вартість основних засобів на початок періоду.

Динаміка коефіцієнта вибуття основних засобів на підприємствах лісового господарства показана на рис. 2.17.

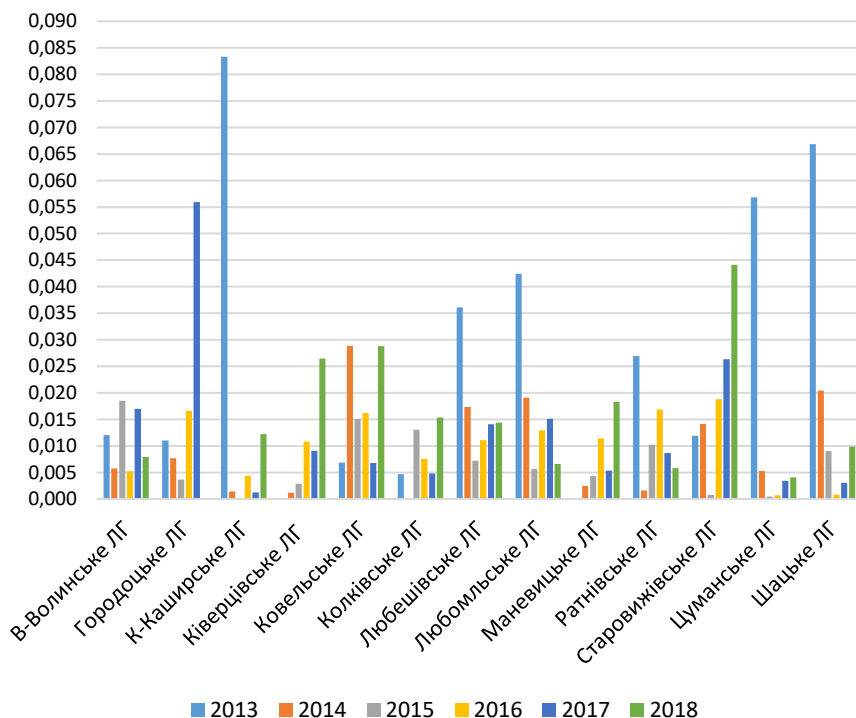


Рис. 2.17. Динаміка коефіцієнта вибуття основних засобів лісгосподарських підприємств Волинської обл.

Джерело: розраховано автором.

Розмір цього коефіцієнта знаходиться в межах 0 – 0,083. А це означає, що вартість основних засобів, які виведені підприємствами з господарського обороту досить мізерна.

Коефіцієнт приросту основних засобів характеризує рівень приросту основних засобів за певний період. Коефіцієнт приросту (K_n) визначається за формулою:

$$K_n = \frac{OЗ_{np} - OЗ_с}{OЗ_n} \quad (2.5)$$

де $OЗ_{np}$ — вартість придбаних основних засобів;

$OЗ_с$ — вартість основних засобів, які вибули;

$OЗ_n$ — вартість основних засобів на початок періоду.

З рис. 2.18 видно, що динаміка показника по кожному господарству настільки різна, що для формулювання висновків виникла потреба у розрахунку середнього значення рівня приросту основних засобів за шість досліджуваних років.

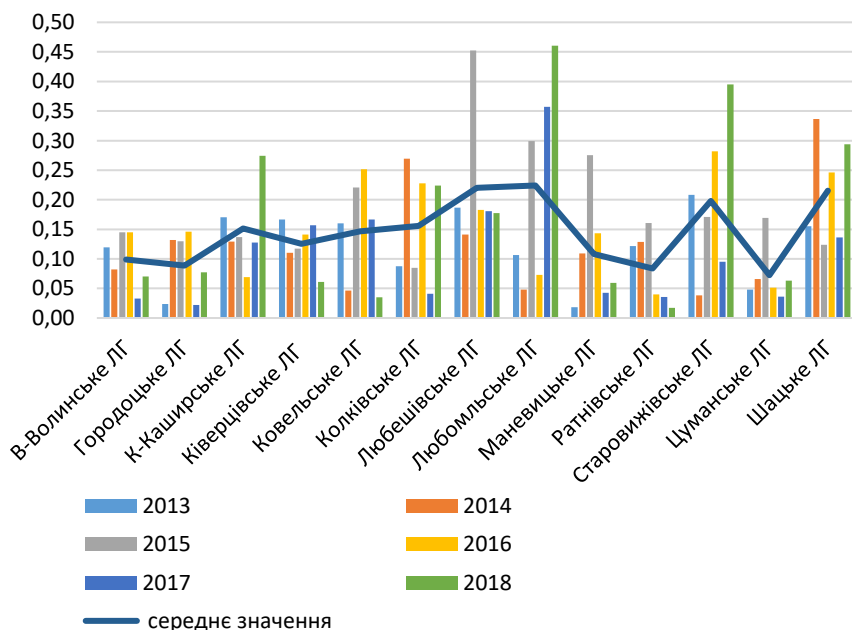


Рис. 2.18. Динаміка коефіцієнта приросту основних засобів лісгосподарських підприємств Волинської обл.

Джерело: розраховано автором.

Середня динаміка приросту основних засобів показує недостатній рівень. Лише три підприємства: Любешівське ЛГ, Любомльське ЛГ та Шацьке ЛГ мають показник приросту, який більше 20%. Старовиживське ЛГ має рівно 20%. Всі решта підприємств оновлювали свої основні засоби на середньому рівні менше 15%, а в Цуманському ЛГ цей показник дорівнює 7%.

Таким чином, в цілому технічний стан основних засобів лісогосподарських підприємств знаходиться на задовільному рівні. Ситуацію, яка склалась в лісовому господарстві з оновленням основних засобів не можна назвати критичною, але таке становище у майбутньому може поставити перед керівництвом складні проблеми щодо функціонування та реального виживання підприємств в умовах жорсткої конкуренції. Тому керівництву підприємств необхідно прикласти максимум зусиль для інтенсивного оновлення основних засобів.

2.4. Комплексне оцінювання та прогнозування фінансового стану підприємств лісового господарства

Аналіз фінансового стану підприємства проводиться на основі фінансової звітності. Такий аналіз допомагає виявити позитивні та негативні тенденції, дати узагальнену оцінку можливостей підприємства функціонувати у майбутньому та розраховуватися за своїми боргами.

Для проведення аналізу фінансового стану підприємств ми обрали 5 державних лісогосподарських підприємств, які входять до Волинського обласного управління лісового і мисливського господарства.

Першими розглянемо показники ДП «Володимир-Волинського лісового господарства» (табл. 2.6).

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, скільки гривень поточних активів підприємства припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Якщо поточні активи підприємства перевищують його поточні зобов'язання, то підприємство є ліквідним. Якщо $K_n < 1$ то це

низька ліквідність, якщо $1 < K_n < 2$, то це ознака нормальної ліквідності, коли цей показник вище 2 – це висока ліквідність [52].

Таблиця 2.6

Показники фінансового стану ДП «Володимир-Волинське ЛГ»

Показники фінансового стану підприємства	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Показники ліквідності підприємства						
Коефіцієнт загальної ліквідності	0,45	0,70	1,47	0,98	0,86	0,72
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,15	0,26	0,70	0,39	0,27	0,20
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,04	0,02	0,33	0,05	0,09	0,00
Показники фінансової стійкості підприємства						
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,50	0,49	0,67	0,67	0,62	0,58
Коефіцієнт фінансової залежності	2,00	2,03	1,49	1,50	1,62	1,73
Коефіцієнт фінансової стабільності	1,00	0,97	2,03	2,01	1,62	1,37
Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	0,06	0,34	0,21	0,15	0,06	0,00
Показники ділової активності підприємства						
Коефіцієнт оборотності активів	0,49	0,55	0,70	0,70	0,80	1,04
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддачі)	3,04	2,48	2,73	2,79	3,06	3,46
Коефіцієнт оборотності запасів	3,64	3,07	3,33	3,52	3,48	3,60
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	6,59	10,34	9,71	7,17	4,04	3,33
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	48,20	39,67	18,71	10,90	7,36	7,70
Показники рентабельності підприємства						
Рентабельність власного капіталу, %	0,67	1,19	12,85	5,22	1,62	3,47
Рентабельність активів, %	0,36	0,59	7,55	3,50	1,04	2,07
Рентабельність продажу, %	0,74	1,06	10,77	5,02	1,30	2,00
Рентабельність реалізованої продукції, %	23,37	26,51	45,23	42,04	35,60	37,90

Джерело: розраховано автором на підставі фінансової звітності підприємства.

За даними табл. 2.6 можемо сказати, що загальна ліквідність підприємства досить низька. Лише у 2015 році показник знаходився в межах нормальної ліквідності. На кінець 2018 року підприємство мало 0,72 грн. на 1 грн. поточних зобов'язань, а це означає, що підприємству не вистачає власних ресурсів для погашення поточних зобов'язань.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує платіжні можливості підприємства щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Теоретично значення коефіцієнта вважається достатнім, якщо воно перевищує 0,6 [52].

На підприємстві ДП «Володимир-Волинське ЛГ» цей показник значно нижчий норми і спостерігається тенденція до його зниження.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує ту частину короткострокової заборгованості, яку підприємство має можливість погасити негайно. Теоретично значення коефіцієнта вважається достатнім, якщо воно перевищує 0,2...0,3 [52].

Результати аналізу коефіцієнта абсолютної ліквідності ДП «Володимир-Волинське ЛГ» показують, що він досить низький, а в 2018 році досяг позначки 0,0, а це означає, що підприємство не зможе взагалі негайно погасити свої зобов'язання.

Коефіцієнт концентрації власного капіталу характеризує частку власників підприємства в загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність. Чим вище значення цього показника, тим більш фінансово стабільне підприємство і незалежне від зовнішніх кредиторів. Нормативне значення коефіцієнта концентрації власного капіталу більше 0,6 [52].

Якщо у 2015-2017 роках ДП «В-Волинське ЛГ» мало значення коефіцієнта вище нормативного, то у 2018 році цей показник знизився до 0,58. Це значення не є критичним, але фінансова стабільність підприємства знижується.

Коефіцієнт фінансової залежності є оберненим до коефіцієнта концентрації власного капіталу. Зростання цього показника в динаміці означає збільшення частки позичених коштів у фінансуванні підприємства [52].

Починаючи з 2015 року цей показник на підприємстві зростає, що показує зростання позичених ресурсів у фінансуванні підприємства.

Коефіцієнт фінансової стабільності говорить про здатність компанії відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- і довгостроковій перспективі. Значення показника вказує на те, скільки гривень власного капіталу припадає на кожну гривню зобов'язань компанії. Високе значення говорить про низький рівень фінансових ризиків. Нормативне значення показника знаходиться в межах 0,67-1,5.

Значення нижче 0,67 свідчить про високий рівень фінансових ризиків. Значення вище 1,5 може означати наявність додаткових резервів підвищення ефективності за рахунок залучення позикових коштів [52].

Коефіцієнт фінансової стабільності ДП «В-Волинське ЛГ» за досліджуваній період зазнав значних коливань. Якщо у 2013-2014 роках він мав нормативне значення, то в наступні три роки, його значення перевищило норму, а в 2018 році знову повернувся до меж нормативного значення і становив 1,37. Таким чином на кожну гривню зобов'язань підприємство має 1,37 грн. власного капіталу.

Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів характеризує структуру фінансових ресурсів підприємства. Нормативне значення показника менше 1.

На досліджуваному підприємстві цей показник знижувався, а у 2018 році дорівнював 0. Підприємство не має позик крім поточної заборгованості.

Переходимо до характеристики показників ділової активності підприємства. Першим є коефіцієнт оборотності активів. Коефіцієнт є співвідношенням між виручкою і середньорічною сумою активів. Значення показника говорить про те, скільки товарів і послуг продано за досліджуваній період на кожну гривню використаних активів [52].

Дані табл. 2.6 показують, що ефективність використання активів ДП «В-Волинське ЛГ» підвищується. Якщо в 2013 р. на кожну гривню залучених коштів було надано послуг на суму 0,49 грн., то в 2018 р - вже 1,04 грн. Для підвищення показника можна продати частину активів, які не використовуються на підприємстві.

Фондовіддача - показник ділової активності, який показує ефективність використання основних засобів підприємства. Значення показника говорить про те, скільки продукції вироблено та скільки надано послуг на кожну гривню фінансових ресурсів вкладену в основні засоби. Бажаним є підвищення ефективності використання основних засобів підприємства протягом періоду дослідження [52].

За досліджуваній період значення показника зросло з 3,04 у 2013 р. до 3,46 у 2018р. Управління ефективністю використання основних засобів зростає. На кожну 1 грн. вартості основних засобів у 2018 р. було вироблено продукції на 3,46 грн.

Коефіцієнт оборотності запасів вказує на ефективність управління запасами підприємства. Значення показника свідчить про кількість оборотів, що здійснили запаси за рік. Нормативне значення 3-6 [52].

На ДП «Володимир-Волинське ЛГ» цей показник за всі роки дослідження знаходиться в межах норми, тому можна стверджувати про ефективність управління запасами підприємства.

Період погашення дебіторської заборгованості - індикатор ефективності відносин з клієнтами, який показує, як довго останні погашають свої рахунки. Коефіцієнт дає уявлення про платіжну дисципліну покупців [52].

З даних табл. 2.6, бачимо, що термін погашення дебіторської заборгованості у 2018 році склав 3 дні. А це означає, що підприємство має надійних партнерів, які вчасно розраховуються за своїми зобов'язаннями.

Період погашення кредиторської заборгованості - показник ділової активності, який використовується для оцінки ефективності управління кредиторською заборгованістю. Значення коефіцієнта вказує на період, протягом якого підприємство може використовувати кошти своїх постачальників і підрядників [52].

За досліджуваній період термін погашення кредиторської заборгованості підприємства знизився з 48 днів у 2013 р. до 7 днів у 2018 році. Підприємство старається вчасно розраховуватись зі своїми постачальниками, що є основою ефективного управління.

Залишився останній блок фінансових показників – це показники рентабельності.

Рентабельність власного капіталу - показник, що вказує, наскільки ефективно використовується власний капітал, тобто скільки прибутку було згенеровано на кожную гривню залучених власних коштів [52].

За даними підприємства цей показник виглядає досить строкато. Якщо у 2013 р. його значення було 0,67%, у 2015 році – 12,85%, то у 2018 р. – 3,47%. Таким чином, кожна гривня власних коштів підприємства дозволила отримати 0,01 грн. чистого прибутку у 2013р., 0,13 грн. у 2015 р. та 0,04 грн. у 2018р.

Рентабельність активів показує ефективність використання активів підприємства для генерації прибутку. Високе значення показника свідчить про хорошу роботу підприємства.

Значення цього показника теж було різним за досліджувані роки. В 2018 р. підприємство отримало 0,02 грн. чистого прибутку на 1 грн. вкладених активів. Рентабельність діяльності який вказує на обсяг чистого прибутку, який генерує кожна гривня продажів. В 2018 р. кожна гривня продажів принесла 0,02 грн. чистого прибутку. Це низький показник, який свідчить про не ефективне управління витратами підприємства. Рентабельність реалізованої продукції показує, скільки на кожну витрачену гривню отримано прибутку. На ДП «Володимир-Волинське ЛГ» в 2018 р. на кожну витрачену грн. отримано 0,37 грн. прибутку.

Отже, фінансовий аналіз діяльності підприємства показав, що показники ліквідності та фінансової стійкості досить низькі і не завжди відповідають нормативним показникам. Показники ділової активності знаходяться в нормі. А для підвищення показників рентабельності підприємству необхідно знизити витрати.

Проведемо прогнозування показника чистого прибутку підприємства (рис. 2.19). Візьмемо дані фінансової звітності за попередні 7 років і перевіримо, чи правильні розрахунки на наступні роки.



Рис. 2.19. Прогнозоване значення чистого прибутку ДП «Володимир-Волинське ЛГ»

Джерело: побудовано автором.

Прогнозоване значення чистого прибутку за результатами діяльності підприємства у 2019 році має становити 2123 тис. грн. Але при цьому чистий прибуток залежить від значної кількості факторів впливу, тому він може бути визначений розрахованими межами [-799 тис. грн. до 5045 тис. грн.]. Перевірити достовірність прогнозованих значень можна буде по закінченню поточного року та отримання результатів господарювання.

Наступним для аналізу фінансового стану стане ДП «Ковельське лісове господарство» (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Показники фінансового стану ДП «Ковельське ЛГ»

Показники фінансового стану підприємства	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Показники ліквідності підприємства						
Коефіцієнт загальної ліквідності	0,75	1,62	2,04	1,59	0,99	0,96
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,28	1,11	1,60	0,77	0,39	0,00
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,02	0,92	1,34	0,56	0,25	0,04
Показники фінансової стійкості підприємства						
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,53	0,51	0,57	0,66	0,56	0,58
Коефіцієнт фінансової залежності	1,90	1,96	1,76	1,53	1,79	1,71
Коефіцієнт фінансової стабільності	1,12	1,05	1,31	1,90	1,27	1,40
Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	0,00	0,30	0,20	0,09	0,02	0,00
Показники ділової активності підприємства						
Коефіцієнт оборотності активів	0,51	0,66	0,63	0,54	0,53	0,66
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддачі)	0,85	1,24	1,61	1,22	0,95	1,13
Коефіцієнт оборотності запасів	1,72	2,90	3,08	2,25	1,68	2,16
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	22,34	11,80	10,62	8,40	3,41	9,78
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	20,81	13,99	8,20	8,97	11,91	15,26
Показники рентабельності підприємства						
Рентабельність власного капіталу, %	0,55	1,60	16,03	5,36	2,61	3,11
Рентабельність активів, %	0,32	0,83	8,75	3,26	1,57	1,78
Рентабельність продажу, %	0,62	1,25	13,86	6,01	2,95	2,67
Рентабельність реалізованої продукції, %	24,38	20,44	36,84	32,06	29,47	32,29

Джерело: розраховано автором на підставі фінансової звітності підприємства.

Розраховані дані загальної ліквідності дають змогу зробити висновок, що з 2014 р. по 2016 р. підприємство мало нормальну ліквідність. У 2017 -2018 роках цей показник зменшився, але не критично, тобто є можливість його покращити. В останні роки підприємство має майже 1 грн. (0,96 грн.) на 1 грн. поточних зобов'язань. Таким чином підприємство в змозі власними коштами погасити поточні зобов'язання.

Коефіцієнт швидкої ліквідності ДП «Ковельське ЛГ» в 2018 р. дорівнює нулю. Це означає, що підприємство має значну дебіторську заборгованість, питома вага якої у вартості оборотних активів підприємства у 2018 р. склала 30%, хоча в попередньому році цей показник був на рівні 5%. Керівництву підприємства необхідно звернути увагу на своїх покупців та працювати з платоспроможними контрагентами.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності досліджуваного підприємства в період 2014-2017 р. був на достатньому рівні, тобто відповідав нормативним значенням. У 2018 р. він склав 0,04. Це пов'язано зі значним зменшенням коштів підприємства, порівняно з попередніми роками.

Переходимо до аналізу показників фінансової стійкості.

Коефіцієнт концентрації власного капіталу підприємства знаходиться в межах 0,5-0,6. Тобто показник знаходиться в межах допустимого значення.

Коефіцієнт фінансової залежності знаходиться на одному рівні за досліджуваний період. Значного зростання обсягу позикових коштів не спостерігається окрім збільшення поточної кредиторської заборгованості.

Коефіцієнт фінансової стабільності знаходиться в межах норми і становить 1,4, тобто на кожну 1 грн. зобов'язань підприємство має 1,4 грн. власного капіталу.

Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів у 2018 р. дорівнює нулю. Підприємство не має кредитів лише внутрішню заборгованість.

Далі проводимо аналіз показників ділової активності підприємства. Коефіцієнт оборотності активів ДП «Ковельське ЛГ» за період спостереження змінювався від 0,51 до 0,66. На кожну гривню активів отримано виручки 0,66 грн. Цьому підприємству теж порадимо:

для підвищення оборотності активів доцільно реалізувати активи, які не використовуються.

Коефіцієнт оборотності основних засобів показує, що на кожну 1 грн. вартості основних засобів у 2018 р. було вироблено продукції на 1,13 грн. Бажаним є підвищення ефективності використання основних засобів підприємства.

Коефіцієнт оборотності запасів на підприємстві нижче норми. Тому керівництву підприємства необхідно звернути увагу на зростання цього показника.

Період погашення дебіторської заборгованості становить 9 днів (за попередній рік 3 дні), а кредиторської заборгованості 15 днів. Ці показники значно нижче нормативних.

Далі розглянемо показники рентабельності ДП «Ковельське ЛГ».

Кожна гривня власних коштів підприємства дозволила отримати чистого прибутку 0,03 грн. у 2018 р.

Рентабельність активів: підприємство отримало 0,02 грн. чистого прибутку на 1 грн. вкладених активів.

Рентабельність діяльності: кожна гривня продажів принесла 0,02 грн. чистого прибутку.

Рентабельність реалізованої продукції: на кожну витрачену 1 грн. отримано 0,32 грн. прибутку.

Отже, фінансовий аналіз діяльності підприємства показав, що показники ліквідності та фінансової стійкості відповідають нормативним показникам. Показники ділової активності низькі, і потрібно прикласти зусилля для їх стабілізації. А для підвищення показників рентабельності підприємству необхідно знизити витрати.

Проведемо прогнозування показника чистого прибутку підприємства (рис. 2.20).

Прогнозоване значення чистого прибутку за результатами діяльності підприємства у 2019 році має становити 2195 тис. грн.

Наступним підприємством лісового господарства, яке ми вибрали для аналізу є ДП «Маневицьке лісове господарство». Розраховані коефіцієнти фінансового стану подані в табл. 2.8.

В період 2015-2017 р. ДП «Маневицьке ЛГ» мало дуже високу ліквідність. В 2018 р. показник понизився до 1,76, що відповідає нормальній ліквідності. Таким чином підприємство має достатньо ресурсів для погашення своїх зобов'язань.



Рис. 2.20. Прогнозоване значення чистого прибутку
ДП «Ковельське ЛГ»

Джерело: побудовано автором.

Коефіцієнт швидкої ліквідності вважається достатнім, якщо значення перевищує 0,6. Для досліджуваного підприємства цей показник значно вищий нормативних значень. Дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками, а також інша дебіторська заборгованість становлять всього 8% від вартості оборотних активів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, що ДП «Маневицьке ЛГ» має можливість негайно погасити короткострокову заборгованість. Переходимо до другої групи коефіцієнтів фінансового стану.

Коефіцієнт концентрації власного капіталу з 2016 р. має значення 0,8, що значно вище норми. Можна зробити висновок, що лісогосподарське підприємство фінансово стабільне підприємство і незалежне від зовнішніх кредиторів.

Коефіцієнт фінансової залежності в 2018 р. в порівнянні з 2013 р. зменшився, а це означає, що позикових коштів залучається все менше для фінансування підприємства.

Таблиця 2.8

Показники фінансового стану ДП «Маневицьке ЛГ»

Показники фінансового стану підприємства	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Показники ліквідності підприємства						
Коефіцієнт загальної ліквідності	0,33	1,29	3,47	2,69	2,39	1,73
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,22	1,06	2,81	1,37	1,47	0,97
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,01	0,60	1,93	0,50	1,13	0,80
Показники фінансової стійкості підприємства						
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,52	0,51	0,77	0,81	0,82	0,80
Коефіцієнт фінансової залежності	1,92	1,97	1,30	1,23	1,22	1,26
Коефіцієнт фінансової стабільності	1,09	1,03	3,33	4,27	4,47	3,88
Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	0,04	0,52	0,15	0,07	0,04	0,02
Показники ділової активності підприємства						
Коефіцієнт оборотності активів	0,79	1,07	1,13	1,12	1,34	1,61
Коефіцієнт оборотності основних засобів	0,50	0,79	1,08	0,90	1,04	1,25
Коефіцієнт оборотності запасів	5,98	8,51	6,17	3,30	3,45	4,71
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	12,07	8,97	5,05	3,51	1,32	0,80
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	47,27	17,84	2,60	2,11	1,45	1,38
Показники рентабельності підприємства						
Рентабельність власного капіталу, %	1,28	7,70	24,10	6,88	3,03	2,75
Рентабельність активів, %	0,68	3,96	16,04	5,43	2,46	2,21
Рентабельність продажу, %	1,59	6,56	23,41	9,75	3,71	2,71
Рентабельність реалізованої продукції, %	20,77	21,45	36,90	63,99	33,59	21,71

Джерело: розраховано автором на підставі фінансової звітності підприємства.

Коефіцієнт фінансової стабільності з 2015 р до 2017 р. зріс від 3,33 до 4,47. У 2018 р. він знизився до 3,88, але це означає, що на кожну 1 грн. зобов'язань підприємство має 3,88 грн. власного капіталу. ДП «Маневицьке ЛГ» належить до підприємств з низьким рівнем фінансових ризиків.

Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів становить 0,02, що є дуже низьким але відповідає нормі.

Третій блок показників – це показники ділової активності.

Коефіцієнт оборотності активів говорить про те, скільки продукції і послуг реалізовано за досліджуваний період на кожну гривню використаних активів. На підприємстві, починаючи з 2014 р. цей показник більше 1, а це означає, що на кожну 1 грн. використаних активів реалізовано продукції на 1,61 грн. (2018 р.). Коефіцієнт показує, що підприємство працює, досить ефективно використовуючи свої активи. Ефективність використання основних засобів лісгосподарського підприємства засвідчує коефіцієнт фондівіддачі. Коефіцієнт має тенденцію до зростання. У 2018 р. на 1 грн. вартості основних засобів вироблено продукції на 1,25 грн.

Коефіцієнт оборотності запасів знаходиться в межах норми, тобто підприємство правильно використовує свої запаси.

Період погашення дебіторської і кредиторської заборгованості становить 1 день, хоча в 2013 р. ці показники становили відповідно 12 та 47 днів. Правильний підхід до управління дебіторською та кредиторською заборгованістю дає свої позитивні результати.

Залишився останній блок фінансових показників – це показники рентабельності. Рентабельність власного капіталу, рентабельність активів, рентабельність діяльності у 2018 р. становили більше 2%. Цей показник значно знизився порівняно з 2015 р. по всіх трьох показниках. Також значно знизилась і рентабельність реалізованої продукції. На зниження вплинули зміни як внутрішніх так і зовнішніх факторів. Для їх визначення варто провести додатковий аналіз, що стане метою наступного дослідження.

Але зниження показників рентабельності не вплинуло на загальний фінансовий стан підприємства. Він є стабільним, підприємство активно розвивається.

Для ДП «Маневицьке лісове господарство» створимо прогноз отримання чистого доходу від реалізації лісопродукції та послуг (рис. 2.21).

З рис. 2.21 видно, що розмір чистого прибутку від реалізації продукції у 2019 році ймовірно становитиме 174893 тис. грн. Довірчі межі розрахунків від 155483 тис. грн. до 194303 тис. грн.

Четвертим підприємством лісового господарства є ДП «Любешівське лісове господарство». Основні фінансові показники наведені в табл. 2.9.



Рис. 2.21. Прогнозоване значення чистого доходу від реалізації продукції ДП «Маневицьке ЛГ»

Джерело: побудовано автором.

З даних табл. 2.9 бачимо, що тільки у період 2014-2015 р. показники ліквідності відповідали нормативним значенням, а з 2016 р. ситуація погіршилась.

Таблиця 2.9

Показники фінансового стану ДП «Любешівське ЛГ»

Показники фінансового стану підприємства	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7
Показники ліквідності підприємства						
Коефіцієнт загальної ліквідності	0,16	1,17	1,09	0,74	0,78	0,55
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,07	0,76	0,65	0,18	0,39	0,11

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,00	0,42	0,38	0,06	0,22	0,06
Показники фінансової стійкості підприємства						
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,32	0,63	0,72	0,74	0,61	0,60
Коефіцієнт фінансової залежності	3,14	1,58	1,39	1,35	1,64	1,67
Коефіцієнт фінансової стабільності	0,47	1,73	2,56	2,89	1,56	1,49
Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	0,25	0,11	0,00	0,00	0,00	0,00
Показники ділової активності підприємства						
Коефіцієнт оборотності активів	0,95	1,03	0,91	0,85	0,87	0,95
Коефіцієнт оборотності основних засобів	1,12	1,37	1,34	1,13	1,16	1,29
Коефіцієнт оборотності запасів	7,86	8,93	5,55	4,88	4,69	4,58
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	4,46	6,91	7,87	4,61	2,49	1,66
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	23,76	13,82	6,22	4,95	5,61	8,21
Показники рентабельності підприємства						
Рентабельність власного капіталу, %	2,59	7,54	12,65	7,12	3,40	4,08
Рентабельність активів, %	0,83	3,88	8,67	5,20	2,28	2,46
Рентабельність продажу, %	0,88	3,78	9,52	6,13	2,62	2,58
Рентабельність реалізованої продукції, %	21,47	21,47	35,07	31,45	27,53	30,09

Джерело: розраховано автором на підставі фінансової звітності підприємства.

Коефіцієнт загальної ліквідності ДП «Любешівське ЛГ» показує, що в 2018 р. 0,55 грн. поточних активів підприємства припадає на одну гривню поточних зобов'язань. А це дуже низький показник і підприємство на даний час не є ліквідним, тобто не в змозі вчасно оплатити свої борги.

Коефіцієнт швидкої ліквідності теж має досить низьке значення, що не дає можливості вчасно погашати свої борги.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності майже дорівнює нулю.

Такі показники ліквідності говорять про те, що на даний момент підприємство є неліквідним і не зможе вчасно оплачувати боргові зобов'язання.

Перейдемо до аналізу показників фінансової стійкості.

Коефіцієнт концентрації власного капіталу відповідає нормативному показнику – 0,6, тобто підприємство є фінансово стабільним.

Коефіцієнт фінансової залежності має тенденцію до зростання. На підприємстві за останні два роки значно зросла заборгованість за товари, роботи та послуги, а також за розрахунками з оплати праці, з платежами до бюджету, що і викликало зростання коефіцієнта фінансової залежності.

Коефіцієнт фінансової стабільності лісгосподарського підприємства дорівнює верхній межі нормативного значення, тобто на 1 грн. зобов'язань припадає 1,49 грн. власного капіталу.

Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів за останні три роки дорівнює нулю. Для здійснення господарської діяльності позикові кошти не залучаються.

Показники ділової активності, а саме коефіцієнт оборотності активів та коефіцієнт оборотності основних засобів мають тенденцію до зростання. Коефіцієнт оборотності запасів знаходиться в межах норми. Період погашення дебіторської заборгованості становить 2 дні, а кредиторської 8 днів, що говорить про ефективну роботу підприємства зі своїми контрагентами.

Показники рентабельності підприємства в 20108 р. показали, що: кожна гривня власних коштів підприємства дозволила отримати 0,04 грн. чистого прибутку; підприємство отримало 0,02 грн. чистого прибутку на 1 грн. вкладених активів; кожна гривня діяльності принесла 0,03 грн. чистого прибутку; на кожну витрачену 1 грн. отримано 0,30 грн. прибутку.

Показники рентабельності незначні, але позитивні і мають тенденцію до зростання.

Проведемо прогнозування показників валового прибутку підприємства (рис. 2.22).

В 2018 р. розмір валового прибутку підприємства становив 11131 тис. грн. За заданими прогнозами у 2019 р. валовий прибуток становитиме 12187 тис. грн. Його зміна можлива у межах від 10075 тис. грн. до 14299 тис. грн.

Аналіз показників ліквідності ДП «Старовижівське ЛГ» показав, що значення всіх трьох коефіцієнтів за всі роки дослідження, крім 2015 р. знаходились нижче нормативного рівня. Тому можна

стверджувати, що підприємство є неліквідним і при потребі сплатити за своїми зобов'язаннями зробити цього не зможе.

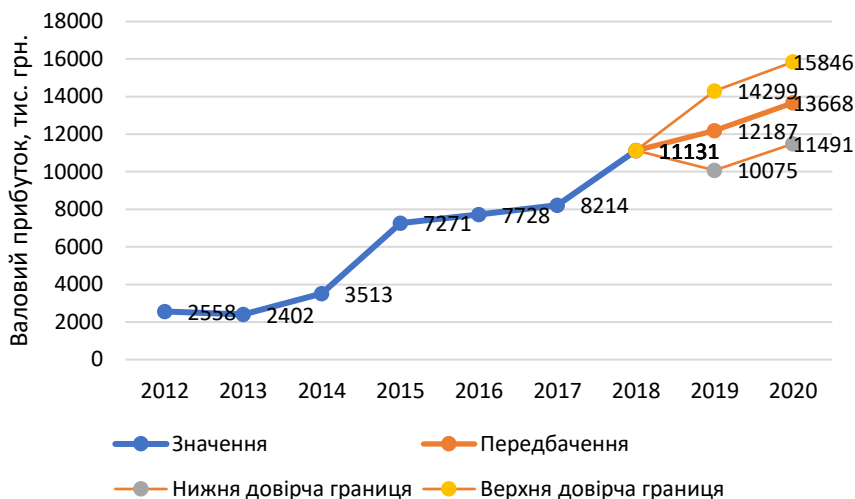


Рис. 2.22. Прогнозоване значення валового прибутку
ДП «Любешівське ЛГ»

Джерело: побудовано автором.

Аналіз показників фінансової стійкості:

коефіцієнт концентрації власного капіталу нижчий нормативного значення, а отже підприємство фінансово не стабільне. На підприємстві за 2018 р. майже в три рази зросла кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги, в два рази зросла заборгованість по заробітній платі, за розрахунками з бюджетом та за іншими поточними зобов'язаннями;

коефіцієнт фінансової залежності зріс в півтора рази в порівняно з попереднім роком із причин, названих вище;

коефіцієнт фінансової стабільності досить низький, що свідчить про високий рівень фінансових ризиків.

Аналіз показників ділової активності показав, що коефіцієнти оборотності активів, фондівіддачі та оборотності запасів починаючи з 2016 р. знижуються, тобто з кожним наступним роком підприємство отримує менше прибутку на вкладені кошти.

Період погашення дебіторської заборгованості підприємства у 2018 р. становив 8 днів, а кредиторської 17 днів.

Ці показники не перевищують нормативні значення, але їх доцільно зменшувати.

З табл. 2.10 бачимо, що показники рентабельності за останні два роки суттєво зменшилися. Керівництву підприємства необхідно докладати зусилля для покращення фінансового стану, вийшовши на рівень 2015 р.

Таблиця 2.10

Показники фінансового стану ДП «Старовижівське ЛГ»

Показники фінансового стану підприємства	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7
Показники ліквідності підприємства						
Коефіцієнт загальної ліквідності	0,74	0,80	1,45	0,86	0,83	0,62
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,41	0,45	0,88	0,27	0,36	0,15
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,05	0,06	0,48	0,05	0,02	0,001
Показники фінансової стійкості підприємства						
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,43	0,47	0,64	0,52	0,31	0,19
Коефіцієнт фінансової залежності	2,30	2,13	1,56	1,93	3,24	5,39
Коефіцієнт фінансової стабільності	0,77	0,88	1,79	1,08	0,45	0,23
Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	0,00	0,00	0,00	0,06	0,02	0,02
Показники ділової активності підприємства						
Коефіцієнт оборотності активів	1,02	1,23	1,46	1,27	1,02	0,88
Коефіцієнт оборотності основних засобів	1,71	2,13	2,80	2,30	2,06	1,86
Коефіцієнт оборотності запасів	4,26	5,01	5,35	4,08	2,74	1,93
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	16,54	14,50	10,00	7,28	6,22	8,29
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	21,92	13,00	4,66	4,17	8,35	17,03
Показники рентабельності підприємства						
Рентабельність власного капіталу, %	1,77	2,05	18,76	7,14	2,21	2,24
Рентабельність активів, %	0,81	0,92	10,70	4,10	0,85	0,52
Рентабельність продажу, %	0,80	0,75	7,35	3,23	0,83	0,59
Рентабельність реалізованої продукції, %	26,32	28,70	33,75	38,45	29,51	23,54

Джерело: розраховано автором на підставі фінансової звітності підприємства

Таким чином, фінансовий аналіз діяльності п'яти лісогосподарських підприємств показав, що найкращі показники має ДП «Маневицьке лісове господарство», в якого майже всі розраховані коефіцієнти перевищують нормативні або їм відповідають. Найгірший фінансовий стан має ДП «Старовижівське лісове господарство», де практично всі показники значно менші нормативних. Аналіз трьох інших підприємств показав їх переваги та недоліки над якими необхідно працювати керівництву для покращення фінансового стану.

2.5. Аналіз та оцінка ймовірності банкрутства підприємств

Сучасні дослідники оцінюють потенціал лісів не лише як ресурсну базу для виробів з дерева та лісової продукції, а й також і як природний рекреаційний комплекс, туристичний об'єкт, засіб захисту від вуглецевого газу та парникового ефекту тощо. Тобто, ліс загалом необхідно розглядати не як об'єкт з однаковою спеціалізацією (наприклад, база деревних ресурсів), а як складний комплекс, що здійснює різнонаправлені позитивні впливи на середовище життя людини.

Загалом Україна посідає 9 місце в Європі за площею лісів (9 574 тис. га), однак відносну лісистість має доволі незначну - лише 15,9 % (для порівняння: Фінляндія - 68,4 %, Швеція - 67,7 %, Німеччина - 31,0 %, Польща - 29,8 %). Основні площі лісів знаходяться на півночі та заході країни на території Волинської, Житомирської, Закарпатської, Івано-Франківської та Рівненської областей.

Основним законодавчим документом, що здійснює нормативне забезпечення діяльності лісової галузі в Україні є Лісовий кодекс України [64]. У відповідності до нього усі ліси на території України, незалежно від права власності на них, становлять лісовий фонд України та перебувають під охороною держави. Ліси можуть перебувати в державній, комунальній та приватній власності. Основними положеннями, на яких був сформований Лісовий кодекс, є:

- єдине державне управління щодо лісів;
- переважно державна власність на ліси;

- визнання права ведення лісового господарства лише на умовах постійного користування лісами;
- поєднання особливостей лісів як еколого-стабілізуючого чинника, природного ресурсу і засобу виробництва;
- виключне право постійних лісокористувачів на продукцію лісозаготівель, яка є кінцевою фазою ведення лісового господарства та доходи від цієї діяльності.

За відомчим підпорядкуванням найбільша площа лісових земель (73 %) перебуває у користуванні лісогосподарських підприємств Державного лісового агентства, органам місцевого самоврядування належить 13 % лісів України, 7 % - ліси державної власності, що не надані у користування, ще 7 % надані для користування іншим організаціям. Така розпорошеність лісів створює проблему з обліком їх використання, оскільки офіційні дані оприлюднює лише Держлісагенство. Відповідно до його звітів, на підконтрольних лісових масивах, площа відтворення лісів завжди перевищує площу суцільних зрубів попереднього року (рис. 2.24).

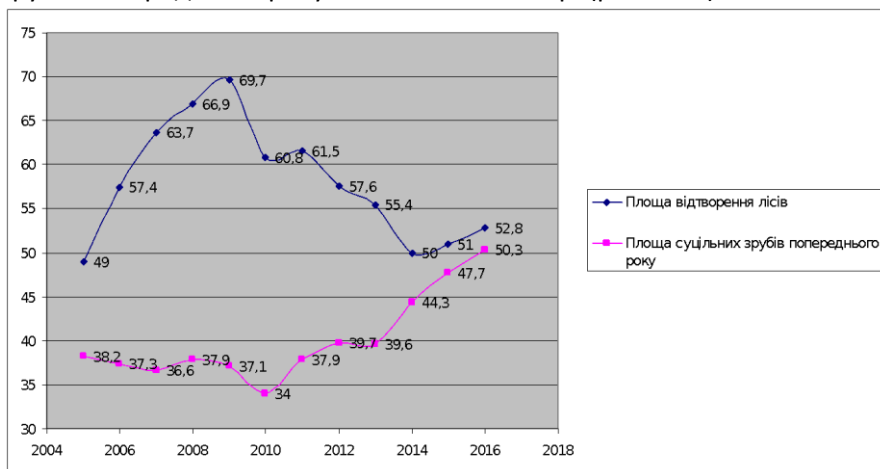


Рис. 2.23. Суцільні зруби та відтворення лісів на підприємствах Держлісагенства в 2005-2016 рр., тис. га
Джерело: Державне лісове агентство України [34].

На основі наведених даних можна зробити висновок, що площа лісів на території України (принаймні тієї частини, що перебуває під управлінням Держлісагенства) має тенденцію до постійного зростання,

що є надзвичайно позитивним фактором враховуючи важливість лісів для життя суспільства. Однак, реальна ситуація набагато гірша ніж це показують дані державних органів.

На даний час Україна виступає одним з головних експортерів необробленої деревини в Європі. Значна частина продукції, що йде на експорт, отримана внаслідок незаконної вирубки лісу або не була облікована внаслідок того, що підприємства, які здійснюють лісозаготівлю, занижують кількість заготовленої сировини. Згідно офіційних даних у 2014 році на території України було незаконно вирубано 12,7 тис. кубів лісу.

Для усунення цього у 2015 році Верховною Радою України було внесено зміни до Закону України «Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів» [92], щодо тимчасової заборони експорту лісоматеріалів у необробленому вигляді, який:

1. Посилює адміністративну відповідальність за незаконну вирубку лісу.

2. Встановлює обмеження внутрішнього споживання необроблених лісоматеріалів у розмірі 25 млн. куб. м.

3. Забороняється строком на десять років вивезення за межі митної території України паливної деревини будь-яких сортів (дров).

В перші роки введення такого обмеження не дало очікуваного ефекту. Об'єми незаконних рубок в 2016 році сягнули 27,7 тис. кубів лісу. Однак, в наступні роки дана цифра почала суттєво зменшуватись і в 2017 становила вже 26 тис. кубів, а в 2018 - 17,7 тис. кубів лісу. Тенденція до зменшення об'ємів незаконних рубок має позитивну динаміку, проте сума отриманого збитку все одно є доволі значною. За даними Міністерства економіки України в 2018 році вона становила майже 160 млн. грн. (близько 5 млн. євро).

Проти введених обмежень щодо вивозу лісу-кругляку з території України виступили представники Європейського Союзу, які заявили, що даними діями порушується стаття 35 угоди про асоціацію між Україною та ЄС («Обмеження експорту або імпорту») [111]. Наразі, ніяких змін до вже запроваджених обмежень не внесено, між сторонами продовжуються консультації щодо визначення шляхів подолання цієї проблеми.

Описані зміни мають суттєвий вплив на прибутковість діяльності українських лісогосподарських підприємств та їх фінансовий стан. Для оцінки ефективності діяльності підприємств лісової галузі та їх платоспроможності було проведено аналіз ймовірності банкрутств підприємств даної галузі у Волинській області.

За офіційними даними Волинського обласного управління лісового та мисливського господарства територія Волинської області заліснена на 34 %. На території області діє 12 лісових господарств, 5 лісомисливських господарств, 5 спеціалізованих лісогосподарських агропромислових підприємств, 1 учбово-дослідне лісове господарство, 1 лісовий селекційно-насінневий центр та 1 заповідник у розпорядженні яких перебуває понад 618 тис. га лісу. Загальна площа лісів Волині становить 702 тис. га.

Не дивлячись на заборону експорту лісу-кругляку обсяги лісозаготівлі ділового круглого лісу на території Волинської області мають тенденцію до постійного зростання. Так, у 2015 році було заготовлено 1128 тис. м.куб., у 2016 – 1182 тис. м.куб., у 2017 – 1365 тис. м.куб., у 2018 – 1497 тис. м.куб. Однак, постає питання: чи дало збільшення обсягів заготівлі позитивний вплив на фінансову стійкість лісогосподарських підприємств області?

У сучасній економічній науці є значна кількість методів за допомогою яких здійснюють аналіз ймовірності банкрутства підприємства.

Однією з найбільш адаптованих до вітчизняних реалій є діагностика банкрутства підприємства за моделлю О.О. Терещенка, яка базується на застосуванні методології дискримінантного аналізу на основі фінансових показників вибіркової сукупності вітчизняних підприємств і комплексна оцінка фінансового стану підприємства на основі використання матричних моделей. Модель Терещенка має вигляд:

$$Z = 1,5x_1 + 0,08x_2 + 10x_3 + 5x_4 + 0,3x_5 + 0,1x_6$$

де, x_1 – гроші та їх еквіваленти / зобов'язання;

x_2 – валюта балансу / зобов'язання;

x_3 – прибуток / валюта балансу;

x_4 – прибуток / виручка від реалізації;

x_5 – виробничі запаси / виручка від реалізації;

x_6 – виручка від реалізації / валюта балансу.

Отримані результати, при розрахунку за даною моделлю, матимуть наступне значення:

- $Z > 2$ – підприємство є фінансово стійким і йому не загрожує банкрутство;
- $1 < Z < 2$ – у підприємства порушено фінансову рівновагу (фінансову стійкість), але йому не загрожує банкрутство за умови переходу на антикризове управління;
- $0 < Z < 1$ – підприємству загрожує банкрутство, якщо воно не здійснить санаційних заходів;
- $Z < 0$ – підприємство є напівбанкрутом.

Було досліджено результати діяльності найбільших лісогосподарських підприємств Волинської області в 2014-2018 роках. Оцінка ймовірності їх банкрутства подана в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Оцінка ймовірності банкрутства лісогосподарських підприємств Волинської області за 2014-2018 роки (за моделлю Терещенка)

Підприємства	Роки				
	2014	2015	2016	2017	2018
ДП Володимир-Волинське ЛМГ	0,696	4,167	2,188	1,112	1,492
ДП Камінь-Каширське ЛГ	1,186	6,029	1,806	0,615	0,582
ДП Ківерцівське ЛГ	0,866	4,566	3,13	0,624	0,613
ДП Ковельське ЛГ	1,708	5,421	2,846	1,509	1,387
ДП Колківське ЛГ	1,031	3,017	3,215	1,737	1,501
ДП Любешівське ЛМГ	2,501	4,501	3,090	1,806	1,761
ДП Любомльське ЛГ	0,806	2,978	1,687	1,160	0,709
ДП Маневицьке ЛГ	2,539	8,518	3,872	3,296	2,841
ДП Старовижівське ЛГ	1,155	5,471	2,371	0,812	0,613
ДП Цуманське ЛГ	0,523	2,875	2,646	1,406	0,853

Динаміку середнього значення показника досліджених лісогосподарських підприємств по роках наведено на рис. 2.24.

На основі наведених значень можна відмітити той факт, що починаючи з 2015 року ймовірність банкрутства всіх досліджуваних підприємств лісогосподарського комплексу Волинської області збільшується. На кінець 2018 року, з 10 досліджуваних підприємств, лише одне є «фінансово стійким» (в 2015 році такими були всі 10 підприємств), чотири – «з порушенням фінансової рівноваги», та п'ять було визнані такими яким «загрожує банкрутство».

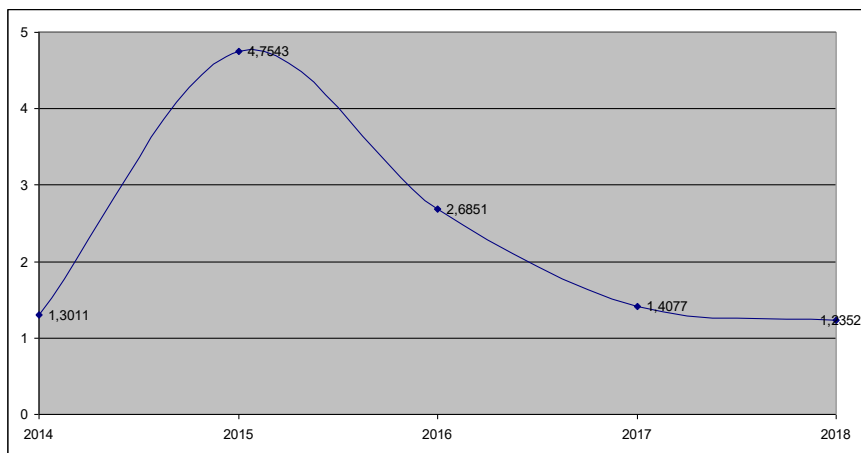


Рис. 2.24. Середньорічне значення показника Z моделі Терещенка лісгосподарських підприємств Волинської області у 2014-2018 роках

Одним з найбільш відомих світових методів, щодо оцінки ймовірності банкрутства підприємства, є п'ятифакторна модель Альтмана. Вона має вигляд:

$$Z = 0,717x_1 + 0,847x_2 + 3,107x_3 + 0,42x_4 + 0,995x_5$$

де, x_1 – власний оборотний капітал / загальна вартість активів;

x_2 – чистий прибуток / загальна вартість активів;

x_3 – прибуток до виплати відсотків / загальна вартість активів;

x_4 – власний капітал / зобов'язання;

x_5 – чистий дохід / загальна сума активів.

Якщо показник $Z > 2,9$, то таке підприємство визнається «фінансово стійким», $1,23 < Z < 2,9$ – підприємство перебуває у зоні невизначеності і $Z < 1,23$, то є загроза настання банкрутства підприємства у найближчі 2-3 роки.

Дослідження було проведено на основі показників діяльності 10 найбільших лісових господарств Волинської області за 2014-2018 роки. Результати подані в таблиці 2.12.

Отримані результати підтверджують зроблені раніше висновки про погіршення фінансового стану лісгосподарських підприємств області. І хоча кількість «фінансово стійких» підприємств зменшилась не суттєво (у 2015 році такими були 9 з 10 досліджуваних підприємств, а у

2018 – 8), то середнє значення показника Z за 4 останніх роки зменшилось з 5,115 до 3,758.

Таблиця 2.12

Оцінка ймовірності банкрутства лісогосподарських підприємств
Волинської області за 2014-2018 роки
(за п'ятифакторною моделлю Альтмана)

Підприємства	Роки				
	2014	2015	2016	2017	2018
ДП Володимир-Волинське ЛМГ	2,810	4,781	4,241	4,093	5,025
ДП Камінь-Каширське ЛГ	3,697	6,015	5,087	3,880	3,132
ДП Ківерцівське ЛГ	2,898	5,212	4,651	2,941	3,406
ДП Ковельське ЛГ	3,201	4,178	3,927	3,030	3,823
ДП Колківське ЛГ	3,147	4,841	4,391	3,587	3,652
ДП Любешівське ЛМГ	4,739	5,412	5,532	4,289	4,839
ДП Любомльське ЛГ	3,614	4,324	4,354	3,283	2,577
ДП Маневицьке ЛГ	3,336	6,036	5,145	5,193	5,419
ДП Старовижівське ЛГ	5,741	7,511	5,919	3,923	3,292
ДП Цуманське ЛГ	1,981	2,835	3,176	2,411	2,416

Проведені дослідження підтверджують гіпотезу про те, що введення заборони на експорт необробленого лісу-кругляку призвело до погіршення фінансового стану лісогосподарських підприємств. Повільне збільшення обсягів заготівлі ділового лісу не викликає ріст обсягів доходів лісогосподарств, оскільки заготовлена сировина залишається на складах, а не реалізується. Тому, дане питання потребує швидкого вирішення, оскільки під загрозою може опинитись вся лісова галузь країни.

РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВО-ПОДАТКОВІ МЕХАНІЗМИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СФЕРИ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

3.1. Фінансове регулювання як фактор поступального розвитку лісового галузі

У наукових колах сформувалась позиція, що на сьогодні інституціональні зміни в галузі лісового господарства ще не мають максимального ефекту перш за все через «відсутність національної моделі реформування лісового господарства з урахуванням світових трендів фінансової підтримки діяльності суб'єктів лісогосподарського підприємництва» [35]. Фінансове регулювання як фактор підвищення ефективності лісового господарства є сукупністю інституційних інструментів для створення сприятливих умов використання і розширення лісового потенціалу, усунення диспропорцій у господарюванні та забезпеченні сталого економічного зростання.

За останні кілька років велика кількість прикладних досліджень зосереджувалась на економічних зв'язках між державною політикою та розвитком лісового господарства [5, 29, 61, 122]. Більшість досліджень ґрунтується на гіпотезі, що необхідно визначити баланс між заходами стимулюючого та обмежувального характеру. Окрім того, у вартості деревини та продуктів її переробки не враховуються втрачені економічні цінності, такі як вартість недеревних ресурсів лісу, соціальна цінність лісів та його екологічні функції. Недосконала фінансова політика також може призвести до неприйняття технологій та практик управління, спрямованих на вдосконалення лісозаготівельної діяльності, яка мінімізує екологічні та соціальні ризики. Важливим питанням є дослідження ефективності переробки деревини, оскільки побудова інфраструктури для виробничого циклу зменшує потребу у сировині та допомагає досягнути замкнутого циклу переробки в межах держави.

Отже, ключовими аспектами у сфері фінансового регулювання лісогосподарської діяльності, які суттєво впливають на поступальний розвиток галузі є:

- створення окремого державного фонду розвитку лісового господарства, що дозволить акумулювати фінансові ресурси для

підтримки збиткових, але суспільно важливих лісогосподарських підприємств (особливо південно-східних регіонів України);

- удосконалення процедур нарахування земельного податку на землі лісогосподарських підприємств;

- оптимізація механізмів нарахування та розподілу ренти за спеціальне використання лісових ресурсів;

- наукове обґрунтування державного регулювання експорту необробленої деревини. Розробка механізмів економічного стимулювання переробки деревини в межах держави;

- створення фінансових передумов для залучення капітальних інвестицій у лісогосподарську галузь;

- пошук шляхів досягнення самоокупності ведення діяльності постійними лісокористувачами в контексті визнання багатьох екологічних переваг лісового господарства, які є суспільними благами і тому не мають ринкової ціни.

Державне фінансове регулювання лісогосподарського виробництва в Україні доцільно розглядати з двох позицій: видатків державного бюджету на лісове господарство та його оподаткування.

Як відомо, понад 80% площ лісових земель України є у користуванні підприємств Держлісагенства. Як державний унітарний суб'єкт господарювання, воно отримує кошти із Державного бюджету. Згідно Законів України про Державний бюджет за попередні роки (на 2017 рік (№1801), 2018 рік (№2246), кошти призначались головному розпорядникові Мінагрополітики за трьома кодами: «керівництво та управління у сфері лісового господарства (2805010); дослідження, прикладні розробки та підготовка наукових кадрів у сфері лісового господарства (2805020); ведення лісового і мисливського господарства, охорона і захист лісів в лісовому фонді (2805060)» [86].

Оцінка структури планових надходжень до лісової галузі за загальним фондом дає можливість визначити, що основними напрямками фінансування державою лісового господарства є споживання (оплата праці, комунальних послуг, енергоносіїв та інше) – 85% у 2017 році та 94% у 2018 році. Видатки розвитку складають відповідно незначну частину загального фонду – 15% у 2017 році та 6% у 2018 році. Фінансування зі спеціального фонду бюджету становить у межах 10-12% від загального обсягу та розподіляється пропорційно між видатками розвитку і споживання (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Розподіл видатків державного бюджету на Державне агентство лісових ресурсів України за 2017-2018 рр., тис. грн

Класифікація видатків державного бюджету	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом
	Всього	видатки споживання	видатки розвитку	Всього	видатки споживання	видатки розвитку	
2017 рік, тис. грн.							
Державне агентство лісових ресурсів України	219643.6	186962.5	32681.1	28287.5	17184.1	11103.4	247931.1
Керівництво та управління у сфері лісового господарства (2805010)	88551.4	88551.4	0.0	8020.1	1070.1	6950.0	96571.5
Дослідження, прикладні розробки та підготовка наукових кадрів у сфері лісового господарства (2805020)	7142.6	0.0	7142.6	3260.8	0.0	3260.8	10403.4
Ведення лісового і мисливського господарства, охорона і захист лісів в лісовому фонді (2805060)	123949.6	98411.1	25538.5	17006.6	16114.0	892.6	140956.2
2018 рік, тис. грн.							
Державне агентство лісових ресурсів України	274101.7	256528.8	17572.9	30807.1	18649.9	12157.2	304908.8
Керівництво та управління у сфері лісового господарства (2805010)	126390.2	126388.5	1.7	8030.9	1080.9	6950.0	134421.1
Дослідження, прикладні розробки та підготовка наукових кадрів у сфері лісового господарства (2805020)	14851.6	0.0	14851.6	4057.2	0.0	4057.2	18908.8
Ведення лісового і мисливського господарства, охорона і захист лісів в лісовому фонді (2805060)	132859.9	130140.3	2719.6	18719.0	17569.0	1150.0	151578.9

За співставний період 2017-2018 років постійними лісокористувачами Держлісагенства було отримано чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) 13,695 млн. грн та 16,849 млн. грн. відповідно. Прибуток після оподаткування становив у 2017 році 504 млн. грн, та 478 млн. грн. Отже, на кожну гривню видатків державного бюджету лісогосподарські підприємства Держлісагенства отримали чистого прибутку понад дві гривні у 2017 році та понад півтори гривні у 2018 році, що свідчить про самоокупність підприємств галузі. Однак, стратегічні питання згідно із завданнями бюджетних програм щодо лісового господарства («збереження унікальності природних ландшафтів та біологічного, розробка і впровадження заходів з відновлення лісів, підвищення продуктивності лісових насаджень, заліснення малопродуктивних земель, організація лісонасінневої справи, охорона і захист лісів у лісовому фонді, створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісових

смуг» [79]) в нинішніх умовах однозначно підлягають фінансуванню на рівні бюджету України.

Лісогосподарська галузь щорічно збільшує суми нарахованих та сплачених до бюджетів різних рівнів податків та платежів. З табл. 3.2 видно, що зростання відбувається по всіх видах виплат. Зменшення сум сплаченого Єдиного соціального внеску у 2016 році було спричинене зниженням ставки до 22%. Однак, об'єктивно оцінити рівень зростання податкового навантаження на підприємства галузі можна шляхом порівняння зростання сум сплачених податків з динамікою чистого доходу від реалізації, обсягами заготівлі деревини, чистим прибутком.

Таблиця 3.2

Сплата бюджетних платежів підприємствами Держлісагенства
за 2015-2018 рр., млн. грн.

Платежі	2015	2016	2017	2018	2016/2015	2017/2016	2018/2017
Сплачено до бюджету всього (млн грн.)	2.1	3.3	3.9	4.8	60.2%	18.3%	22.9%
до державного бюджету (млн грн.)	1.3	2.1	2.6	3.1	57.1%	24.3%	21.4%
з них рента плата за спеціальне використання лісових ресурсів	0.4	0.5	0.5	0.5	7.1%	0.5%	7.8%
до місцевих бюджетів:	0.8	1.2	1.3	1.7	65.5%	8.5%	25.9%
з них рента плата за спеціальне використання лісових ресурсів	0.3	0.5	0.4	0.5	47.5%	-20.6%	38.1%
Сплачено єдиного соціального внеску (ЄСВ)	1.1	0.9	1.1	1.4	-17.4%	23.5%	24.7%
Разом сплачено податків та ЄСВ	3.2	4.2	5.0	6.2	33.2%	19.5%	23.3%

Джерело: розраховано автором за даними Держлісагенства [97]

Підприємства лісового господарства, лісопереробки та лісозаготівлі, які знаходяться в підпорядкуванні Держлісагенства за підсумками 2018 року сплатили податками, обов'язковими платежами та соціальним внеском до зведеного бюджету України (державного та місцевих) понад 6,2 млрд грн.

Найбільшу питому вагу в сумі бюджетних платежів займає ПДВ – 1,9 млрд грн (39%), частка ПДФО – 1,2 млрд грн (25%), рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів було сплачено до бюджетів різних рівнів понад 1 млрд грн (21%) [97]. Багато з лісогосподарських підприємств є бюджетоутворюючими у громадах, мають не лише економічне, а й важливе суспільне значення, слугуючи базою працевлаштування місцевого населення.



Рис. 3.1. Структура податкових платежів до зведеного бюджету України лісогосподарськими підприємствами у 2018 році, млн.грн
Джерело: побудовано автором за даними [97].

Загалом, дані Держлісагенства свідчать, що «лісгоспами на 1 грн. отриманих бюджетних коштів на ведення лісового та мисливського господарства, охорону і захист лісів сплачено 8 грн у 2015 році, 64 грн у 2016 році та 23 грн у 2017 році податків та платежів» [97]. Розрахунки за 2018 рік показують, що зростання власних коштів у структурі витрат лісгоспів продовжується, адже бюджетне фінансування не корелює з реальними фінансовими потребами Держлісагенства.

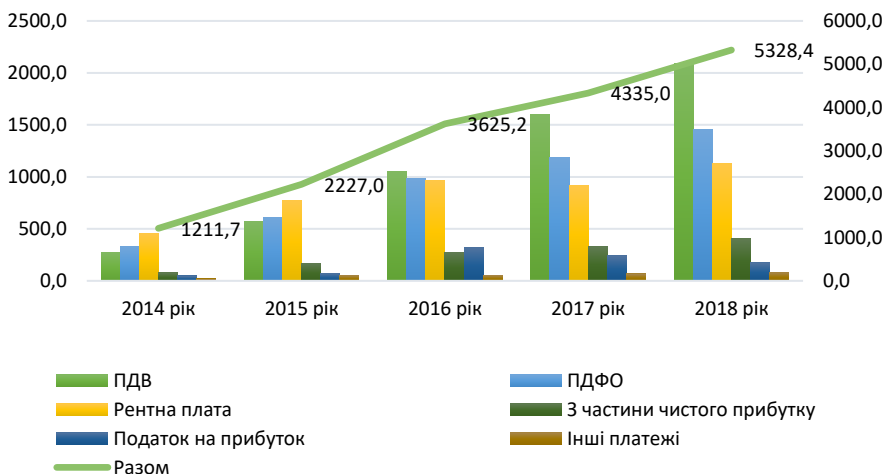


Рис. 3.2. Сплата податків до зведеного бюджету України лісогосподарськими підприємствами у 2018 році, млн.грн
Джерело: побудовано автором за даними [97].

Для України характерною є чітка територіальна диспропорція у результатах ведення лісового господарства і відповідно сплаті податків у різних регіонах, що представлено на рис. 3.3.

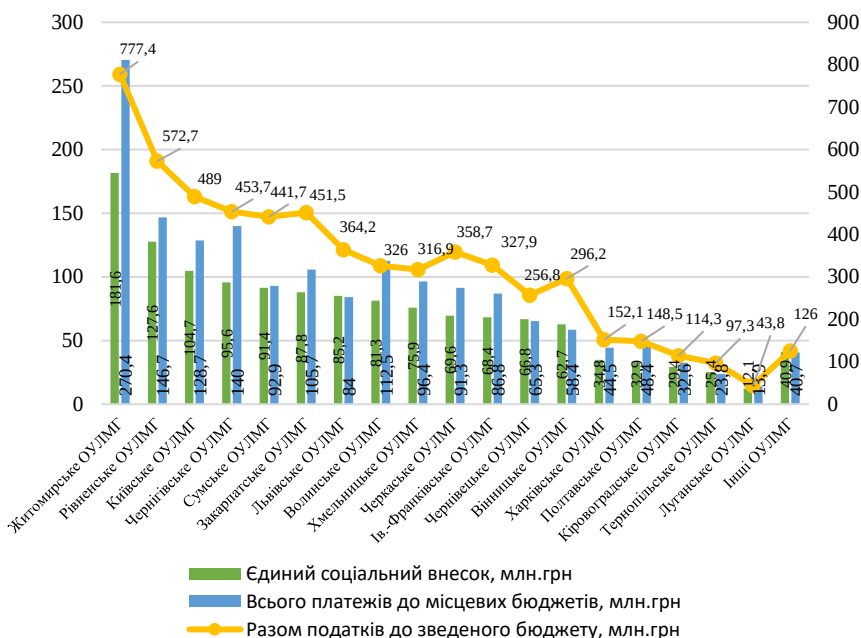


Рис. 3.3. Сплата податків та ЄСВ до зведеного бюджету України лісогосподарськими підприємствами в розрізі регіонів у 2018 році, млн грн

Джерело: побудовано автором на основі даних [63].

Вивчення міжнародного досвіду та пошук шляхів збільшення бюджетних надходжень від лісової галузі сприяло запровадженню в Україні податку на лісові землі. Це викликало дискусії в наукових колах та обурення лісівників. Зокрема, прогностичний розрахунок фахівців галузі, опублікований у їх колективному зверненні має такий зміст: «при загальному обсязі реалізації майже 14 млрд грн за 2017 рік, загальна сума податків підприємств лісового господарства – біля 4 млрд грн. Додатковий земельний податок прибавить до цієї суми від 3 до 10 млрд грн, залежно від рішення місцевих громад» [56]. Така ситуація призводить до суттєвого здорожчання лісової продукції, зниження конкурентоспроможності підприємств галузі або банкрутства багатьох з

них, посилення інтенсивності лісозаготівлі та зниження якості деревостанів і неможливості повноцінного лісовідновлення і лісорозведення.

Однак, світова практика показала, що запровадження податку на лісові землі має ряд економічних вигід. Його стимулююча функція полягає у фіксованості платежу: він не змінюється пропорційно до доходу, який отриманий при використанні землі. Тому логічним є використання такого ресурсу як земля ефективно для досягнення максимальної маржі між податком та одержаною вигодою. За умови грамотної фіскальної політики земельний податок у лісовому господарстві може бути інструментом перерозподілу ресурсів на території країни. Підвищені ставки податку доцільно запроваджувати у регіонах з потужним ресурсним потенціалом, у дотаційних регіонах такі ставки наближають до нуля.

Диференціацію ставок земельного податку та пільгові (нульові) ставки варто запроваджувати для особливих категорій лісових земель, які мають суспільне чи екологічне значення: землі, які перебувають на стадії лісовідновлення чи лісорозведення; захисні лісові території південних та східних регіонів Степової та Лісостепової зон; природоохоронні об'єкти, заповідники та ліси лісокористування якими є обмеженим.

В Україні дуже гостро стоїть питання дисбалансу у доходах і фінансовій спроможності підприємств заходу та півночі та відповідно півдня і сходу. Південно-східний регіон є дотаційним та потребує суттєвого фінансового забезпечення з боку держави. У спецфонді Державного бюджету України на 2019 рік передбачено 288 мільйонів гривень для розвитку лісового господарства саме для окресленого регіону, однак зі слів фахівців галузі таке забезпечення є недостатнім [85]. Кошти надходять у спецфонд Державного бюджету України зі сплати ренти за використання лісових ресурсів, зокрема заготівлі деревини з рубок головного користування. У 2018 році такі ставки зросли на 50%, що і дало можливість створення резерву.

Першоосновою створення фонду розвитку лісового господарства України є фахові дослідження науковців і практиків галузі та розроблені положення Указу Президента №381/2017 «Про додаткові заходи щодо розвитку лісового господарства, раціонального природокористування та збереження об'єктів природно-заповідного фонду» [87]. Фахівці

лісогосподарської галузі позитивно його оцінюють та визнають, що на часі є розробка комплексного законопроекту, який визначав би джерела надходження та шляхи використання коштів зі створеного «державного фонду розвитку лісового господарства» [21]. Першочерговими напрямми використання фондових коштів окреслено витрати на відновлення лісів та заліснення нових площ, формування поєзакисних лісових смуг, витрати на боротьбу з лісовими пожежами (придбання техніки, інвентарю, проведення превентивних заходів) та всиханням деревостанів, удосконалення процедур лісовпорядкування.

Однак, існує протилежна позиція щодо імплементації положень цього документа. У праці вказано, що «досвід Польщі щодо створення лісового фонду за рахунок надходження коштів від рубок лісу призвів до їх масштабного збільшення та фактичного зупинення створення нових об'єктів природно-заповідного фонду» [37]. Однозначно, все буде залежати від компетентності фахівців вищої ланки управління лісогосподарськими підприємствами України. Стратегічним завданням окреслено розробку та впровадження закону про національну лісову політику, частиною якого стане фінансова складова щоб забезпечити самоокупність діяльності суб'єктів господарювання галузі.

У питаннях експорту деревної продукції Україна застосовує обмежувальну торгову політику для захисту власної лісової галузі та стимулювання переробки з доданою вартістю, обмеження заготівлі деревини. Торгові бар'єри включають тарифи, квоти та інші засоби контролю, які обмежують тип та обсяг експортованої лісової продукції. Однак, позиція світової спільноти у питаннях обмеження експорту має дещо інший вектор: «Внутрішня державна політика може мати значний вплив на виробництво деревини, торгівлю та ціни. Натомість торговельні інтервенції вирішують ці проблеми в кращому випадку лише опосередковано» [10]. Оптимальним рішенням з цієї позиції є не обмеження експорту, а інвестування у розвиток переробної галузі країни.

Фінальним показником, що об'єднує процедури фінансового регулювання діяльності галузі, може виступати рівень податкового навантаження. Оцінка податкового навантаження на галузь може бути здійсненна за різними методиками. Міжнародна практика The World Bank та Price Waterhouse Coopers полягає в розрахунку таких показників: кількість податків, що сплачує суб'єкт; сума ставок

оподаткування; час, необхідний для обчислення та сплати податків (години на рік) [12].

Оцінити рівень податкового навантаження в динаміці або у розрізі окремих підприємств чи територій можна лише за умови застосування уніфікованого показника. На сьогодні є багато методик його розрахунку. Коефіцієнт податкомісткості продукції є відношенням суми бюджетних платежів до собівартості виробництва. Коефіцієнт податкового навантаження на чистий дохід розраховується ділення суми податків на бухгалтерський результат чистого доходу від реалізації. Показник податкомісткості чистого прибутку показує частку сплачених податків у сумі чистого прибутку підприємства чи галузі в цілому.

Також, відмінності у методиках полягають у різному обчисленні суми податків. Дослідники часто обґрунтовують недоцільність включення до розрахунку непрямих податків, які відшкодовуються за рахунок кінцевого споживача. Окремі фахівці при оцінці податкового навантаження не враховують усі платежі, де підприємства є податковими агентами, інші – не додають суми сплаченого ЄСВ.

Виправданим до розрахунку податкового навантаження підприємств лісогосподарської галузі є підхід Ткачів С.М. Авторка провела оцінку податкового навантаження за методикою І.М. Синякевича та В.П. Мороза, що передбачає розрахунок «коефіцієнта оподаткування як відношення загальної суми сплачених податків до покритих лісом площ» [109].

$$\text{КПНпл} = \Sigma \text{П} / \Sigma \text{ЛП}, \quad (3.1)$$

де: КПНпл – податкове навантаження у розрахунку на 1 га лісових земель у користуванні суб'єкта господарювання чи територіальної одиниці;

$\Sigma \text{П}$ – загальна сума податків, яка сплачується суб'єктом господарювання, тис. грн;

$\Sigma \text{ЛП}$ – площа лісових земель у користуванні суб'єкта господарювання чи на територіальній одиниці, тис. га.

Однак, здійснивши аналіз податкового навантаження у розрахунку на 1 га лісових земель в розрізі показників ОУЛМГ України, Ткачів С.М. дійшла висновку, що «немає прямої залежності між рівнем податкового навантаження та величиною площі ОУЛМГ Держлісагенства України у розрізі адміністративних одиниць. Майже

однакові за розміром площі земель лісогосподарського призначення обласні управління лісового та мисливського господарства, які входять до різних рельєфних зон, мають різні показники податкового навантаження» [109]. Очевидно, це спричинено багатьма факторами, внаслідок яких варіюються величини кожного окремого нарахованого та сплаченого податкового платежу.

Розрахунок коефіцієнта податкового навантаження з використанням показника «кількість заготовленої деревини» дає можливість зрозуміти, наскільки податкомістким є процес заготівлі і як залежить рівень податкового навантаження від обсягу заготовленої лісової продукції (в грн на 1 м³). Розрахунок можна проводити у динаміці та у регіональному розрізі (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Розрахунок коефіцієнтів податкового навантаження за 2018 рік на основі кількості заготовленої деревини в розрізі регіонів

Показники	Кількість загот. деревини, тис. м ³	Разом податків до зведеного бюджету, млн грн	КПН зведений, грн/ м ³	ЄСВ, млн грн	КПН ЄСВ, грн/ м ³	Рентна плата за спец. вик. лісових ресурсів, млн грн	КПН ренти, грн/ м ³
Житомирське ОУЛМГ	3929.7	777.4	197.8	181.6	46.2	166.9	42.5
Київське ОУЛМГ	2077.5	572.7	235.4	127.6	50.4	83.7	40.6
Рівненське ОУЛМГ	1922.4	489	297.9	104.7	66.4	84.4	43.6
Чернігівське ОУЛМГ	1768.1	453.7	256.6	95.6	54.1	95.6	54.1
Волинське ОУЛМГ	1650	441.7	197.6	91.4	49.3	80.7	49.1
Закарпатське ОУЛМГ	1519.9	451.5	297.1	87.8	57.8	69.1	45.5
Львівське ОУЛМГ	1409	364.2	258.5	85.2	60.5	55	39.1
Ів.-Франківське ОУЛМГ	1404.4	326	233.5	81.3	48.7	81	40
Сумське ОУЛМГ	1185.2	316.9	372.7	75.9	77.1	44.1	68.1
Хмельницьке ОУЛМГ	924.1	358.7	342.9	69.6	82.1	49.9	47.7
Черкаське ОУЛМГ	857.6	327.9	418.3	68.4	81.2	56.1	58.2
Вінницьке ОУЛМГ	740.2	256.8	400.2	66.8	84.7	40.4	51.2
Чернівецьке ОУЛМГ	691	296.2	371.6	62.7	96.7	37.9	58.5
Харківське ОУЛМГ	540.2	152.1	281.6	34.8	64.4	20.7	38.3
Полтавське ОУЛМГ	431.3	148.5	344.3	32.9	76.3	24.8	57.4
Тернопільське ОУЛМГ	309.8	97.3	314.1	25.4	82	10.4	33.6
Інші ОУЛМГ	901.1	284.1	315.3	82.4	91.4	18.7	20.7

Проведені розрахунки свідчать, що коефіцієнти податкового навантаження змінюються нерівномірно до обсягу заготовленої деревини, однак тенденція до зростання податкомісткості зі

зменшенням обсягів виробництва спричинена часткою у загальній сумі «постійних» платежів (ЕСВ, податку з доходів фізичних осіб та інші). Коефіцієнт, який розрахований на основі платежів до зведеного бюджету України показує, що у вартості заготовленої деревини найменшу частку податків мають підприємства Житомирського та Волинського ОУЛМГ.

Отже, реформування українського лісового господарства на основі стандартів країн з розвинутою економікою та світового досвіду включає механізми фінансового регулювання. Пріоритетами лісової політики України у цій сфері мають бути: в умовах щорічного зниження обсягів державного фінансування – перерозподіл коштів шляхом наповнення спеціального державного фонду розвитку лісового господарства, що дозволить акумулювати фінансові ресурси для цільових програм; досягнення максимальної самоокупності галузі через розвиток переробки деревини з доданою вартістю; розробка механізмів пільгового оподаткування земельним податком лісових земель спеціального призначення; наукове обґрунтування рівня податкового навантаження на галузь через використання уніфікованих індикаторів.

3.2. Формування фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу в умовах децентралізації

В умовах обмеженості бюджетного фінансування процесів лісовідновлення важливого значення набуває формування сучасного інструментарію фінансування ведення лісового господарства з врахуванням наявних та потенційних можливостей лісогосподарських підприємств, а також інституціоналізації нових форм фінансового забезпечення розширеного відтворення лісоресурсного потенціалу та модернізації лісогосподарської інфраструктури. Враховуючи те, що в останні роки бюджетне фінансування потреб лісового господарства фактично було відсутнім, забезпечення здійснення комплексу науково обґрунтованих лісогосподарських заходів здійснювалося на основі фінансування за рахунок власних коштів постійних лісокористувачів.

Натомість нарощення потенціалу фінансування потреб лісового господарства за рахунок власних коштів потребує застосування

виваженої політики податкового регулювання діяльності лісогосподарських підприємств, щоб забезпечувати можливість реінвестування частини прибутку у модернізацію основного капіталу ведення лісового господарства та деревообробних виробництв, вчасного поповнення оборотних коштів для своєчасного здійснення лісогосподарських заходів. Територіальна нерівномірність лісоресурсного потенціалу та наявної лісогосподарської та лісоохоронної інфраструктури вимагає при виборі форм та методів фінансування лісового господарства врахувати рівень забезпеченості лісовими ресурсами конкретних територій та регіональні особливості лісокористування.

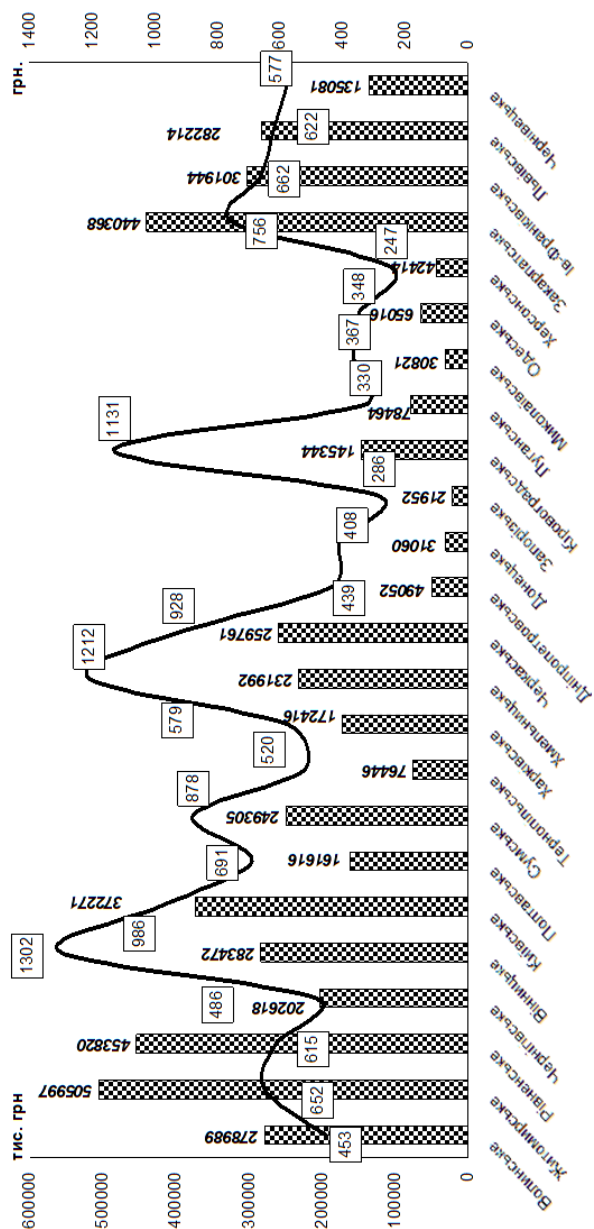
Консервація низки проблем еколого-економічної ефективності лісогосподарювання значною мірою пов'язана з відсутністю сучасного фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу, який охоплював би комплекс прямих та непрямих фіскальних та фінансово-кредитних регуляторів, що спонукали б постійних лісокористувачів результативніше використовувати наявний лісоресурсний потенціал та збільшувати обсяги виробництва продукції з високою доданою вартістю. Нинішній формат фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу оперує обмеженим набором методів, важелів та інструментів [20; 121], що не закладає достатніх стимулів для державних та комунальних лісогосподарських підприємств максимальною мірою забезпечувати у виробничо-господарській діяльності дотримання принципів невиснажливого та збалансованого лісокористування.

Це в свою чергу породжує ланцюг проблем, пов'язаних із забезпеченням належної повноти насаджень та своєчасним здійсненням лісогосподарських заходів. Тобто важливим завданням теорії та методології економіки лісокористування сьогодні виступає формування сучасного фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу з врахуванням вимог децентралізації, який спонукатиме постійних лісокористувачів використовувати весь спектр виробничо-технічних, організаційно-економічних та лісогосподарських заходів для забезпечення розширеного відтворення лісоресурсного потенціалу та максимізації прибуткових надходжень і забезпечуватиме збільшення поступлень лісоресурсної ренти до місцевих бюджетів.

Формування сучасного фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу потребує застосування комплексу фінансових, бюджетних та фінансово-кредитних заходів, спрямованих на формування спеціальних фондів відтворення та охорони лісоресурсного потенціалу, застосування виваженої політики податкового регулювання діяльності суб'єктів лісогосподарського підприємництва та подальшої диверсифікації форм, джерел та методів залучення приватного капіталу у лісогосподарський комплекс. У короткостроковій перспективі необхідно формувати підґрунтя для максимального стимулювання постійних лісокористувачів до реінвестування прибуткових надходжень у розбудову матеріально-технічної бази ведення лісового господарства, щоб забезпечити невиснажливе та збалансоване лісокористування.

Можливості фінансування потреб лісового господарства за рахунок власних коштів лісогосподарських підприємств відзначаються значною диференціацією в розрізі обласних управлінь лісового та мисливського господарства (ОУЛМГ), що пов'язано з наявною площею лісових земель та породно-віковою структурою лісового фонду. Зокрема у 2017 році найбільші суми коштів, спрямованих на ведення лісового господарства, мали місце на лісогосподарських підприємствах Волинського, Житомирського, Рівненського, Вінницького, Київського, Черкаського, Закарпатського, Івано-Франківського та Львівського ОУЛМГ (рис. 3.4).

Тобто найбільші обсяги коштів, спрямованих на ведення лісового господарства, спостерігалися у багатолісних регіонах України, а також регіонах, де значну питому вагу в породній структурі лісового фонду займають тверді породи (Вінницька та Черкаська області). Натомість між загальними обсягами коштів, спрямованими на ведення лісового господарства, та їх величиною на 1 га загальної площі земель, які перебувають у постійному користуванні, не спостерігається прямої кореляції. Найбільше значення показника фінансування 1 га загальної площі земель, які перебувають у постійному користуванні, спостерігається у Вінницькому, Сумському, Хмельницькому, Черкаському, Кіровоградському, Закарпатському та Івано-Франківському ОУЛМГ.



■ Кошти на ведення лісового господарства, тис. грн.
— Оцінювання на 1 га загальної площі земель, які перебувають у постійному користуванні, грн.

Рис. 3.4. Фінансування ведення лісового господарства у 2017 році в розрізі обласних управлінь лісового та мисливського господарства*

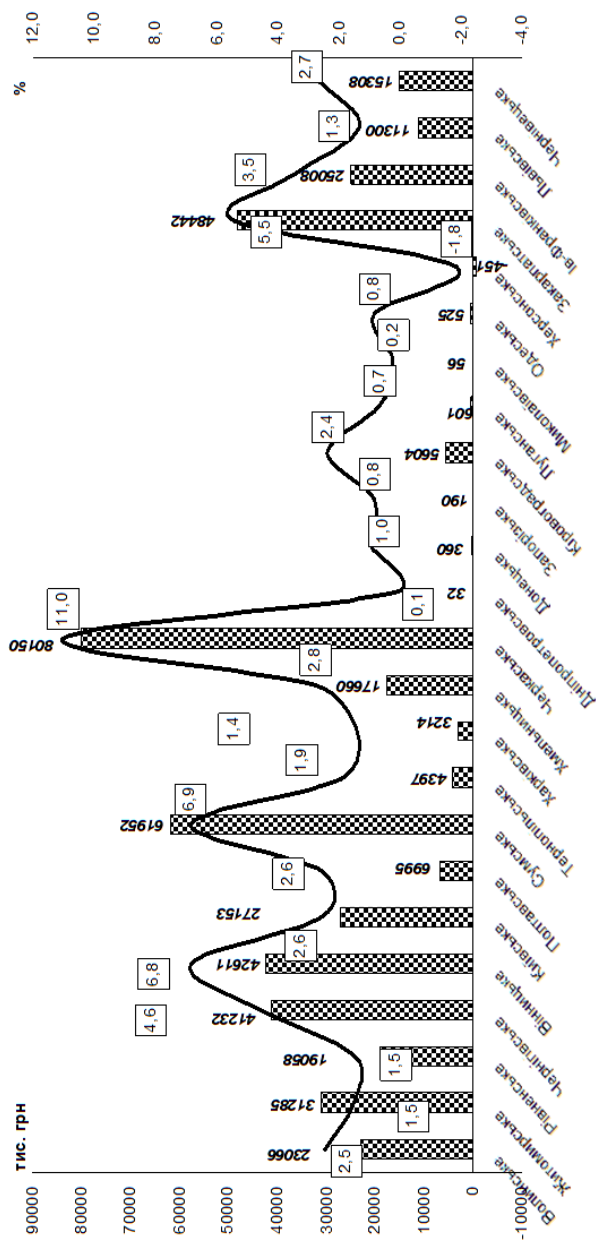
Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

Саме показник величини фінансування 1 га загальної площі земель, які перебувають у постійному користуванні лісогосподарських підприємств, варто вважати індикатором належного фінансування процесів розширеного відтворення лісоресурсного потенціалу та здійснення науково обґрунтованих лісогосподарських заходів.

Позитивним моментом системи фінансового забезпечення потреб лісового господарства є те, що у переважній більшості обласних управлінь лісового та мисливського господарства у 2017 році порівняно з 2016 роком спостерігалось зростання суми фінансування на 1 га загальної площі земель, які перебувають у постійному користуванні, за рахунок власних коштів. До таких управлінь відносяться Волинське, Житомирське, Вінницьке, Київське, Сумське, Тернопільське, Харківське, Хмельницьке, Черкаське, Луганське, Миколаївське, Одеське, Закарпатське, Івано-Франківське, Львівське, Чернівецьке ОУЛМГ. Водночас занепокоєння викликає зменшення фінансування 1 га загальної площі земель, які перебувають у постійному лісокористуванні, за рахунок власних коштів підприємствами Кіровоградського ОУЛМГ (зменшення склало 542 грн.).

На рівень прибутковості діяльності державних лісогосподарських підприємств у 2017 році вплинуло ряд об'єктивних та суб'єктивних чинників, що пов'язано з наявною лісоресурсною базою, породно-віковою структурою лісового фонду, наявністю власних переробних цехів, а також згортанням зовнішньоекономічної діяльності, що пов'язано з введенням мораторію на експорт необробленої деревини (рис. 3.5).

Найбільші суми чистого прибутку у 2017 році отримали державні лісогосподарські підприємства Житомирського, Чернігівського, Вінницького, Сумського, Черкаського, Закарпатського та Івано-Франківського ОУЛМГ. Натомість не у всіх обласних управліннях, де отримано значний чистий прибуток, спостерігається високий рівень рентабельності діяльності. Це пов'язано з тим, що перманентно зростає рівень затратності виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг лісового господарства у зв'язку з постійним подорожчанням паливно-мастильних матеріалів, високим рівнем енергомісткості функціонування лісозаготівельного та деревообробного обладнання, а також низьким рівнем диверсифікації діяльності значної кількості постійних лісокористувачів.



Чистий прибуток (збіток), тис. грн. — Рентабельність діяльності, %

Рис. 3.5. Прибутковість діяльності державних лісгосподарських підприємств у 2017 році в розрізі обласних управлінь лісового та мисливського господарства*

Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

В розрізі обласних управлінь лісового та мисливського господарства найвищим рівнем рентабельності діяльності відзначаються підприємства Вінницького, Чернігівського, Сумського, Черкаського та Закарпатського ОУЛМГ, що свідчить про ефективний менеджмент переважної більшості лісогосподарських підприємств названих обласних управлінь.

На фоні переважної більшості ОУЛМГ вирізняються Вінницьке, Сумське та Черкаське ОУЛМГ, де навіть незважаючи на кризові явища в національній економіці та відсутність бюджетного фінансування процесів лісовідновлення в останні роки, було досягнуто високого рівня прибутковості у зв'язку з правильним вибором стратегічних пріоритетів діяльності лісогосподарських підприємств, що давало можливість вчасно збалансовувати виробничу програму, розширювати коло контрагентів та забезпечувати високий рівень оборотності обігових коштів та належне співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості.

Найнижчі рівні прибутковості виробничо-господарської діяльності державних лісогосподарських підприємств спостерігалися серед ОУЛМГ Півдня та Сходу України, де нестачу бюджетного фінансування процесів лісовідновлення не вдавалося компенсувати за рахунок власних коштів через відсутність можливостей здійснювати рубки головного користування і відповідно нарощувати обсяги виробництва продукції, робіт та послуг лісового господарства. Тому передбачена вперше за останні роки у Державному бюджеті України на 2019 рік відносно значна сума фінансових асигнувань, в першу чергу, спрямована на подолання депресивного стану лісового господарства у південно-східних регіонах України.

Формування сприятливих передумов для розширеного відтворення лісоресурсного потенціалу і відповідно забезпечення високого рівня прибутковості діяльності лісогосподарських підприємств потребує формування фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу, який акумулював би значні обсяги фінансових ресурсів у бюджетах різного рівня, в тому числі і спеціальних фондах розвитку лісового господарства, забезпечував залучення кредитних та позикових ресурсів в сектор державних та комунальних лісогосподарських підприємств, підвищував мобільність та

маневреність використання власних коштів суб'єктів лісогосподарського підприємництва.

Необхідність закладення сучасних імперативів невиснажливого та збалансованого лісокористування в діяльність постійних лісокористувачів зумовила потребу у переформатуванні існуючого фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу в сторону умонтування в його структуру комплексу стимулюючих підойм та інструментів, що спонукатимуть суб'єктів лісогосподарського підприємництва максимальною мірою використовувати сучасні способи розширеного відтворення лісової складової природного багатства України. Виходячи з попереднього досвіду та враховуючи сучасні тренди розвитку лісової галузі у високорозвинених країнах та країнах постсоціалістичного табору, які вдало реформували лісовий сектор, важливою складовою інституціональної архітектоніки розвитку лісогосподарського комплексу виступає формування фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу стимулюючого типу (рис. 3.6).

Одним з основних завдань такого механізму виступає створення відповідних інституціональних та інвестиційних умов для відновлення лісових ресурсів, особливо у лісодефіцитних регіонах, а також збереження видового та ландшафтного біорізноманіття лісів, що сприятиме максимізації екосистемних послуг, що продукуються лісовими біогеоценозами. Саме такий механізм має закласти фундаментальні передумови для масового впровадження технологій екологічно орієнтованого лісівництва у практику ведення лісового господарства, щоб усунути рецидиви виснажливого та розбалансованого використання лісоресурсного потенціалу.

Прикметною рисою фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу має виступати досягнення завдання, яке передбачає підвищення рівня комплексності використання усіх ресурсів, зокрема несировинних, та корисностей лісу, що є вагомим резервом підвищення рівня капіталізації лісогосподарського бізнесу в цілому.

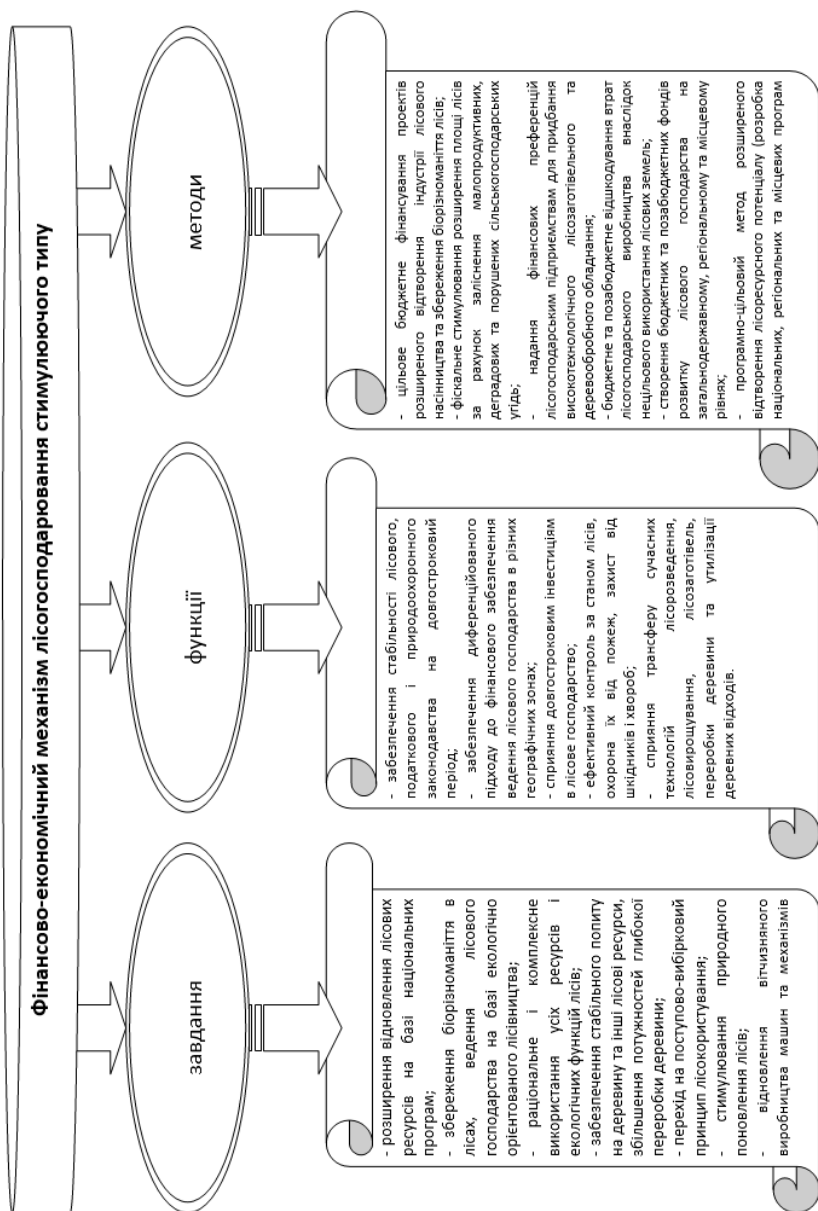


Рис. 3.6. Завдання та методи фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу

Джерело: побудовано автором.

Важливим завданням фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу стимулюючого типу є застосування комплексу інструментів, які закладуть необхідні стимули для постійних лісокористувачів стосовно введення додаткових потужностей глибокої переробки деревини та збільшення виробництва готової продукції, яка користується підвищеним попитом на ринку виробів з деревини. Виходячи з кращих практик ведення лісового господарства, зокрема сусідніх країн, чи не основним завданням формування нової конструкції фінансово-економічних регуляторів впливу на постійних лісокористувачів є інституціоналізація інструментів та регуляторних підойм, які мотивуватимуть державні та комунальні лісогосподарські підприємства переходити на поступово-вибірковий принцип лісокористування та розширювати площі природного поновлення лісів.

Водночас функціонування фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу стимулюючого типу має бути зорієнтованим на забезпечення конструктивної взаємодії між усіма ланками лісопродуктового ланцюга, чого можна досягти через виконання цим механізмом ряду функцій, пов'язаних як із упорядкуванням управлінської вертикалі лісогосподарювання, створенням сучасної системи контролю за станом лісів, формуванням надійних каналів залучення інвестицій у сировинний та переробний сегмент лісового сектора національної економіки. Перманентне умонтування все нових регуляторів у фінансово-економічний механізм лісогосподарювання не має порушувати в цілому стабільність лісового, податкового та природоохоронного законодавства, в першу чергу у довгостроковому періоді, щоб у потенційних інвесторів не сформувалася думка про відсутність прозорих та зрозумілих правил гри у сфері вітчизняного лісогосподарського виробництва.

Більше того, періодичні трансформації магістральних елементів фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу мають відштовхуватися від необхідності збереження диференційованого підходу до фінансового забезпечення ведення лісового господарства в різних географічних зонах, щоб усунути прояви виникнення тотального дефіциту в діяльності лісогосподарських підприємств, в першу чергу підприємств Півдня та Сходу. Направленість стимулюючих розширене відтворення лісоресурсного потенціалу

підойм має водночас забезпечувати перманентний трансфер сучасних технологій лісорозведення, лісовирощування, лісозаготівель, переробки деревини та утилізації деревних відходів.

Результативність функціонування фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу стимулюючого типу напряму залежить від такого набору методів, які, з однієї сторони, забезпечують надходження фінансових ресурсів для відновлення, відтворення та охорони лісових ресурсів і розбудови лісогосподарської інфраструктури, а з іншої – здійснюють ув'язку довгострокових пріоритетів розвитку лісового господарства з наявним ресурсним забезпеченням. В нинішніх умовах підвищення продуктивності лісових земель напряму пов'язане з розширеним відтворенням індустрії лісового насінництва та збереження біорізноманіття лісів, що потребує використання методів цільового бюджетного фінансування, оскільки незважаючи на високу екологічну значимість такого роду проєктів, термін їх окупності є надзвичайно тривалим, що не є привабливим для приватного бізнесу.

Виходячи з того, що в Україні є значні резерви для підвищення рівня лісистості країни в цілому і тим самим зниження рівня розораності територій, має бути інституціоналізованим такий метод як фіскальне стимулювання розширення площі лісів за рахунок заліснення малопродуктивних, деградованих та порушених сільськогосподарських угідь. Такий метод стимулювання спрямовуватиметься як на власників земельних паїв, так і на суб'єкти аграрного підприємництва і спонукатиме їх заліснювати ту частину сільськогосподарських угідь, яка не відзначається високим рівнем родючості та підділася природній ренатуралізації.

Враховуючи сучасну інвестиційну спроможність переважної більшості державних лісогосподарських підприємств, масова модернізація лісозаготівельного та деревообробного обладнання цих господарюючих суб'єктів є нереальною. Тому надати додаткових імпульсів технічному переозброєнню виробничо-технічної бази постійних лісокористувачів зможе такий метод стимулювання як надання фінансових преференцій в разі придбання високотехнологічного лісозаготівельного та деревообробного обладнання. Значні площі лісових земель, які перебувають у постійному користуванні державних та комунальних лісогосподарських

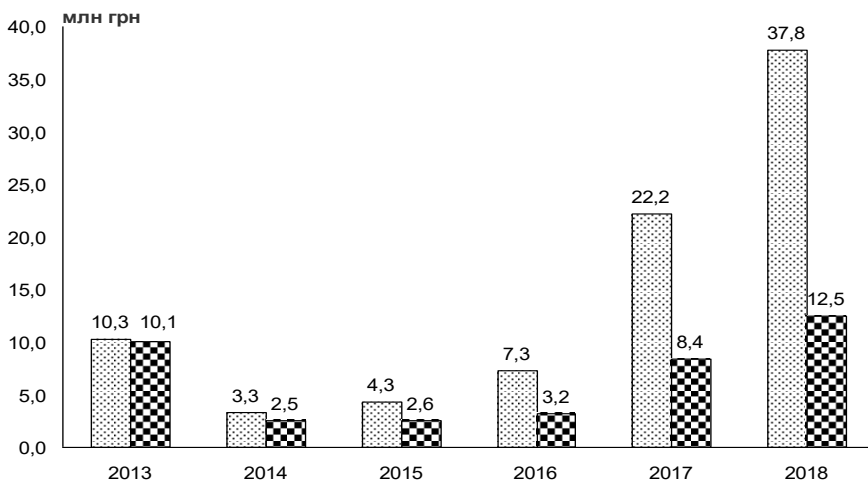
підприємств, піддалися еколого-деструктивному та природо-руйнівному впливу, що звузило ареал відтворення лісів. Компенсація такого роду збитків для лісогосподарських підприємств має відбуватися через бюджетне та позабюджетне відшкодування втрат лісогосподарського виробництва внаслідок нецільового використання лісових земель [66].

Враховуючи інституціональну невпорядкованість ринкової інфраструктури у лісовому секторі, у короткостроковій перспективі найбільш надійним методом фінансового забезпечення процесів відновлення, відтворення та охорони лісів виступає створення бюджетних та позабюджетних фондів розвитку лісового господарства на загальнодержавному, регіональному та місцевому рівнях. Фонди розвитку лісового господарства, створені у бюджетах відповідного таксономічного рівня, будуть наповнюватися за рахунок спрямування частини рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, земельного податку за лісові землі, відрахувань лісогосподарських підприємств та інших внесків. Водночас найвищий рівень ефективності освоєння фінансових ресурсів у лісовому господарстві буде забезпечуватися за умови чіткої ув'язки пріоритетів екологізації та раціоналізації лісокористування з наявними ресурсними можливостями, що найбільшою мірою буде досягатися на основі використання програмно-цільового методу фінансування розширеного відтворення лісоресурсного потенціалу, зокрема через розробку національних, регіональних та місцевих програм розвитку лісового господарства.

В умовах децентралізації важливою складовою фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу є наявність інструментів, які стимулюватимуть органи місцевого самоврядування виділяти кошти на ведення лісового господарства. Доцільність нарощення обсягів фінансування лісогосподарської діяльності за рахунок коштів місцевих бюджетів також пов'язана з відсутністю в останні роки видатків Державного бюджету України.

За період 2013-2015 рр. в динаміці спрямованих на ведення лісового господарства коштів, профінансованих за рахунок загального фонду Державного бюджету України, спостерігається низхідна тенденція, а в 2016-2018 рр. вони взагалі є відсутніми. Якщо у 2013 році на ведення лісового господарства з держбюджету було виділено

447,7 млн. грн., у 2014 році – 330,6 млн. грн., то у 2015 році – 251,3 млн. грн. Згортання обсягів бюджетного фінансування процесів відновлення, відтворення та охорони лісових ресурсів переклало весь тягар фінансування ведення лісового господарства на власні кошти постійних лісокористувачів. Відсутність фінансування потреб ведення лісового господарства за рахунок держбюджету супроводжувалося незначним збільшенням в останні роки обсягів фінансування за рахунок місцевих бюджетів (рис. 3.7).



■ Кошти на ведення лісового господарства, профінансовані за рахунок місцевих бюджетів, у 2013-2018 рр., млн.грн
■ Кошти на ведення лісового господарства, профінансовані за рахунок місцевих бюджетів, у 2013-2018 рр. у порівнянних цінах на початок 2013 року, млн.грн

Рис. 3.7. Динаміка коштів, спрямованих на ведення лісового господарства, профінансованих за рахунок місцевих бюджетів у 2013-2018 рр., млн. грн.

Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

Якщо у 2013 році номінальна величина коштів на ведення лісового господарства, профінансованих за рахунок місцевих бюджетів, становила 10,3 млн. грн., у 2014 році – 3,3 млн. грн., у 2016 році – 7,3 млн. грн., у 2017 році – 22,2 млн. грн., то у 2018 році – 37,8 млн. грн. Тобто у 2018 році порівняно з 2013 роком обсяги коштів на ведення лісового господарства, профінансованих за рахунок місцевих бюджетів, збільшилися більш як в три рази.

В динаміці коштів місцевих бюджетів, спрямованих на ведення лісового господарства, у порівняних цінах за період 2013-2018 рр. значного зростання не спостерігається. Незначна величина коштів місцевих бюджетів, спрямованих на ведення лісового господарства в загальнонаціональному масштабі пояснюється тим, що дане джерело для фінансування процесів відновлення, відтворення та охорони лісових ресурсів використовується лише в окремих регіонах.

Зокрема у 2015 році найбільша сума коштів з місцевих бюджетів державним лісогосподарським підприємствам на ведення лісового господарства виділялася у Вінницькій (166,7 тис. грн.), Полтавській (3,3 млн. грн.), Сумській (233 тис. грн.), Тернопільській (188 тис. грн.) областях. У 2018 році коштів з місцевих бюджетів державним лісогосподарським підприємствам на ведення лісового господарства найбільше виділялося у Вінницькій (160 тис. грн.), Полтавській (3,5 млн. грн.), Сумській (595 тис. грн.), Запорізькій (7,4 млн. грн.), Кіровоградській (2,7 млн. грн.) областях [66].

Перспективна модель фінансово-економічного механізму відтворення лісоресурсного потенціалу стимулюючого типу має охоплювати комплекс підойм, спрямованих на підвищення зацікавленості органів місцевого самоврядування фінансувати процеси відновлення, відтворення та охорони лісових ресурсів.

3.3. Фінансове стимулювання переведення самозаліснених сільськогосподарських угідь у лісові землі

Вагомою складовою розвитку аграрного сектору України в радянський період було сільськогосподарське виробництво на основі використання осушених сільськогосподарських угідь, яке передбачало формування розгалуженої загальнодержавної міжгосподарської та внутрішньогосподарської мереж гідротехнічних споруд. Осушення гумідних територій, яке проводилося в 60-80-их роках минулого століття, передбачало руйнацію усталених лісових ландшафтів, унікальних комплексів водно-болотних угідь, що призвело до еколого-деструктивних процесів у видовій структурі лісового біорізноманіття і викликало цілий ланцюг екологічних проблем.

З огляду на те, що високопродуктивне сільськогосподарське виробництво на осушених землях потребувало значних витрат на утримання та експлуатацію мереж гідротехнічних споруд, воно відзначалось високим рівнем капіталомісткості і відповідно нижчим рівнем конкурентоспроможності, тому перші фази глибокої стагнації аграрного сектора України на початку 90-их років минулого століття особливо деструктивно вплинули на ефективність сільськогосподарського виробництва в зоні осушення.

Урізання обсягів державної підтримки та зниження ефективності господарювання не давали можливості повною мірою фінансувати проекти розширеного відтворення мереж гідротехнічних споруд, а то й критично необхідні потреби по їх утриманню та експлуатації. В результаті виведення з традиційного робочого режиму внутрішньогосподарських мереж гідротехнічних споруд погіршився водно-повітряний режим використання осушених угідь, що з часом призвело до руйнації крупнотоварних сільськогосподарських виробництв в гумідній зоні.

В зоні осушувальних меліорацій екологічні суперечності ще більше загострилися у період глибокої економічної стагнації аграрного сектора, яка супроводжувалася демонтажем колгоспно-радгоспної системи господарювання та руйнацією цілісних меліоративних комплексів. Внутрішньогосподарські мережі гідротехнічних споруд, які обслуговували потреби окремих сільськогосподарських підприємств, після ліквідації останніх були передані на баланс сільських та селищних рад, а в окремих випадках стали фактично безгоспними.

В цілому у використанні осушених земель мають місце такі негативні моменти, які потребують усунення через зміну їх цільового призначення: ефективність використання осушених сільськогосподарських земель знизилася, що підтверджується скороченням посівних площ та зниженням урожайності сільськогосподарських культур традиційної спеціалізації; втрата традиційної сільськогосподарської спеціалізації адміністративних районів, де значну частку в структурі сільськогосподарських угідь займають осушені угіддя, призвела до посилення еколого-деструктивних процесів (ерозії та дефляції ґрунтів), зокрема у зв'язку зі зменшенням посівної площі луб'яних культур; розпаювання земель між колишніми членами сільськогосподарських підприємств позбавило

внутрішньогосподарські мережі єдиного господаря і призвело до перебоїв фінансування їх реконструкції та модернізації, що сприяло погіршенню водно-повітряного режиму на значній частині осушених сільськогосподарських угідь; має місце нерегульований характер природної ренатуралізації осушених сільськогосподарських угідь в окремих регіонах, що унеможливлює ведення високопродуктивного сільськогосподарського виробництва та інших видів господарської діяльності (спостерігається інтенсивна природна ренатуралізація осушених сільськогосподарських угідь внаслідок ліквідації значної кількості сільськогосподарських підприємств у Поліській зоні та у зв'язку з неможливістю сільських домогосподарств виконувати необхідний набір агротехнічних, агрохімічних та агролісомеліоративних заходів) [15; 23; 101].

Все це поклало початок масштабним ренатуралізаційним процесам через стихійне заліснення та заболочення сільськогосподарських угідь. Фактично нерегульована ренатуралізація протягом останніх 15 років призвела до перетворення сільськогосподарських угідь у ліси і лісовкриті площі, хоча цільове призначення цих земель так і не змінилося.

Загальна площа осушених земель в Україні становить 3306,9 тис. га, з них сільськогосподарські землі займають 2994,5 тис. га (90,6 %), а ліси та інші лісовкриті площі 192,7 тис. га (5,8 %). За експертними оцінками близько 30-40% осушених сільськогосподарських угідь де-факто є лісовкритими площами, але ускладнений характер зміни цільового призначення сільськогосподарських угідь не дає можливості інституціоналізувати лісгосподарську діяльність на сільськогосподарських угіддях, де природна ренатуралізація має незворотні наслідки.

Найбільші площі осушених сільськогосподарських угідь мають місце в адміністративних областях Поліського та Карпатського економічних районів, які відзначаються найвищим рівнем лісистості і де сформовані найбільш сприятливі природно-ресурсні передумови для природного поновлення лісів. На 01.01.2015 площа осушених земель складала у Волинській області 416,6 тис. га (20,7 % від загальної площі регіону), в Житомирській області – 425,3 тис. га (14,3 %), Закарпатській області – 183,7 тис. га (14,4 %), Івано-Франківській області – 195,2 тис. га (14,0 %), Львівській області – 513,2 тис. га (23,5 %), Рівненській області –

390,4 тис. га (19,5 %), Чернівецькій області – 121,8 тис. га (15,0 %), Чернігівській області – 299,8 тис. га (9,4 %).

Якщо на початку 90-их років минулого століття частка осушених земель, які перебували у користуванні сільськогосподарських підприємств складала 98,9 %, у 2000 році – 69,0 %, то на 01.01.2015 року – 32,5 %. Зменшення частки осушених земель, які перебувають у користуванні сільськогосподарських підприємств, пов'язане з розпаюванням. Тобто в теперішній час більше 65% осушених земель перебувають у користуванні сільських домогосподарств і значна частина їх через неможливість одноосібників забезпечити сприятливий водно-повітряний режим фактично випала з продуктивного сільськогосподарського обороту і піддалася природній ренатуралізації.

Позитивним моментом природної ренатуралізації осушених сільськогосподарських угідь є те, що створюються умови для нарощення потенціалу лісової рослинності і фауністичних ресурсів і тим самим формуються передумови для диверсифікації сільської економіки. Сучасний концепт раціоналізації використання ренатуралізованих сільськогосподарських угідь полягає в їх включенні в склад земель лісгосподарського призначення. Це сприятиме укріпленню агроландшафтів та лісових екосистем, а також усуне надмірне використання хімічних препаратів захисту рослин, що в кінцевому підсумку позитивно вплине на розширення ареалу розвитку мисливського господарства, сільського та зеленого туризму, органічного землеробства.

З метою стимулювання перетворення ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь у ліси та лісовкриті площі пропонується комплекс заходів з метою нарощення потенціалу лісового біорізноманіття (рис. 3.8).

Заходами стимулювання фінансового характеру виступають: надання прямої державної фінансової підтримки суб'єктам лісгосподарського та аграрного підприємництва в разі здійснення ними охорони лісового біорізноманіття і ландшафтів методами активного господарювання; розширення повноважень вищої ланки менеджменту постійних лісокористувачів в частині залучення ресурсів міжнародних фінансово-кредитних інституцій та суб'єктів аграрного підприємництва при реалізації проектів примноження лісового біорізноманіття;

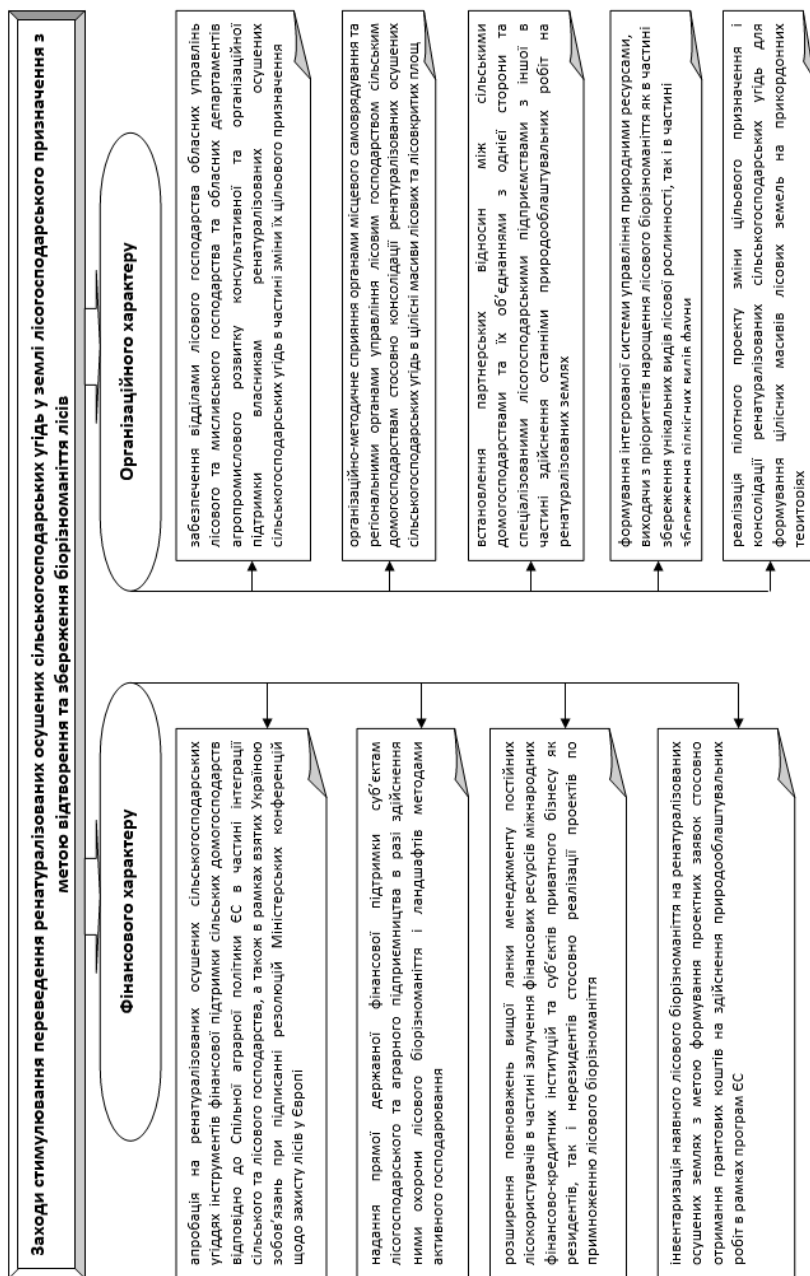


Рис. 3.8. Заходи стимулювання переведення ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь у землі лісгосподарського призначення з метою відтворення та збереження біорізноманіття лісів
Джерело: розроблено авторами.

отримання грантових коштів на здійснення природооблаштувальних робіт в рамках програм ЄС, які стосуються збереження природної спадщини; апробація на ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угіддях інструментів фінансової підтримки сільських домогосподарств відповідно до Спільної аграрної політики ЄС в частині інтеграції сільського та лісового господарства.

Заходами стимулювання організаційного характеру зміни цільового призначення ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь виступають: надання обласними управліннями лісового та мисливського господарства та департаментами агропромислового розвитку необхідної консультативної та організаційної підтримки власникам ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь стосовно зміни їх цільового призначення; організаційно-методичне забезпечення ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь в цілісні масиви лісових та лісовкритих площ; встановлення партнерських відносин між сільськими домогосподарствами та лісгосподарськими підприємствами стосовно здійснення останніми природооблаштувальних робіт на ренатуралізованих землях; формування інтегрованої системи управління природними ресурсами, виходячи з пріоритетів нарощення лісового біорізноманіття як в частині збереження унікальних видів лісової рослинності, так і в частині збереження рідкісних видів фауни; реалізація пілотних проектів по зміні цільового призначення і консолідації ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь для формування цілісних масивів лісових земель.

Необхідність і доцільність забезпечення безперервного і невиснажливого ведення лісового господарства на ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угіддях, які внаслідок демонтажу внутрішньогосподарських мереж гідротехнічних споруд перетворилися у ліси та лісовкриті площі, зумовлена потребою в розширенні ареалу нарощення лісової рослинності та фауністичних ресурсів. Більше того, зміна цільового призначення ренатуралізованих сільськогосподарських угідь і надання їм статусу земель лісгосподарського призначення безпосередньо пов'язані з виконанням підписаної Україною резолюції «Стале господарювання в лісах Європи», зокрема в частині ведення лісового господарства на основі довготермінових політик щодо

землекористування та збереження природних та напівприродних лісових екосистем.

Ренатуралізовані осушені сільськогосподарські угіддя, в першу чергу, це стосується верхових сфагнових і перехідних торфовищ, доцільно використовувати для вирощування ягідників, лікарських рослин, під болота із рідкісною і зникаючою фауною і флорою, заповідники (заказники) з залісненням швидкоростучими та вологолюбними деревами, такими як вільха береза, осокір під мисливські господарства. Це дозволить забезпечити необхідний комплекс природооблаштувальних робіт і усунути деструктивний вплив нерегульованої ренатуралізації на навколишнє середовище. Масштаби переведення ренатуралізованих сільськогосподарських угідь мають відзначатися диференційовано для конкретних меліорованих територій за результатами інвентаризації та паспортизації наявного меліоративного фонду. За даними Інституту водних проблем і меліорації НААН України орієнтований прогнозований обсяг ренатуралізації та консервації осушуваних земель (торфовищ) становить 350-400 тис. га [57].

Високий рівень кислотності ґрунтів в зоні осушення робить їх придатними для організації вирощування лохини, плоди котрої користуються підвищеним попитом в Центральній та Західній Європі, що для адміністративних районів Полісся виступить одним з чинників соціально-економічного піднесення та зайнятості місцевого населення. З екологічної точки зору це сприятиме укріпленню агроландшафтів, упорядкуванню стихійно заліснених земель та забезпечить суттєве збільшення обсягів побічних лісокористувань.

На ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угіддях, де протягом тривалого періоду відбувається нерегульоване заліснення, сформувалися сприятливі передумови для імплементації у вітчизняну практику розвитку лісового господарства положень Спільної аграрної політики ЄС в частині інтеграції сільського та лісового господарства. В умовах української дійсності необхідно виробити інструментарій стимулювання власників розпайованих ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь стосовно їх переведення в категорію земель лісогосподарського призначення, що забезпечить подолання масштабних проявів нерегульованої ренатуралізації і дасть можливість

розширити ареал поширення лісової рослинності та фауністичних ресурсів.

Більше того, ренатуралізовані осушені сільськогосподарські угіддя де-факто є сьогодні лісами і лісовкритими площами, що ставить під сумнів доцільність їх повернення у продуктивний сільськогосподарський оборот, оскільки це вимагає значних капітальних видатків на повернення у робочий стан внутрішньогосподарських мереж гідротехнічних споруд, щоб відновити сприятливий для високопродуктивного сільськогосподарського виробництва водно-повітряний режим. Та й саме перетворення стихійно заліснених земель у повноцінні земельні масиви, придатні для вирощування сільськогосподарських культур, буде супроводжуватися значними обсягами затрат, які не окупляться навіть у середньостроковій перспективі [119]. Інституціоналізація лісів та лісовкритих площ, які утворилися на основі природної ренатуралізації осушених сільськогосподарських угідь, дасть можливість зменшити рівень розорюваності територій, а також сформувати природно-ресурсну базу для диверсифікації сільської економіки через розвиток лісогосподарського підприємництва, мисливського господарства, зеленого та сільського туризму.

Відповідно до практики реалізації Спільної аграрної політики ЄС власникам розпайованих осушених сільськогосподарських угідь, де пройшли незворотні ренатуралізаційні процеси, має бути надана допомога стосовно забезпечення науково-обґрунтованого ведення лісового господарства на цих землях, в тому числі і шляхом залучення спеціалізованих підрозділів лісогосподарських підприємств, які володіють необхідною матеріально-технічною базою для проведення рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства. Паралельно лісогосподарським підприємствам через відповідне погодження з власниками розпайованих ренатуралізованих угідь мають надаватися фінансові ресурси для здійснення на цих територіях базового лісовпорядкування, проведення безперервного лісовпорядкування, інвентаризації та моніторингу стану лісів, проведення ґрунтово-лісопатологічних обстежень, впорядкування мисливських угідь.

Зміна цільового призначення ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь через їх включення в склад земель лісогосподарського призначення на порядок збільшить просторовий

базис розвитку мисливського господарства, що для депресивних районів Карпатського та Поліського регіонів стане одним з базових чинників соціально-економічного піднесення в разі впровадження ринкових відносин в систему ведення мисливського господарства.

Переведення ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь в категорію земель лісогосподарського призначення має супроводжуватися не лише пріоритетами нарощення деревної маси та розвитку мисливського господарства, а й урахувувати необхідність нарощення потенціалу інших складових лісового біорізноманіття, що сприятиме зміцненню лісових екосистем, усуненню негативної дії антропогенних та техногенних впливів, а також формуванню субстрату для поглинання вуглекислого газу. В цьому контексті має надаватися пряма державна фінансова підтримка суб'єктам лісогосподарського та аграрного підприємництва в разі здійснення ними відповідних природооблаштувальних заходів стосовно охорони лісового біорізноманіття і ландшафтів.

Виходячи з європейської практики охорони і відтворення лісового біорізноманіття і ландшафтів в умовах українських реалій доцільно стимулювати нарощення потенціалу біорізноманіття через підтримку методів активного господарювання, котрі забезпечуючи заготівлю деревної сировини, утилізацію відходів лісосічного виробництва, заготівлю другорядних лісових матеріалів, забезпечуватимуть базу для регенерації унікальних видів флори та фауни. З цією метою в ряді законодавчих актів, які регулюють функціонування природно-заповідних територій та користування землями лісогосподарського призначення, має бути приведена специфікація методів активного господарювання, які попадають в спектр пріоритетів прямої державної фінансової підтримки.

Процеси залучення у повноцінний господарський оборот стихійно заліснених осушених сільськогосподарських угідь не набули масового характеру через відсутність необхідних повноважень вищої ланки менеджменту державних лісогосподарських підприємств та лісогосподарських підприємств, які входять в комунальні лісогосподарські об'єднання, стосовно залучення як внутрішніх, так і зовнішніх фінансових ресурсів в напрямі реалізації проектів по примноженню лісового біорізноманіття. Тобто необхідно дати можливість менеджменту лісогосподарських підприємств активно

співпрацювати з міжнародними фінансово-кредитними установами та донорськими організаціями в частині отримання кредитних та грантових ресурсів на реалізацію проектів по відтворенню, збереженню та примноженню лісового біорізноманіття.

Повноваження системи менеджменту лісогосподарських підприємств мають бути розширені відносно їх взаємодії із сільськими територіальними громадами та об'єднаннями власників стихійно заліснених осушених сільськогосподарських угідь в частині надання спеціалізованими підрозділами лісогосподарських підприємств послуг по упорядкуванню ренатуралізованих територій, зокрема щодо здійснення рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства.

Також лісогосподарські підприємства разом із сільськими територіальними громадами та об'єднаннями власників стихійно заліснених осушених сільськогосподарських угідь мають подавати заявки на отримання грантів по відтворенню і примноженню лісового біорізноманіття в контексті фінансового забезпечення європейськими інституціями збереження природної спадщини на прилеглих до ЄС територіях.

Консервація нерегульованої та стихійної ренатуралізації осушених сільськогосподарських угідь, що не дозволяє їх повною мірою залучати у відтворювальний процес і забезпечувати необхідний рівень капіталізації, пов'язана з відсутністю державної політики стосовно консультативної та організаційної підтримки власників ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь в частині зміни їх цільового призначення (переведення в категорію земель лісогосподарського призначення).

Це значною мірою пов'язано з тим, що саме на цих територіях так і не запрацював інститут сільськогосподарського дорадництва, який би доніс весь необхідний потік інформації до власників стихійно заліснених сільськогосподарських угідь стосовно зміни їх цільового призначення та інституціоналізації лісогосподарської діяльності на цих територіях. В теперішніх умовах, коли набули масового характеру процеси об'єднання сільських територіальних громад, які супроводжуються підвищенням рівня концентрації місцевих фінансових ресурсів, формуються сприятливі передумови для

залучення у повноцінний господарський обіг роками незатребуваних стихійно заліснених сільськогосподарських угідь.

Відповідні відділи обласних управлінь лісового і мисливського господарства та обласні департаменти агропромислового розвитку мають забезпечити спільними зусиллями необхідну консультативну та організаційну підтримку власникам стихійно заліснених сільськогосподарських угідь, а також їх об'єднанням в частині доцільності зміни цільового призначення сільськогосподарських земель, які де-факто є лісами і лісовкритими площами, а також щодо перспектив ведення лісового господарства на цих територіях і проведення необхідного комплексу агролісомеліоративних робіт.

Пріоритети розширення ареалу нарощення лісового біорізноманіття мають кореспондуватися з необхідністю усунення фрагментації лісових земель і відповідно формування цілісних масивів лісових та лісовкритих площ на основі консолідації ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь. Така консолідація стане можливою за умови передбачення в Державній цільовій програмі «Ліси України», яка розроблятиметься у майбутні періоди, виділення асигнувань на відшкодування та компенсацію втрат власникам розпайованих ренатуралізованих сільськогосподарських угідь в разі їх вилучення з метою формування цілісних масивів лісових та лісовкритих площ.

Вагомою складовою інституціонального середовища користування ренатуралізованими осушеними сільськогосподарськими угіддями є механізм фінансового стимулювання переведення ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь у землі лісогосподарського призначення з метою інституціоналізації лісогосподарської та лісоохоронної діяльності як необхідної передумови відтворення та нарощення біорізноманіття лісів (рис. 3.9).

Даний механізм включає як прямі, та і непрямі стимули, які спонукатимуть власників та користувачів (домогосподарства, їх об'єднання, фермери, сільськогосподарські підприємства) самозаліснених сільськогосподарських угідь до співпраці з державними та комунальними лісогосподарськими підприємствами в частині надання останніми різного роду послуг по упорядкуванню лісової рослинності.

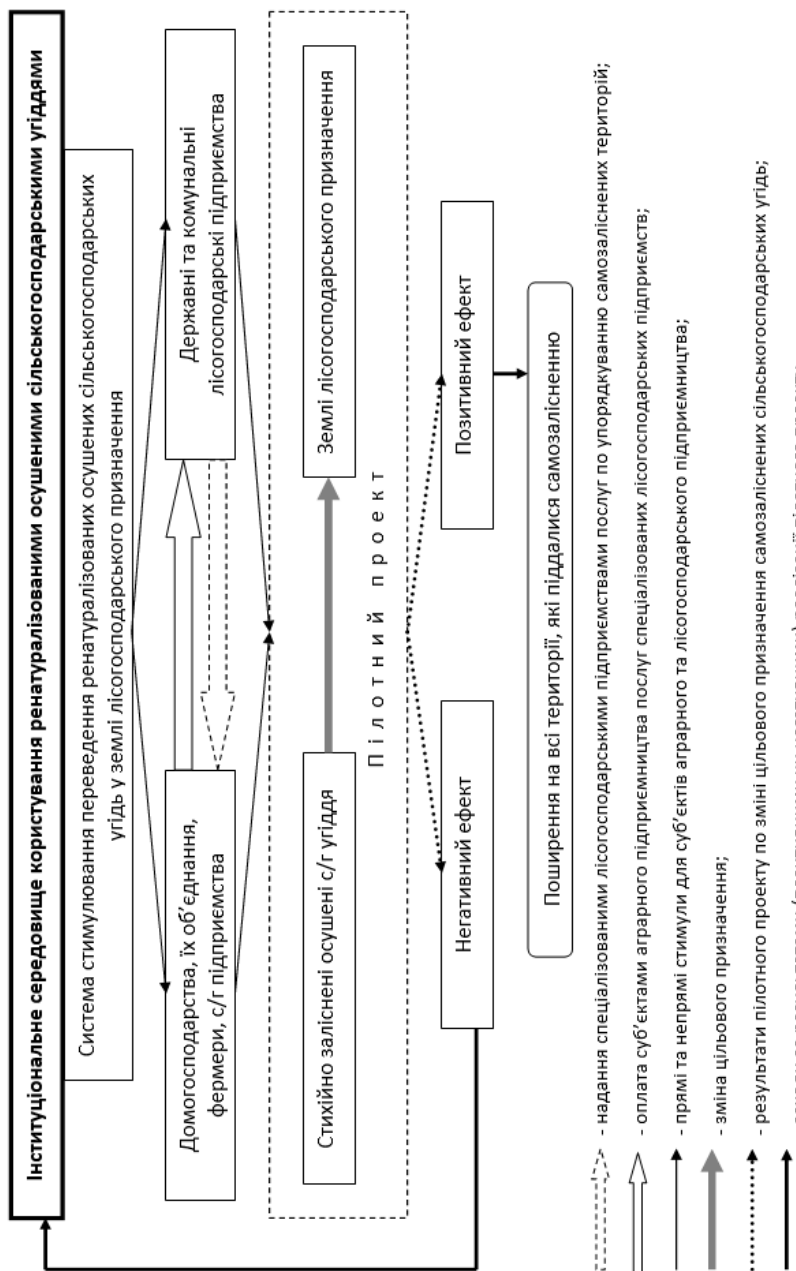


Рис. 3.9. Механізм стимулювання переведення ренатуралізованих сільськогосподарських угідь у землі лісогосподарського призначення*

Джерело: розроблено авторами.

Відпрацювання механізму взаємодії між власниками самозаліснених сільськогосподарських угідь та спеціалізованими лісogосподарськими підприємствами в частині зміни цільового призначення вказаних сільськогосподарських угідь і переведення їх в категорію земель лісogосподарського призначення має відбуватися через проведення пілотного проекту в одному із заліснених регіонів – Поліському чи Карпатському економічному районі. Отримання позитивного ефекту внаслідок реалізації пілотного проекту стосовно зміни цільового призначення стихійно заліснених осушених сільськогосподарських угідь в частині дотримання лісового, земельного та природоохоронного законодавства виступить передумовою для інституціоналізації і поширення даної практики на всі території, які піддалися самозалісненню, що дасть змогу суттєво розширити ареал для відтворення і нарощення потенціалу біорізноманіття лісів.

В результаті отримання негативного ефекту внаслідок реалізації пілотного проекту необхідним є удосконалення інституціонального середовища користування ренатуралізованими осушеними сільськогосподарськими угіддями, що сприятиме удосконаленню форм та методів співпраці між власниками і користувачами самозаліснених сільськогосподарських угідь з однієї сторони та спеціалізованими лісogосподарськими підприємствами – з іншої. Внесення такого роду змін в інституціональне середовище стане передумовою для здійснення нових ітерацій по проведенню пілотного проекту зміни цільового призначення стихійно заліснених осушених сільськогосподарських угідь і тим самим їх перетворення у землі лісogосподарського призначення.

Формування інституціонального підґрунтя для прискорення процедури зміни цільового призначення стихійно заліснених осушених сільськогосподарських угідь сформує організаційні передумови для покращення інституціонального забезпечення використання поlezахисних лісових смуг (площа за різними оцінками сягає від 350 до 446 тис. га), деревно-чагарникової рослинності, лісів на землях державної власності (запасу) (приблизна площа – до 500 тис. га), самозаліснених земельних ділянок, які перебувають у приватній власності (приблизна площа: від 300 тис. до 1 млн. га).

Необхідність зміни цільового призначення сільськогосподарських земель, зайнятих чагарниковою рослинністю та самозаліснених

вимагатиме збільшення видатків на оформлення правовстановлюючих документів. За період 2013-2018 років витрати лісогосподарських підприємств на оформлення правовстановлюючих документів на землі, які функціонують в системі Державного агентства лісових ресурсів України (ДАЛРУ), коливалися в інтервалі 0,9-14,1 млн. грн. Ще 1,3-5,2 млн. грн. названі суб'єкти лісогосподарського підприємництва витрачають на проектно-вишукувальні роботи (рис. 3.10).



Рис. 3.10. Витрати підприємств, які функціонують в системі ДАЛРУ, на оформлення правовстановлюючих документів на землі та проектно-пошукові роботи

Джерело: розраховано за даними ДАЛРУ.

В разі передачі третини державних сільськогосподарських земель (150 тис. га), зайнятих чагарниковою рослинністю (враховуючи те, що оформлення права постійного користування такими землями становить в середньому 300 грн. за 1 га) лісогосподарські підприємства будуть зобов'язані профінансувати витрати на оформлення правовстановлюючих документів та проектно-пошукові роботи на суму 45 млн. грн.

Впровадження у практику регуляторного впливу на діяльність землекористувачів та лісочористувачів в зоні осушення механізму фінансового стимулювання переведення ренатуралізованих осушних сільськогосподарських угідь у землі лісогосподарського призначення сформує сприятливі передумови для формування державної політики в частині використання так званих нічийних лісів, проведення належної

інвентаризації самозаліснених земель, упорядкування відносин стосовно консервації земель під заліснення та спрощення процедури зміни цільового призначення сільськогосподарських земель, які де-факто є лісовими та лісовкритими площами.

Виходячи з того, що державні лісогосподарські підприємства в зоні осушення є основними бюджетоформуючими організаціями та центрами ділової активності, набуває важливого значення надання їм можливості встановлювати партнерські відносини із сільськими домогосподарствами та їх об'єднаннями в частині використання стихійно заліснених осушених сільськогосподарських угідь задля розширення просторового базису ведення лісового та мисливського господарства, а також нарощення обсягів заготівлі другорядних лісових матеріалів та побічного лісокористування. Встановлення партнерських відносин між суб'єктами лісогосподарського підприємництва та сільськими домогосподарствами та їх об'єднаннями сформує можливості для підвищення результативності надання лісовими біогеоценозами екосистемних послуг, що підвищить імовірність отримання кредитних та грантових коштів в рамках реалізації базових положень міжнародних природоохоронних конвенцій.

Враховуючи приведені вище аргументи стосовно необхідності зміни цільового призначення стихійно заліснених осушених сільськогосподарських угідь з метою розширення ареалу відтворення і примноження біорізноманіття лісів і виходячи з необхідності формування сучасного регуляторного механізму стимулювання процесів розширеного відтворення лісової рослинності та фауністичних ресурсів, а також з метою відпрацювання методичного інструментарію реалізації окремих етапів трансформації стихійно заліснених сільськогосподарських угідь в категорію земель лісогосподарського призначення пропонується реалізація пілотного проекту зміни цільового призначення ренатуралізованих осушених земель і їх консолідації у цілісні масиви лісових земель на прикордонних територіях Поліського та Карпатського економічних районів в рамках програми ЄС «Східне партнерство».

Практика лісогосподарської та лісоохоронної діяльності в Україні свідчить про те, що проривних зрушень в частині урізноманітнення видової структури та нарощення потенціалу біорізноманіття лісів не

досягнуто через надмірну уніфікованість форм та методів фінансування збереження та відтворення біорізноманіття.

Постійні лісокористувачі, які звикли до патерналістської моделі організації лісового господарства та у зв'язку з відсутністю відповідних повноважень, не змогли вчасно зорієнтуватися стосовно залучення фінансових ресурсів у відтворення та збереження біорізноманіття лісів з альтернативних бюджетних джерел. Такими альтернативними джерелами можна вважати джерела, які стануть доступними в разі укладання угод публічно-приватного партнерства між постійними лісокористувачами і місцевими територіальними громадами та власниками розпайованих сільськогосподарських угідь, де пройшли процеси стихійного заліснення; кошти міжнародних фінансових фондів, які виділяються на реалізацію природоохоронних проектів в тому числі і проектів відтворення і збереження біорізноманіття лісів в рамках виконання базових положень міжнародних природоохоронних конвенцій; донорська допомога та різного роду державні дотації в рамках реалізації проектів підвищення енергоефективності, які передбачають збільшення обсягів виробництва енергії з відтворювальних джерел, зокрема виробництва паливних брикетів і гранул з лісосічних відходів та відходів деревообробного виробництва.

3.4. Міжбюджетний розподіл рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів

В умовах поглиблення інституціональних трансформацій у лісовому секторі національного господарства та поглиблення децентралізації влади постає проблема у формуванні сучасного фіскального інструментарію вилучення лісоресурсної ренти та її цільового використання з метою нарощення обсягів інвестиційно-інноваційного забезпечення відтворення лісових екосистем. Також важливого значення набуває еквівалентний міжбюджетний розподіл рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів з метою формування фінансових фондів розширеного відтворення лісоресурсного потенціалу та прискорення темпів соціально-економічного піднесення територій, котрі виступають ареалом концентрації лісоресурсних благ.

Водночас, у зв'язку з невідповідністю інституціонального середовища ідентифікації реальної бази нарахування і форм стягнення лісоресурсної ренти, спостерігаються значні розриви між сумою вилученої ренти в державні, регіональні та комунальні фінансові фонди та її реальною величиною. Тобто, відсоток вилучення реального обсягу утвореної лісоресурсної ренти залежить від діючого фіскального інструментарію рентного регулювання лісокористування. Важливою складовою рентного регулювання лісокористування є також забезпечення цільового використання акумульованої у фінансових фондах держави ренти за спеціальне використання лісових ресурсів.

Плата за лісові ресурси є формою реалізації економічних відносин між власником лісу і лісокористувачами. Вона визначається на основі ренти, що обчислюється різницею між ціною лісу на корені у віці рубки та індивідуально зведеними затратами, пов'язаними з їх відновленням у даних умовах місця зростання. Збір (із 2015 року – рентна плата) за спеціальне використання лісових ресурсів є важливою складовою фінансування лісокористування, призначення якого – відшкодування витрат держави на лісове господарство. Плата встановлюється за таксами чи у вигляді орендної плати доходу від реалізації продукції на конкурсних основах [84]. Отже, вилучення лісоресурсної ренти, утвореної протягом тривалого періоду часу під дією природних чинників, відбувається через стягнення плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

Наявна модель фінансування процесів відтворення й охорони лісоресурсного потенціалу та надміру уніфікована й ускладнена система фіскального регулювання лісокористування перешкоджають використанню потенційних можливостей для підвищення капіталізації лісових і лісогосподарських активів. Постала потреба в кардинальному переформатуванні бюджетно-податкового й фінансово-кредитного регулювання розширеного відтворення такого потенціалу у лісозабезпечених і малолісних регіонах шляхом трансформації всього спектра фінансових відносин у лісовому секторі національного господарства [30, с. 81].

Закладена в Податковому кодексі України методика нарахування збору за заготівлю деревини є доволі складною не лише для проведення розрахунків, а й для контролю їх правильності, адже ставки збору диференціюються залежно від лісової породи, поясу лісів і

розряду, котрий залежить від відстані між центром кварталу та найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею. До того ж встановлено понижувальні коефіцієнти залежно від рельєфу місцевості, а в окремих випадках проводиться перерахунок збору та надається відстрочка платежу [48, с. 54].

Існуюча система бюджетно-податкового регулювання лісокористування базується на надзвичайно ускладненій методології нарахування рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів і не забезпечує належного взаємозв'язку між надходженнями даного виду рентної плати до бюджетів різного таксономічного рівня та видатками на лісове і мисливське господарство.

Враховуючи специфіку сфери лісокористування та довгострокові цілі розвитку лісогосподарського підприємництва, доцільно податкові відносини в сфері присвоєння та перерозподілу лісоресурсної ренти структурувати так, щоб збір (рента) за спеціальне лісокористування виконував притаманну фіскальним платежам функцію. Обсяг коштів, які можна було б зібрати за рахунок збору за спеціальне лісокористування, має хоча б бути рівним розміру бюджетного фінансування лісогосподарських робіт [47, с. 13].

Інституціоналізований інструментарій бюджетно-податкового регулювання лісокористування не враховує передову європейську практику, що передбачає використання широкого спектра фіскальних регуляторів та забезпечує надходження лісоресурсної ренти до фінансових фондів відтворення лісоресурсного потенціалу. Також в умовах української дійсності рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів виконує суто фіскальну функцію, а традиційна для окремих європейських країн стимулююча функція не набула необхідних обрисів.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів є одним із основних фіскальних регуляторів діяльності постійних лісокористувачів. Основне завдання даного платежу – вилучення на користь держави та територіальних громад тієї частини ренти, що виникає у зв'язку з дією природних чинників та пов'язана із витратами людської і уречевленої праці в попередні періоди. Під час визначення ставок рентної плати за спеціальне лісокористування саме врахування витрат минулих періодів на створення і вирощування лісових культур є

необхідною передумовою адекватного вилучення ренти під час здійснення відповідних видів рубок, виходячи із значного часового лагу між посадкою та стиглістю лісу.

У загальній структурі надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України у 2000 році найбільшу питому вагу займали надходження до державного бюджету – 76,2%, на другому місці знаходилися надходження до районних бюджетів – 20,6%. Найменший відсоток надходжень був спрямований у 2000 році у бюджети міст районного підпорядкування – 0,2% (рис. 3.11).

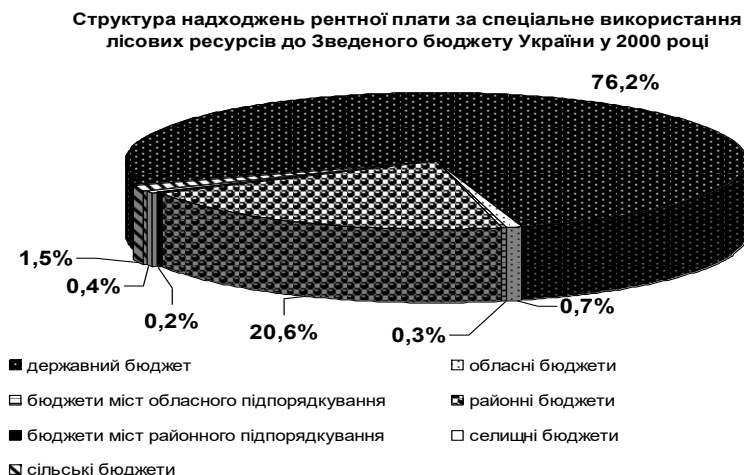


Рис. 3.11. Структура надходжень рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України в розрізі відповідних бюджетів у 2000 році

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України.

У 2011 році структура надходжень рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів до публічних бюджетів дещо змінилася, оскільки збільшилася питома вага надходжень до сільських бюджетів. Отже, мають місце позитивні зрушення в структурі розподілу рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, оскільки саме сільські території виступають основним ареалом концентрації лісових благ.

У структурі надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України у 2011 році найбільшу питому вагу займали знову ж таки надходження до державного бюджету – 34,6% (при цьому порівняно з 2000 роком питома вага зменшилася майже у 2 рази), надходження до обласних бюджетів становили 34,9%, до сільських бюджетів – 4,5%. Найменший відсоток надходжень був спрямований у 2011 році у районні бюджети – 0,2% (рис. 3.12).

Структура надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України у 2011 році

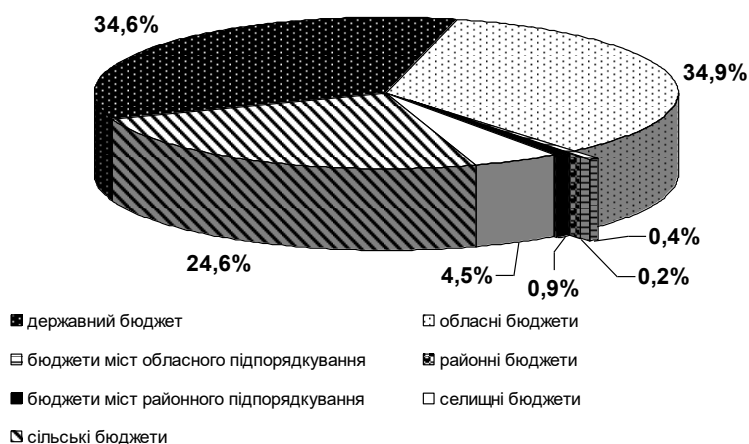


Рис. 3.12. Структура надходжень рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України в розрізі відповідних бюджетів у 2011 році

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України.

У структурі надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України у 2015 році найбільшу питому вагу займали надходження до обласних бюджетів – 32,4%, до державного бюджету – 32,2%, до сільських бюджетів – 29,9%, у селищні бюджети – 3,7%. Найменший відсоток надходжень був спрямований у 2000 році у районні бюджети – 0,3% (рис. 3.13). Тобто, у 2015 році, порівняно з 2011 роком, у цілому зберігався майже рівномірний розподіл лісоресурсної ренти між

центром, регіонами та сільськими територіальними громадами. Збільшення надходжень рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів до сільських бюджетів свідчить про посилення впливу постійних лісокористувачів на фінансову самодостатність сільських територіальних громад.

Структура надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України у 2015 році

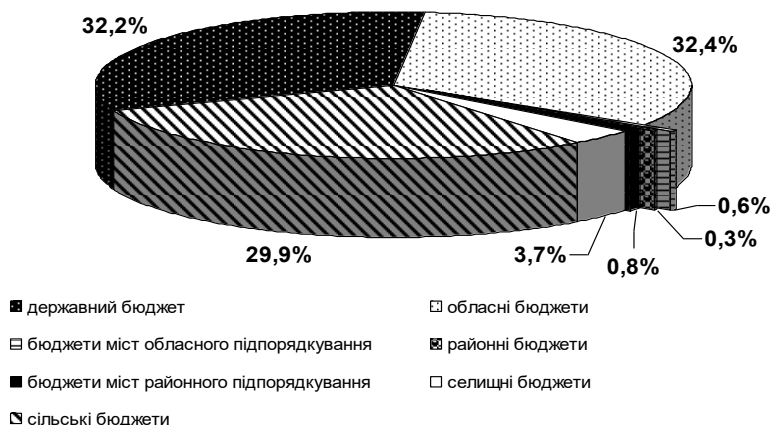


Рис. 3.13. Структура надходжень рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України в розрізі відповідних бюджетів у 2015 році

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України.

У цілому, у 2015 році, порівняно з 2000 роком, відбулося зниження питомої ваги надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до державного бюджету та районних бюджетів у загальних надходженнях до Зведеного бюджету України, але відбулося зростання питомої ваги надходжень до обласних та сільських бюджетів. Це є позитивним явищем, оскільки фактично збільшується фінансова база відтворення лісоресурсного потенціалу на регіональному та місцевому рівнях.

Рентна плата (збір) за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування земельними ділянками лісового фонду протягом 2003-2016 років стрімко зростала. Так, у 2003 році

даний показник становив 2,02 млн грн, у 2008 – 42,8 млн грн, у 2012 – 110,5 млн грн, а у 2016 – 399,7 млн грн. Тобто, у 2016 році, порівняно з 2003 роком, обсяг надходжень рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення збільшився майже у 200 разів (рис. 3.14).

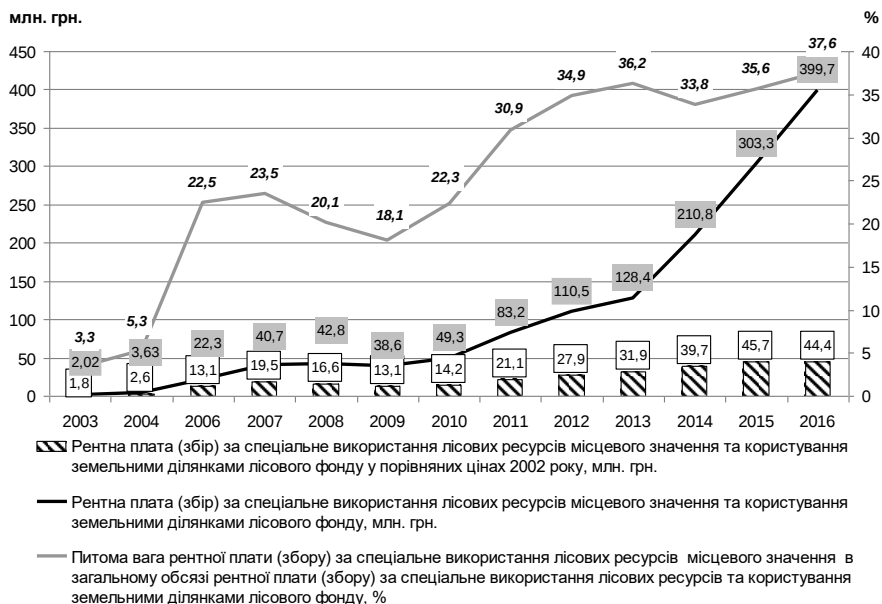


Рис. 3.14. Надходження рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування земельними ділянками лісового фонду до Зведеного бюджету України

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України.

Однак значне збільшення номінальної величини надходжень рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення забезпечувалося інфляційно-девальваційними процесами (знеціненням національної грошової одиниці) і меншою мірою розширенням бази стягнення даного фіскального інструменту. А тому рентна плата (збір) за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування земельними ділянками лісового фонду у порівняних цінах 2002 року не відображав такого стрімкого

тренда. Так у 2003 році даний показник становив 1,8 млн грн, у 2008 – 16,6 млн грн, у 2016 – 44,4 млн грн.

Питома вага рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення в загальному обсязі надходжень рентної плати (збору) за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду до Зведеного бюджету України у 2003 році становила 3,3%, у 2008 – 20,1%, у 2012 – 34,9%, а в 2016 – 37,6%. Ламано-зростаючий тренд питомої ваги мав просідання у 2009 та 2014 роках, що свідчить про відлуння наслідків світової та всеукраїнської економічних криз у відповідні роки.

Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до сільських бюджетів за 1999-2015 роки відображало зростаючий тренд із незначним спадом у 2001 році та інтенсивним зростанням починаючи з 2011 року. Так, у 1999 році даний показник становив 0,5 млн грн, у 2011 – 66,2 млн грн, а у 2015 – 255,2 млн грн.

Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до сільських бюджетів у порівняних цінах 1998 року за 1999-2015 роки відображало постійне зростання із поживавленням лінії тренда після 2011 року. Таким чином даний показник у 1999 році становив 0,4 млн грн, у 2011 – 11 млн грн, у 2014 – 21,4 млн грн, а в 2015 – 25 млн грн. Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до сільських бюджетів у порівняних цінах 1998 року у 2015 році, порівняно з 1999 роком, зросло у 62,5 раза.

Питома вага надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до сільських бюджетів у загальних надходженнях даного платежу до Зведеного бюджету України зростала з незначним просіданням лінії тренда у 2001 та 2014 роках. Так, за роками даний показник становив відповідно: у 1999 – 1,1%, у 2001 – 0,9%, у 2011 – 24,6%, у 2014 – 27,8%, у 2015 – 29,9%. Зростання питомої ваги надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до сільських бюджетів є позитивним моментом, оскільки розширює фінансові можливості місцевої влади стосовно реалізації пріоритетів соціально-економічного розвитку, а також активізації природоохоронної діяльності, в тому числі і в частині відтворення лісоресурсного потенціалу.

Державні лісгосподарські підприємства працюють в умовах надзвичайно високого фіскального та додаткового навантаження, що

не дає можливості забезпечувати реінвестування значних сум прибуткових надходжень у розширене відтворення та модернізацію основного капіталу, а також вчасно поповнювати обігові кошти. Державні лісогосподарські підприємства як постійні лісокористувачі, що здійснюють господарське освоєння лісоресурсного потенціалу сплачують рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів. У 2013-2018 рр. у динаміці надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України спостерігається в цілому висхідна тенденція (рис. 3.15).

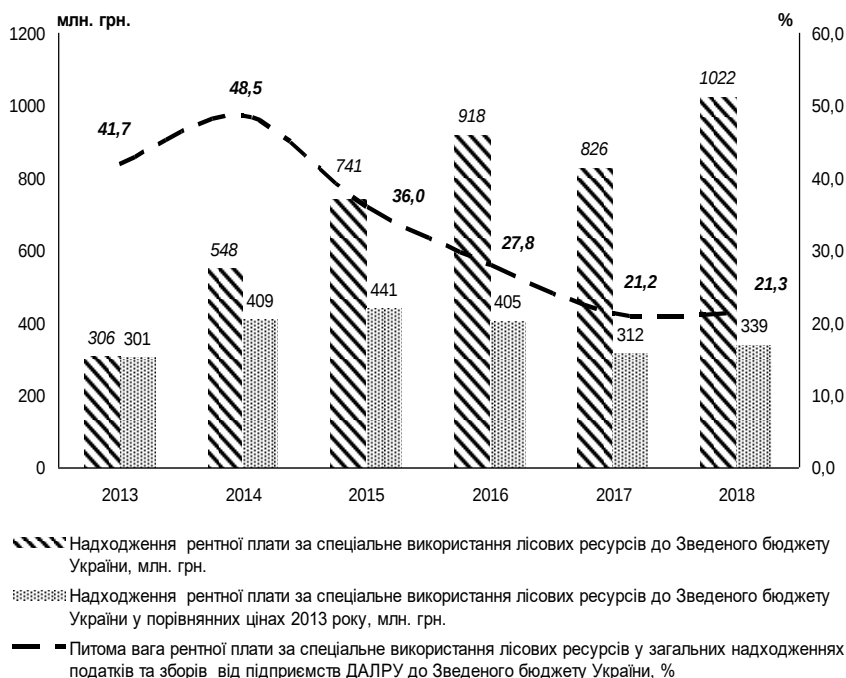


Рис. 3.15. Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів від підприємств ДАЛРУ до Зведеного бюджету України у 2013-2018 роках

Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

Зокрема, у 2013 р. до Зведеного бюджету України державні лісогосподарські підприємства спрямували 306 млн грн рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, у 2015 р. – 741 млн грн, у

2018 р. – 1022 млн грн. Тобто, у 2018 р., порівняно з 2013 р., надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України збільшилося більше, ніж у 3 рази. В основному, це було забезпечено індексацією нормативів даного виду рентної плати. Незважаючи на те, що в останні роки було розширено базу стягнення рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, реального збільшення надходжень даного фінансового інструменту до Зведеного бюджету України не відбулося, свідченням чого є динаміка надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у порівнянних цінах до усіх публічних фінансових фондів.

Сума рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у порівнянних цінах розраховувалася шляхом ділення номінальної величини за відповідний рік на кумулятивний індекс цін виробників. Так, у 2013 р. сума рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у порівнянних цінах склала 301 млн грн, у 2015 р. – 441 млн грн, у 2018 р. – 339 млн грн.

Виходячи з того, що лісоресурсний потенціал має конкретну територіальну прив'язку і формувався місцевим населенням протягом декількох десятиріч, вагомим чинником еквівалентного перерозподілу рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є збільшення її надходжень до місцевих бюджетів, зокрема бюджетів сільських територіальних громад (сільські території виступають основним ареалом концентрації лісового багатства). У 2013-2018 рр. у цілому спостерігається висхідний тренд у надходженнях рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до місцевих бюджетів. Якщо в 2013 р. до місцевих бюджетів спрямовувалося 105 млн грн даного виду рентної плати, у 2015 р. – 309 млн грн, то у 2018 р. – 481 млн грн (рис. 3.16).

У 2018 р., порівняно з 2013 р., номінальні надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до місцевих бюджетів збільшилися більше, ніж у 4 рази. Однак, таке збільшення спостерігається лише в динаміці номінальних надходжень. У динаміці надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у порівнянних цінах має місце синусоїдна тенденція. Зокрема, в 2013 р. сума надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових

ресурсів складала 104 млн грн, у 2015 р. – 184 млн грн, а у 2018 р. – 159 млн грн.

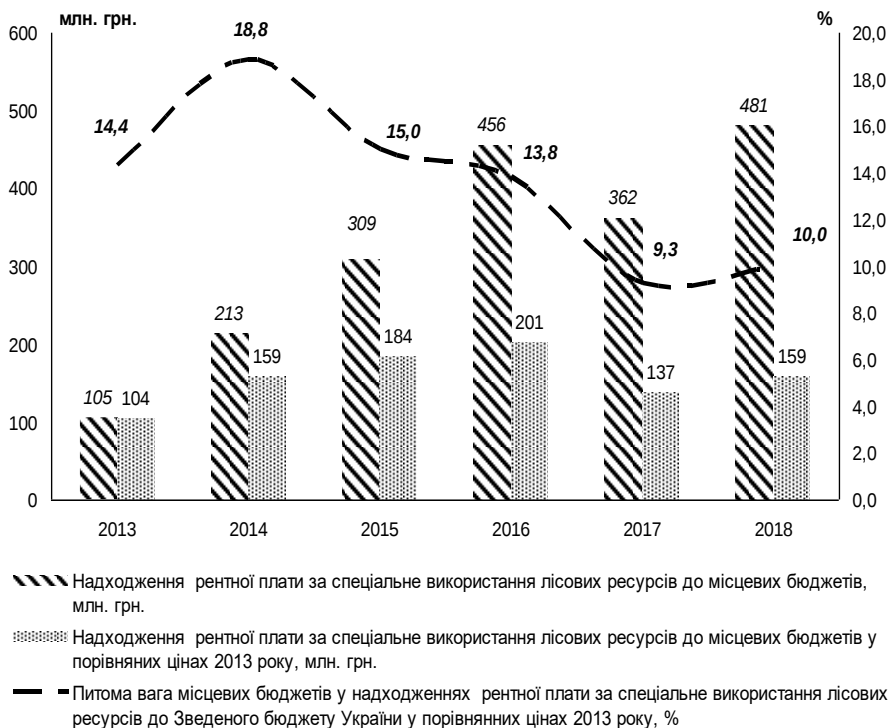


Рис. 3.16. Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів від підприємств ДАЛРУ до місцевих бюджетів України у 2013-2018 роках

Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

Реальне збільшення надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до місцевих бюджетів стане можливим за рахунок удосконалення процесів ідентифікації реальної бази стягнення даного фіскального інструменту, а також закладення необхідних стимулів для суб'єктів лісогосподарського підприємництва щодо доцільності добросовісної сплати рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

Виходячи з територіальної неоднорідності рівнів лісистості спостерігається значний варіаційний розмах у надходженнях рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у розрізі обласних управлінь лісового та мисливського господарства (ОУЛМГ). Так, у 2013 р. найбільші обсяги рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів сплачувалися підприємствами Житомирського (54,3 млн грн), Закарпатського (21,9 млн грн), Київського (23,9 млн грн), Львівського (17,6 млн грн), Рівненського (32,4 млн грн), Сумського (22,7 млн грн) та Чернігівського (26,4 млн грн) ОУЛМГ. Відповідно питома вага рентної плати сплаченої підприємствами перерахованих ОУЛМГ у загальних надходженнях податків та зборів до Зведеного бюджету України відповідно становила: 49,35%, 44,7%, 49,2%, 43,6%, 44,8%, 44,0% та 50,1% (рис. 3.17).

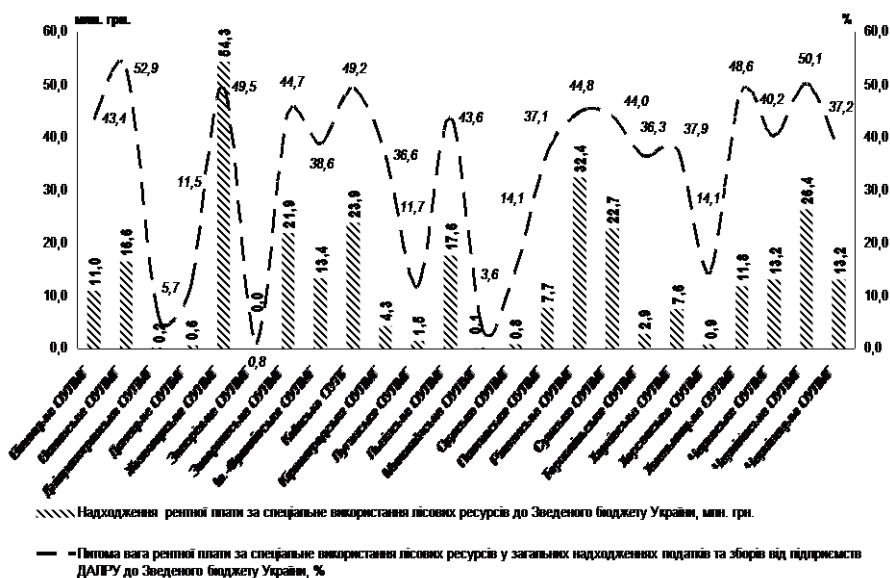


Рис. 3.17. Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України у 2013 році

Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

Тобто, у 2013 р. половину всіх податків та зборів, сплачених лісогосподарськими підприємствами найбільш заліснених регіонів, становила рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів,

що свідчить про високу результативність вилучення лісоресурсної ренти на користь публічних фінансових фондів, що дало можливість відшкодувати державі частину затрат, понесених у попередні періоди на створення і догляд лісових насаджень.

У 2018 р., порівняно з 2013 р., у розрізі ОУЛМГ значно збільшилися суми сплати рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів лісогосподарськими підприємствами Волинського ОУЛМГ. Якщо у 2013 р. державні лісогосподарські підприємства сплачували до Зведеного бюджету України 16,6 млн грн рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, то у 2018 р. – 81,0 млн грн. Тобто, лісогосподарські підприємства Волинської області у 2018 р., порівняно з 2013 р., підвищили рівень ефективності вилучення лісоресурсної ренти на користь державного та місцевого бюджетів, що пов'язано з підвищенням рівня ефективності господарського освоєння лісоресурсного потенціалу та розширенням бази нарахування рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

Як і у 2013 р. найбільші суми сплати рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України забезпечували лісогосподарські підприємства Житомирського (166,9 млн грн), Закарпатського (69,1 млн грн), Київського (84,4 млн грн), Львівського (55,0 млн грн), Рівненського (83,7 млн грн), Сумського (80,7 млн грн) ОУЛМГ. Також у 2018 р., порівняно з 2013 р., значно збільшилася сума сплати рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України державними лісогосподарськими підприємствами Чернівецького ОУЛМГ (рис. 3.18).

У 2018 р. вони сплатили даного фіскального інструменту до усіх публічних фінансових фондів на суму 95,6 млн грн, що у 7 разів більше, ніж у 2013 р. Однак, у 2018 р. порівняно з 2013 р., значно зменшилася питома вага рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у загальних надходженнях податків та зборів до Зведеного бюджету України, що пов'язано з посиленням фіскального тиску на постійних лісокористувачів у зв'язку з зростанням величини сплати прямих податків, а також збільшенням відрахувань дивідендів за рахунок чистого прибутку.

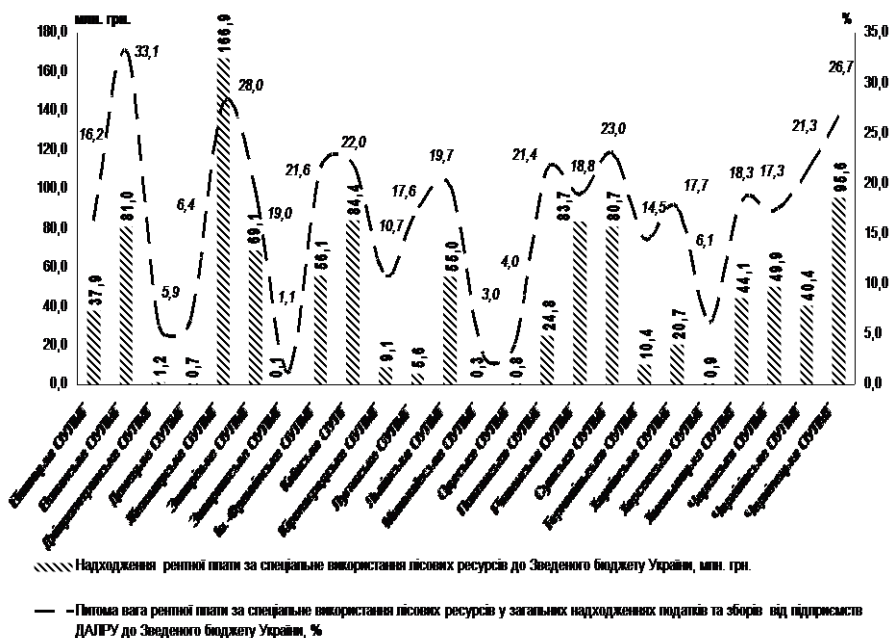
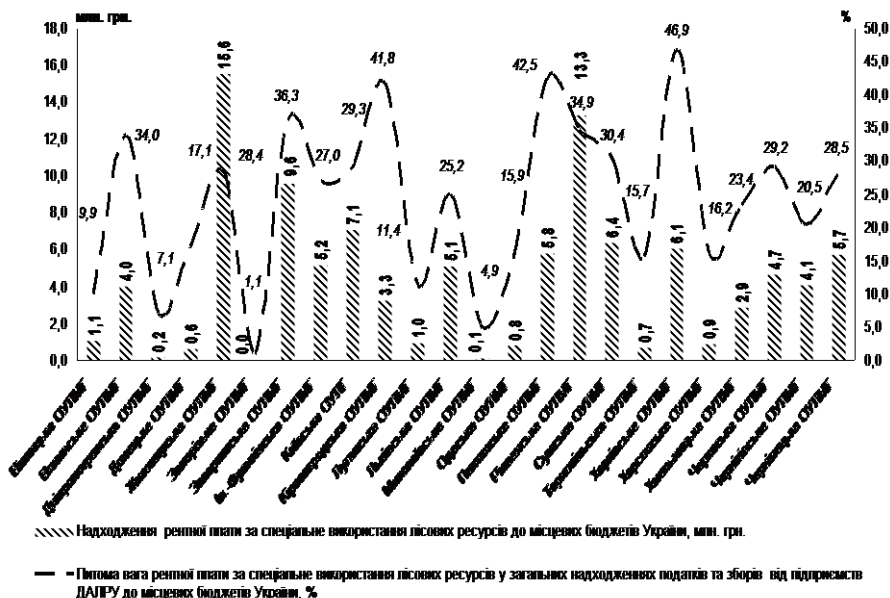


Рис. 3.18. Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до Зведеного бюджету України у 2018 році
Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

Щодо територіальних асиметрій надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до місцевих бюджетів України в розрізі обласних управлінь лісового та мисливського господарства, то такого значного варіаційного розмаху між багатолісними регіонами та регіонами лісостепу як під час сплати рентної плати до Зведеного бюджету України в цілому не спостерігається. Це пов'язано з тим, що в ряді обласних управлінь лісового та мисливського господарства ефективно здійснюються заходи щодо заготівлі другорядних лісових матеріалів, побічних лісокористувань та використання несировинних корисностей лісу для рекреаційних цілей, що є базою нарахування рентної плати, що спрямовується до місцевих бюджетів.

Зокрема в 2013 р. найбільші суми рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів надходили до місцевих бюджетів від

лісогосподарських підприємств Житомирського (15,6 млн грн), Закарпатського (9,6 млн грн), Київського (7,1 млн грн), Полтавського (5,8 млн грн), Рівненського (13,3 млн грн), Сумського (6,4 млн грн), Харківського (6,1 млн грн) та Чернівецького (5,7 млн грн) ОУЛМГ (рис. 3.19).



////// Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до місцевих бюджетів України, млн. грн.

— Питома вага рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у загальних надходженнях податків та зборів від підприємств ДАЛРУ до місцевих бюджетів України, %

Рис. 3.19. Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до місцевих бюджетів України у 2013 році

Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

Питома вага надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у загальних надходженнях податків та зборів до місцевих бюджетів склала у Волинському (34,0%), Закарпатському (36,3%), Кіровоградському (41,8%), Полтавському (42,5%), Рівненському (34,9%), Харківському (46,9%), Чернівецькому (28,5%) ОУЛМГ.

Висока питома вага рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у загальних надходженнях податків та зборів до місцевих бюджетів у Кіровоградській, Полтавській та Харківській областях свідчить про те, що фіскальна віддача господарського

освоєння лісоресурсного потенціалу може бути збільшена за рахунок ефективнішого використання тих складових, що є об'єктом стягнення рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, яка спрямовується до місцевих бюджетів.

У 2018 р., порівняно з 2013 р., значно зросли номінальні розміри надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до місцевих бюджетів України, за винятком окремих обласних управлінь лісового та мисливського господарства. Так надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у 2018 р., порівняно з 2013 р., від лісогосподарських підприємств Волинського ОУЛМГ зросли більше як у 10 разів, Чернівецького ОУЛМГ – у 9 разів, Житомирського ОУЛМГ – більше, ніж у 7 разів (рис. 3.20).

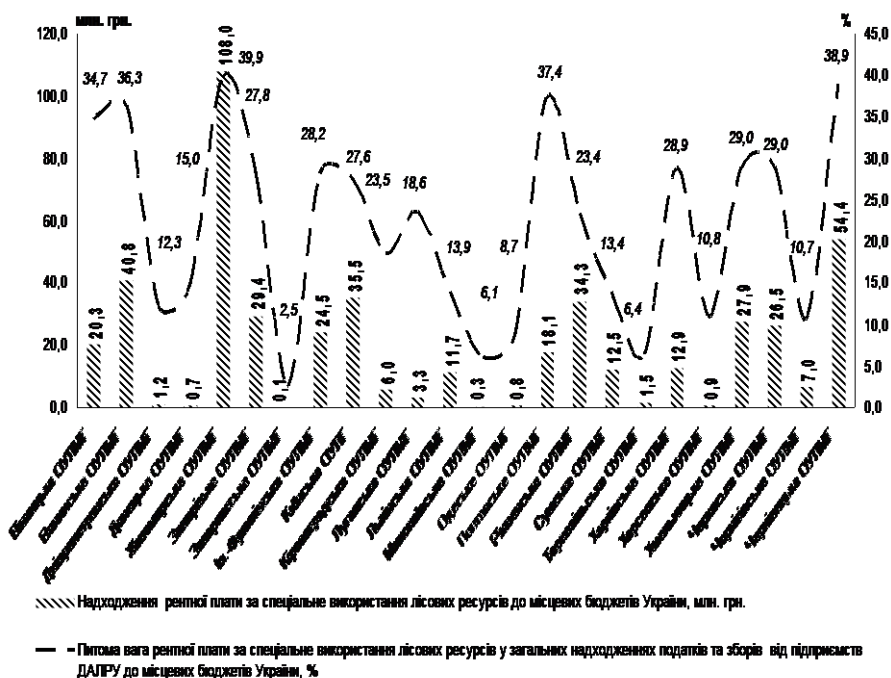


Рис. 3.20. Надходження рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до місцевих бюджетів України у 2018 році

Джерело: розраховано за даними Державного агентства лісових ресурсів України.

Знизилася у 2018 р., порівняно з 2013 р., у більшості ОУЛМГ й питома вага рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у загальних надходженнях податків та зборів до місцевих бюджетів. Це пов'язано з тим, що посилився фіскальний тиск на постійних лісокористувачів і в частині сплати місцевих податків та зборів.

Результати аналізу основних тенденцій надходжень та розподілу лісоресурсної ренти підтверджують необхідність формування сучасного фіскального інструментарію вилучення лісоресурсної ренти, який забезпечить взаємозв'язок між акумульованим рентним доходом за користування лісовими благами у публічних бюджетах та створенням фінансових фондів відтворення, відновлення та охорони лісоресурсного потенціалу. Тобто, необхідно забезпечити прив'язку нарахувань рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до спеціальних фондів – фондів розвитку лісового господарства, щоб уникнути тих розривів між величиною рентної плати, яку постійні лісокористувачі сплачують до Зведеного бюджету України, та величиною видатків на лісове та мисливське господарство.

Така прив'язка має отримати інституціональне супроводження на рівні бюджетів різного таксономічного рівня (державного, обласного та сільського), оскільки формування фондів розвитку лісового господарства на регіональному та місцевому рівнях підвищить ефективність реалізації програм розширеного відтворення лісоресурсного потенціалу.

Лісові екосистеми, що поєднують деревні та недеревні ресурси, а також несировинні корисності лісу, за умови забезпечення комплексного лісокористування зможуть генерувати значно більшу додану вартість, ніж за умови, коли лісокористувачі намагаються максимальною мірою освоїти найбільш ліквідні породи дерев, а всі інші складові лісоресурсного потенціалу використовуються за залишковим принципом. Тому фіскальний інструментарій рентного регулювання лісокористування має охоплювати широкий спектр регуляторів, щоб диференційовано підходити до встановлення рентних ставок у разі господарського освоєння тієї чи іншої складової лісоресурсного потенціалу. Розмір ставок рентної плати, крім виконання суто фіскальних функцій, має стимулювати постійних лісокористувачів розширювати ареал власної діяльності і максимальною мірою сприяти

розширеному відтворенню лісового фонду й нарощенню несиловинних корисностей лісів.

У структурі податкових платежів, що сплачують державні лісогосподарські підприємства, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів займає чи не найбільшу питому вагу, тому виступає вагомою складовою податкового навантаження на діяльність постійних лісокористувачів. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення надходить до місцевих бюджетів, що відіграє важливе значення для забезпечення прийнятного рівня фінансової самодостатності територіальних громад, особливо в багатолісних регіонах.

Тривалий період база нарахування даного фіскального платежу була надмірно звуженою, оскільки в частині фіскального регулювання використання лісових ресурсів загальнодержавного значення оподатковувалася лише деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування. Розширення бази нарахування рентної плати за спеціальне лісокористування за рахунок рубок, пов'язаних із веденням лісового господарства та інших видів рубок, підвищило фіскальну віддачу господарського освоєння лісоресурсного потенціалу.

Трансформація фіскального інструментарію вилучення та міжбюджетного розподілу лісоресурсної ренти має відбуватися шляхом прив'язки надходжень рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів до пріоритетів інвестиційно-інноваційного забезпечення відтворення лісоресурсного потенціалу через формування фінансових фондів розвитку лісового господарства на загальнодержавному, регіональному та місцевому рівнях.

3.5. Оподаткування діяльності лісогосподарських підприємств

В Україні протягом 2015-2019 років ми спостерігаємо чимало радикальних кроків в оподаткуванні лісового господарства, частина з яких були несподіваними і для самих підприємств. До найбільш значимих змін, на нашу думку, належить збільшення рентної плати за користування лісовими ресурсами у 2016 році, закінчення терміну дії

спецрежиму ПДВ з 1 січня 2017 року, введення земельного податку на лісові землі з 1 січня 2019 року (рис. 3.21).



Рис. 3.21. Зміни в системі оподаткування підприємств лісового господарства

Важливим є виявлення впливу податків на діяльність підприємств лісового господарства України, соціальний та природний капітал. Збереження і примноження лісів є одним із способів зменшення екологічних глобальних проблем, які повинні вирішуватись урядами всіх країн. В даному дослідженні ми намагаємось виявити причини зростання податкового навантаження і вплив цього процесу на збереження лісу.

До 2018 року справлявся податок за лісові землі, як складова рентної плати. «Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів була заготовлена деревина в деревостанах понад 40 років та другорядні лісові матеріали, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів (рекреація, спорт, оздоровлення тощо). При цьому сума податку у лісах Державного агентства лісових ресурсів України становила 900 млн грн, з яких 50% вносилися до державного бюджету, а 50% до місцевого. Складовою цього податку був і земельний податок» [71].

Податком на землю оподатковувались нелісові землі, на яких розміщені споруди і адмінбудівлі підприємств лісового господарства, лінії електропередач тощо. Податок справлявся до місцевого бюджету. Відповідно значне зростання ренти сприяло наповненню саме місцевих бюджетів, що є значним ресурсом для розвитку ОТГ в умовах децентралізації.

Сплата податків і зборів до місцевих бюджетів підприємствами лісового господарства Волинської області представлено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Динаміка нарахованих податків лісовими господарствами Волинської області до Місцевого бюджету за 2014-2018 роки, тис. грн

Податки і платежі	2014	2015	2016	2017	2018
Податок з доходів фізичних осіб, тис. грн	14505,7	26431,1	48493	54651	69047
Забруднення	66,7	75,7	66	109	136
Податок на землю, тис. грн	608,7	663,8	2308	3088	3383
Лісовий дохід (рента), тис. грн	10220,4	9506,6	17524	22945	42714
Разом до місцевого бюджету, тис. грн	25461,8	36895,1	68724	82876	116051

Графічно динаміку найбільших платежів до місцевих бюджетів лісових господарств Волинської області наведено на рис. 3.22. З 2016 року рентна плата зросла вдвічі, що поряд із зростанням мінімальної заробітної плати і податком з доходів фізичних осіб забезпечує щорічне збільшення податкових платежів до місцевих бюджетів.

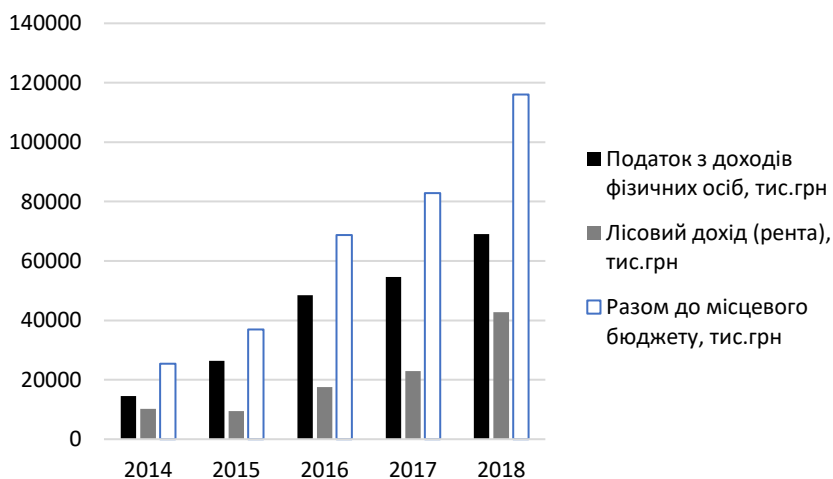


Рис. 3.22. Нараховані податки лісовими господарствами Волинської області до місцевого бюджету за 2014-2018 роки, тис. грн

До 1 січня 2017 року лісові господарства України перебували на спеціальному режимі оподаткування податком на додану вартість. Сума податку на додану вартість, нарахована підприємствами, не підлягала сплаті до бюджету та повністю залишалася у розпорядженні таких підприємств для придбання сировини, матеріалів, які використовуються у виробництві продукції. При цьому, при вивезенні лісопродукції у митному режимі експорту, підприємство мало право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість. З 2017 року спеціальний режим скасовано, і підприємства платять ПДВ на загальних підставах.

В таблиці 3.5 представлено динаміку нарахованих податків лісовими господарствами області за 2014-2018 роки до місцевого бюджету.

Таблиця 3.5

Динаміка нарахованих податків та платежів лісовими господарствами
Волинської області за 2014-2018 роки
до державного бюджету, тис. грн

№ з/п	Статті	2014	2015	2016	2017	2018
1	Лісовий дохід (рента)	32840,9	35406,7	43967	41449	38406
2	ПДВ	1681,9	11041,9	20617	39564	59892
3	Податок на прибуток	5529,9	15670	20293	7732	10074
4	Вода і геологорозвідка	5529,9	53,7	60	57	63
5	Дивіденди	2424,2	12908,1	35171	19997	20028
6	Разом до державного бюджету	43345,8	78214,5	124948	114553	134554

За даними таблиці 3.5 ми бачимо, що частка ПДВ у платежах до державного бюджету близько 50%. Відміна спецрежиму ПДВ поступово збільшила платежі і до державного бюджету також. Динаміка платежів лісових господарств Волинської області до державного бюджету представлена на рис. 3.23.

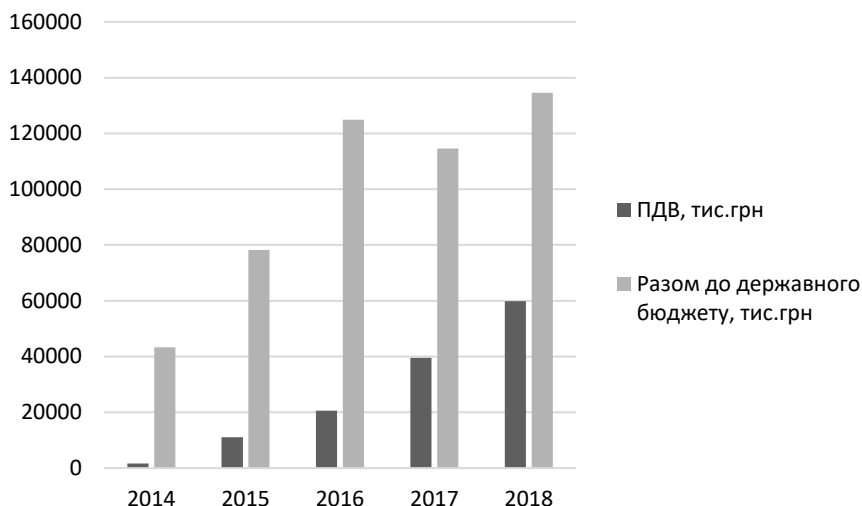


Рис. 3.23. Платежі лісових господарств Волинської області до державного бюджету

Відміна спецрежиму ПДВ, збільшення ренти, введення земельного податку поступово збільшує податковий тягар на підприємства лісового господарства. За 2014-2019 роки спостерігається чітке збільшення податкового навантаження на підприємства галузі, особливо ПДВ. Податок на землю не відображає динаміки, так як його впроваджено тільки з 2019 року. Позитивним моментом є наповнення місцевих бюджетів. Податкові надходження від лісгосподарських підприємств зросли в три рази і це не пов'язано з ростом рентабельності чи прибутковості їх діяльності. Одночасно відбулось зменшення розміру дивідендів, які сплачуються на користь держави.

Отримані показники свідчать:

1) Всі урядові рішення про зростання фіскального тиску на підприємства лісового господарства були несистемними і спрямовують галузь до банкрутства.

2) Зростання податків негативно впливає на екологію регіону, адже заготівля лісу зростає, що підтверджується даними, наведеними в пункті 1.2 монографії.

3) Найбільшу додану вартість забезпечує лісопереробка і виготовлення з деревини готової продукції. Саме така була мета

заборони експорту лісу кругляку. Проте замість розвитку галузі податкові реформи можуть призвести до занепаду, так як на підприємствах недостатньо ресурсів для запровадження лісопереробки.

4) Діюча система оподаткування в Україні не стимулює екологічну поведінку лісокористувачів, ощадливе використання природних ресурсів. Для розвитку деревообробної галузі підприємства, які інвестували кошти в лісопереробку, повинні мати пільги в оподаткуванні. На сьогодні в Україні рентна плата справляється з заготовленої сировини. Деревообробні підприємства мають отримати стимул вкладати кошти в збільшення обсягів обробленої деревини.

Необдумана фіскальна політика поряд з відсутністю системних реформ в лісовій галузі призводять до погіршення фінансового стану підприємств, відтоку оборотних коштів, зменшення кількості робочих місць і т.д. Для збільшення податкового навантаження слід було врахувати, що більша частина лісогосподарських підприємств забезпечувала сировину в основному для закордонних підприємств. Послуги для лісогосподарських підприємств вже давно надають інші приватні структури (заготівля лісу, очистка і т.д), що було зроблено для економії коштів на податки по заробітній плані і придбанні необхідної техніки. Вітчизняні розробки щодо фіскальної політики в лісовому господарстві [5; 59; 102; 103] не враховано в рішеннях уряду 2016-2018 років, тому наслідки можна вважати непрогнозованими.

РОЗДІЛ 4. РЕФОРМУВАННЯ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ: ЕКОНОМІЧНИЙ АСПЕКТ

4.1. Диверсифікація інвестиційного забезпечення модернізації деревообробних підрозділів лісогосподарських підприємств

Рівень капіталізації лісового сектора національного господарства значною мірою визначається наявністю виробничо-технічної бази деревообробки, яка дає можливість підвищити рівень ефективності залучення лісосировинного потенціалу у господарський обіг за рахунок збільшення обсягів виробництва продукції з високою доданою вартістю. На даний час залишається недостатньо відпрацьованим інституціональне середовище інвестиційного забезпечення розвитку деревообробного виробництва з врахуванням основних трендів функціонування глобального ринку деревини та найбільш сучасних технологій лісопереробки. Враховуючи те, що темпи розвитку деревообробного виробництва значною мірою визначаються наявністю лісоресурсного потенціалу, важливого значення набуває формування інструментарію обмеження надмірної експлуатації лісових екосистем задля забезпечення максимальної капіталізації переробного сегмента лісового сектора.

На даний момент деревообробне виробництво не відзначається належними темпами приросту, оскільки потенційні інвестори не поспішають вкладати фінансові ресурси у будівництво нових деревообробних комбінатів, модернізацію та реконструкцію діючих, що пов'язано з відсутністю відповідних гарантій держави щодо забезпеченості лісосировиною як на середньострокову, так і на довгострокову перспективу. Ведення у 2015-2016 рр. мораторію на експорт необробленої деревини не забезпечував прискореної розбудови вітчизняної деревообробки. Дане обмеження на вивіз лісу-кругляка частково вирішило проблему сировини, але не заклало відповідних стимулів підприємницьким структурам та фінансово-кредитним установам в напрямі інвестування ними деревообробних проєктів.

Незважаючи на те, що 2003-2018 рр. спостерігається висхідна тенденція в динаміці виробництва окремих продуктів деревообробки,

але в цілому не відбулися суттєві структурні зрушення, які на порядок підвищили рівень капіталізації деревообробного бізнесу і значно збільшили частку валової доданої вартості, яка створюється у переробному сегменті лісового сектора. Зокрема, обсяги виробництва деревини, уздовж розпиляної чи розколотої, завтовшки більше 6 мм у 2003 р. становили 2,2 млн куб. м, у 2008 р. – 2,3 млн куб. м, у 2013 р. – 1,8 млн куб. м, а у 2018 р. – 3,2 млн куб. м. (табл. 4.1).

Зростання обсягів виробництва даного продукту переробки деревини пов'язується з тим, що за аналізований період у переробному сегменті лісового сектора сформувався дуже потужний конгломерат малих суб'єктів господарювання, який здійснює виробництво деревини, уздовж розпиляної чи розколотої.

Такими суб'єктами виступають, зокрема, приватні пилорами, які здійснюють первинну переробку деревини. Зокрема, у 2018 р. порівняно з 2003 р. обсяг виробництва деревини, вздовж розпиляної чи розколотої, завтовшки 6 мм збільшився на 986 тис куб. м, що становить 44,9%.

З однієї сторони нарощення обсягів розпиляної деревини забезпечує збільшення обсягів деревних напівфабрикатів, які можуть бути використані у фазах лісопродуктового ланцюга, де здійснюється поглиблена переробка деревини. Але з іншої сторони, значна кількість даного виду продукції призначена на експорт, що є квінтесенцією прагнень переробників деревини забезпечити відповідні обсяги експорту, обминувши дію мораторію на вивіз лісу-кругляка.

Водночас збільшення експорту деревини уздовж розпиляної чи розколотої означає вивезення дерев'яної продукції з низькою часткою доданої вартості, що не справляє належного позитивного мультиплікативного впливу на лісовий сектор економіки та суміжні з ним галузі.

За період 2003-2018 рр. спостерігається висхідна тенденція в динаміці виробництва фанери клеєної. Зокрема, у 2003 році деревообробні підприємства виробили фанери клеєної в обсязі 114 тис куб. м, у 2008 р. – 171 тис куб. м, у 2013 р. – 179 тис куб. м, а у 2018 році – 190 тис куб. м. В цілому в 2018 р. порівняно з 2003 роком обсяг виробництва фанери клеєної збільшився на 76 тис куб. м або на 66,7%.

Таблиця 4.1

Виробництво окремих видів продукції в переробному сегменті лісового сектора України

Показники	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	абс. відх. 2018- 2003, +/-	віднос. відх. 2018/2003, %
Деревина, уздовж розпиляна чи розколота, заготовши більше 6 мм, тис. куб. м	2197	2414	2409	2385	2525	2266	1753	1736	1888	1824	1804	1686	1844	2087	2575	3183	986	44,879
Фанера клеєна, тис. куб. м	114	145	173	164	178	171	109	145	169	167	179	191	186	181	180	190	76	66,667
Плити деревостружкові необроблені, тис. куб. м умовних	732	975	1150	1329	1641	1622	1295	1471	1642	1626	1426	1313	1269	1304	1388	1437	705	96,311
Вікна, двері, їх рами та пороги, дерев'яні, тис. кв.м	1056	1503	2353	3114	3695	3796	2236	2506	2920	2642	3309	2228	2105	1739	2053	1970	914	86,553
Паркет дерев'яний щитовий, тис. кв.м	355	400	418	567	676	637	537	495	629	496	412	364	448	523	419	363	8	2,254

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України.

Збільшення обсягів виробництва фанери клеєної в останні роки пов'язується як з наявністю потужної сировинної бази, так і налагодженням вітчизняними товаровиробниками стійких взаємозв'язків з іноземними контрагентами. В цілому висхідна тенденція за винятком окремих років, де спостерігалось просідання показників, також спостерігається в динаміці виробництва плит деревостружкових необроблених. У 2003 р. обсяг виробництва плит деревостружкових необроблених становив 732 тис куб. м, у 2008 р. – 1,6 млн куб. м, у 2013 р. – 1,42 млн куб. м, а у 2018 р. – 1,43 млн куб. м. Зокрема, у 2018 р. порівняно з 2003 р. обсяг виробництва плит деревостружкових необроблених збільшився на 705 тис куб. м, що становить 96,3%.

Зростання обсягів виробництва в останні роки і фанери клеєної, і плит деревостружкових необроблених пов'язується з посиленням впливу в Україні підприємств, які входять до транснаціональних корпорацій, що спеціалізуються на виробництві дерев'яної продукції з високою доданою вартістю. Враховуючи високий рівень концентрації фінансових, зокрема інвестиційних ресурсів у названих підприємств, заснованих на транснаціональному капіталі, можна прогнозувати у середньостроковій та довгостроковій перспективі зростання їх впливу в Україні, що забезпечить надійний попит на вітчизняну деревину, в першу чергу низькосортну та некондиційну і дасть можливість поступово збільшувати обсяги виробництва дерев'яної продукції з високою доданою вартістю.

Також у 2003-2018 рр. відбулися значні коливання в обсягах виробництва вікон, дверей, їх рам та порогів, що пов'язано зі збільшенням обсягів житлового будівництва. Зокрема у 2003 р. обсяг виробництва вікон, дверей, їх рам та порогів становив 1,1 млн м кв., у 2008 р. – 3,8 млн м кв., у 2013 р. – 3,3 млн м кв., а у 2018 р. – 1,97 млн м кв. В цілому в 2018 р. порівняно з 2003 р. обсяг виробництва вікон, дверей, їх рам та порогів збільшився на 0,9 млн м кв., що становить 86,5%.

У докризові періоди однією з візитних карт української деревообробки було виробництво паркету дерев'яного щитового, але в останні роки індустрія виробництва даного виду продукції не отримала належної розбудови та модернізації, що не дало можливості повною мірою використати резерви нарощення обсягів виробництва

даного виду продукції, що в кінцевому підсумку призвело до збільшення його експорту і дало б можливість забезпечити перехресне субсидування низькодохідних видів діяльності на тих деревообробних підприємствах, де його виробляють. У 2003 р. обсяг виробництва паркету дерев'яного щитового становив 355 тис м кв., у 2008 р. – 637 тис м кв., у 2013 р. – 412 тис м кв., а у 2018 р. – 363 тис м кв. В цілому в 2018 р. порівняно з 2003 р. обсяг виробництва паркету дерев'яного щитового збільшився всього на 78 тис м кв., що становить лише 2,3 %. Виходячи з традицій України щодо виробництва даного виду продукції і враховуючи наявну сировинну і виробничо-технічну базу, а також значний кадровий потенціал, нарощення виробництва даного виду продукції може стати одним з основних імпульсів модернізації деревообробного виробництва в цілому.

Деревообробна і целюлозно-паперова промисловість одна з не багатьох в Україні галузь реального сектора економіки, де використовуються вітчизняні сировинні та трудові ресурси. Дана галузь має великі перспективи. Потрібно, перш за все, вжити ряд заходів, що б дозволили залучити капітал та ефективно розвиватись. Негативними складовими, що погіршують конкурентоспроможність деревообробної і целюлозно-паперової продукції вітчизняних підприємств промисловості необхідно вважати велику залежність від імпорту обладнання для її виробництва, низьку частку промисловості в загальному обсязі ВВП, порівняно з зарубіжними країнами, складне фінансове становище підприємств, невеликі обсяги інвестицій у галузь, у т.ч. й за державними цільовими програмами.

О.Кіндрат переконаний, що покращення фінансування розвитку господарських комплексів галузі стане можливим за рахунок власних фінансових ресурсів; закріплення законодавчих стимулів активізації інвестиційно-інноваційної діяльності; посилення ролі амортизації як джерела фінансування. Він також наголошує на необхідності зростання можливостей фінансування розвитку суб'єктів галузі за рахунок фінансових ресурсів інституцій фінансово-кредитного сектора; покращення системи та структури кредитування; розвитку альтернативних схем фінансування; покращення інвестиційної привабливості галузі. Необхідним є удосконалення фінансування розвитку підприємств за рахунок бюджетних коштів; розвитку інституційної державно-приватної фінансово-інвестиційної

інфраструктури; підвищення ефективності механізму державних закупівель [51].

З огляду на необхідність диверсифікації джерел інвестиційного забезпечення деревообробної галузі, на думку О. Мних та Б. Гречин, особливої уваги у науково-прикладних дослідженнях потребує дослідження інноваційних інструментів менеджменту на різних рівнях управління економікою та оцінювання впливу експортних обмежень на торгівлю необробленою деревиною на зміну виробничої, маркетингової та інвестиційної політики товаровиробників та обслуговуючих посередників для цілей покращення соціально-економічних та екологічних показників розвитку вітчизняної деревообробної і меблевої промисловості [69].

Деякі вчені перспективи покращення інвестиційного забезпечення деревообробного обладнання пов'язують із впровадженням технологій лізингу. Лізинг, на переконання Н. Наливайка, є однією з найперспективніших форм інвестування, що здатна значно поживавити процес оновлення матеріально-технічної бази, прискорити науково-технічний прогрес та інноваційні процеси на деревообробних підприємствах. Недостатність інвестиційних ресурсів, відсутність власних коштів деревообробних підприємств і недоступність банківського кредитування вимагають пошуку альтернативних інструментів фінансування оновлення основних виробничих засобів. Саме тому потрібно здійснити дослідження, котре допоможе визначити основні проблеми деревообробних підприємств на шляху екологізації їхньої діяльності та знайти можливі фінансові інструменти для їх вирішення [70].

Формуванню інституціонального середовища інвестиційного забезпечення розвитку деревообробного виробництва присвячена значна кількість наукових праць вітчизняних вчених, але недостатньою мірою прослідковується взаємозв'язок перспектив розвитку вітчизняної деревообробки з впровадженням інституціональних обмежень на вивіз необробленої деревини за межі країни.

Окремі вчені розглядають доцільність обмежень на експорт необробленої деревини через призму надання поштовху розвитку вітчизняної деревообробки, оскільки внаслідок введення мораторію на порядок збільшиться пропозиція лісосировини на вітчизняному ринку,

що зробить її більш доступною для суб'єктів деревообробного підприємництва, зокрема для малих та середніх підприємств.

М. Римар та Н. Яворська інвестиційний дефіцит у вітчизняній деревообробці пов'язують із невчасним поверненням ПДВ, що не стимулює завезення обладнання як інвестиційної складової. Для деревообробних підприємств, в яких на основні засоби припадає висока частка інвестицій, це перетворюється на величезну проблему. Тому завезення такого обладнання на територію країни слід здійснювати в режимі сприяння митному оформленню і без ПДВ, так як це відбувається у Білорусі. Слід було встановити такі митні тарифи, які б приваблювали до нас високі технології. Ідеальний варіант – це завозити їх взагалі без мита. Для деревообробних підприємств це питання стратегічної ваги. Адже за рівнем технічного оснащення вони залишилися на рівні 50-х рр., і потреба модернізації дуже гостра. Через хронічний брак бюджетних коштів розраховувати на державні інвестиції не доводиться. Іноземні ж інвестори, вибираючи країну для своїх капіталовкладень, будуть аналізувати, де менші ризики. У цьому списку в Україні – далеко не найкращі позиції. Отож, інвесторів необхідні додаткові переваги [99].

Не повною мірою в наукових працях враховано численні інституціональні бар'єри стосовно диверсифікації форм та джерел інвестиційного забезпечення розвитку деревообробних підрозділів державних лісогосподарських підприємств. У зародковому стані перебувають перевірені світовою практикою методи та інструменти інвестування проєктів виробництва продукції з лісосічних відходів та відходів деревообробного виробництва.

Одним із основних резервів соціально-економічного піднесення окремих регіонів є нарощення потужностей деревообробного виробництва, що дозволить збільшити обсяги виробництва продукції з високою доданою вартістю і тим самим підвищити ефективність використання лісосировини в господарському обігу, створити замкнений технологічний цикл у лісопродуктовому ланцюзі, підвищити рівень зайнятості місцевого населення.

Необхідність нарощення власної деревообробної бази державних лісогосподарських підприємств також зумовлена тим, що в разі закриття зовнішніх ринків для збуту необробленої деревини і збільшення її пропозиції на вітчизняному ринку, вони можуть

недоотримати частини традиційних надходжень. Збільшивши потужності власної деревообробки підприємства зможуть забезпечити нарощення обсягів готової продукції і збільшити її реалізацію, що призведе до зростання прибуткових надходжень і збільшить інвестиційно-інноваційний потенціал лісогосподарських підприємств.

У зв'язку з переходом від екзогенно залежної до ендогенно орієнтованої національної економіки та необхідністю входження в глобальні ланцюги доданої вартості актуалізується проблема розширеного відтворення ресурсно-виробничого потенціалу деревообробного виробництва з метою усунення проявів еколого-деструктивного розвитку лісового комплексу і збільшення виробництва готової продукції, що користувалася б попитом як на зовнішньому, так і на внутрішньому ринках.

У разі повноцінної імплементації мораторію на експорт необробленої деревини значно розшириться сировинна база розвитку вітчизняної деревообробки. При цьому введення додаткових потужностей потребує значних інвестицій. Більше того, інвестиції мають бути інноваційно-орієнтованими, тобто такими, що спрямовуватимуться у придбання деревообробного обладнання з більш сучасними техніко-експлуатаційними характеристиками, ніж в обладнання, що нині функціонує на державних лісогосподарських підприємствах та суб'єктах деревообробного підприємництва.

Державні лісогосподарські підприємства за умови збереження існуючої системи інвестування проєктів модернізації, реконструкції та технічного переоснащення деревообробних підрозділів не зможуть накопичити необхідну суму фінансових ресурсів. Необхідно розширювати інституціональне середовище та диверсифіковувати джерела інвестиційного забезпечення розвитку деревообробного виробництва через впровадження нових форм інвестування. Мова йде про інноваційну форму інвестицій, інвестування на основі лізингових угод, реалізацію фінансових інвестицій, а також підвищення рівня концентрації інвестиційного потенціалу на основі входження державних лісогосподарських підприємств у державні об'єднання холдингового типу на рівні областей.

Водночас перспективи підвищення рівня капіталізації розвитку лісового сектора окремих регіонів напряму залежать від розвитку як публічного (переробні підрозділи державних та комунальних

лісогосподарських підприємств) та приватного (суб'єкти приватного деревообробного підприємництва) деревообробного сегментів лісового сектора України, що пов'язано з нарощенням інвестиційного забезпечення деревообробних потужностей. У публічному та приватному деревообробних сегментах різняться передумови залучення інвестиційних ресурсів через комплекс інституціональних обмежень (рис. 4.1).

Вже тривалий період висловлюються думки стосовно відокремлення лісового господарства від деревообробки, тобто, фактично це означатиме ліквідацію комплексних лісогосподарських підприємств, що сьогодні виступають базовими ланками господарських комплексів адміністративних районів і є фактично основними бюджетонаповнюючими організаціями даних територіальних утворень.

Обмеження обсягів бюджетного фінансування потреб лісового господарства в останні роки давало можливість здійснювати необхідний комплекс лісогосподарських заходів за рахунок власних коштів, отриманих на основі госпрозрахункової діяльності лісогосподарських підприємств, зокрема за рахунок здійснення переробки деревини. Тобто, у короткостроковій та середньостроковій перспективі відокремлення лісового господарства від деревообробки на державних лісогосподарських підприємствах є не доцільним, оскільки це «знекровить» фінансову базу відновлення, відтворення та охорони лісів, що негативним чином відобразиться на якості та своєчасності здійснення лісогосподарських заходів, а також на рівні доходів бюджетів місцевого самоврядування.

В динаміці номінальної величини капітальних інвестицій у вироблення виробів з деревини, виробництво паперу та поліграфічну діяльність за період 2001-2017 рр. в цілому спостерігається висхідна тенденція, що, як правило, зумовлено інфляційно-девальваційними коливаннями.

Якщо в 2001 році сума капітальних інвестицій у вироблення виробів з деревини, виробництво паперу та поліграфічну діяльність становила 460 млн грн, у 2004 р. – 1122 млн грн, у 2008 р. – 3326 млн грн, у 2014 р. – 2012 млн грн, то у 2017 р. – 6841 млн грн.

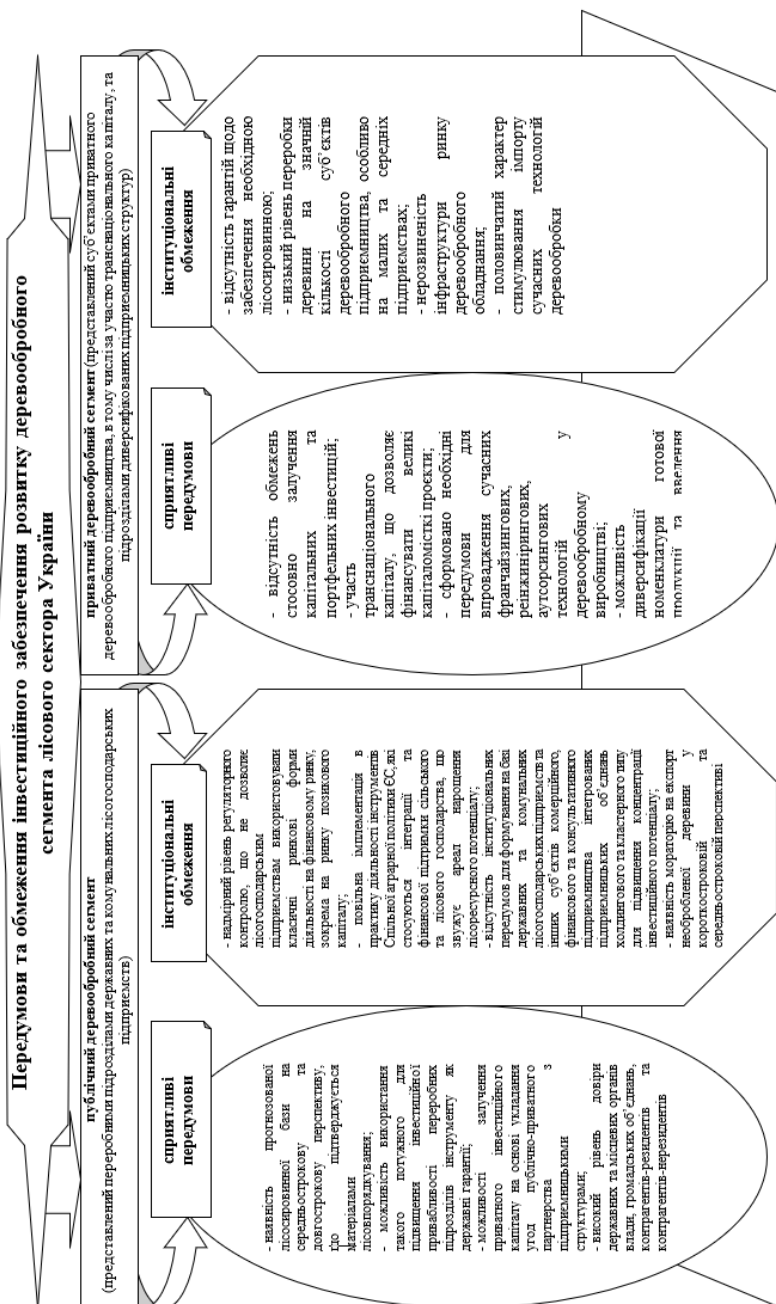


Рис. 4.1. Передумови та обмеження інвестиційного забезпечення розвитку публічного та приватного деревообробного сегмента лісового сектора України

Джерело: розроблено автором.

Тобто в цілому в 2017 р. порівняно з 2001 р. номінальна величина капітальних інвестицій у вироблення виробів з деревини, виробництво паперу та поліграфічну діяльність збільшилася більш як у 10 разів.

Але висхідний тренд спостерігається лише в динаміці капітальних інвестицій у вироблення виробів з деревини, виробництво паперу та поліграфічну діяльність у номінальному вираженні. Якщо проаналізувати динаміку даного виду інвестицій у порівняних цінах, то висхідного тренду не спостерігається, що свідчить про відсутність чітко виражених позитивних реальних зрушень.

Якщо у 2001 р. реальна величина капітальних інвестицій у вироблення виробів з деревини, виробництво паперу та поліграфічну діяльність складала 456 млн грн, у 2004 р. – 763 млн грн, у 2008 р. – 1194 млн грн, то у 2017 р. – 598 млн грн. В цілому низхідна тенденція в динаміці капітальних інвестицій у порівняних цінах 2001 р. свідчить про відсутність якісних зрушень стосовно залучення як внутрішніх, так і зовнішніх капітальних вкладень у модернізацію та реконструкцію основного капіталу деревообробних виробництв.

За період 2001-2017 рр. питома вага капітальних інвестицій у вироблення виробів з деревини, виробництво паперу та поліграфічну діяльність в загальному обсязі капітальних інвестицій в переробну промисловість коливалася в інтервалі 4,5-10,1%. Зниження даного показника, як правило, відбувалося у періоди макроекономічної стабілізації, що пов'язано з прискореним інвестуванням інших складових переробної промисловості. Відсутність проривних зрушень в динаміці капітальних інвестицій у вітчизняну деревообробку свідчить про низьку ефективність державної політики в цьому секторі національної економіки.

Як один із варіантів підвищення ефективності дії мораторію на експорт необробленої деревини могло б стати узаконення комплексу державних фінансових преференцій для масштабної модернізації вітчизняної деревообробки, що дозволило б підвищити попит на лісосировину на внутрішньому ринку і лісогосподарські підприємства не так болісно відчували б втрату традиційних закордонних ринків у зв'язку із заборонаю експорту необробленої деревини.

У 2010-2018 рр. в динаміці обсягів реалізації виробів з деревини, паперу та продукції поліграфічної діяльності висхідна тенденція спостерігається лише в динаміці номінальної величини. Якщо в 2010 р.

було реалізовано виробів з деревини, паперу та продукції поліграфічної діяльності на суму 27 млрд грн, у 2014 р. – 43,4 млрд грн, то в 2018 р. – на 85,9 млрд грн. Розрахунок обсягів реалізації виробів з деревини, паперу та продукції поліграфічної діяльності в порівнянних цінах засвідчив відсутність проривних зрушень. Зокрема, в 2010 р. обсяг реалізації виробів з деревини, паперу та продукції поліграфічної діяльності у порівнянних цінах становив 22,8 млрд грн, у 2014 р. – 23,8 млрд грн, а у 2018 р. – 21 млрд грн.

Чітка висхідна тенденція в динаміці прямих іноземних інвестицій у переробні ланки лісового сектора мала місце у 2010-2014 рр. і після дворічного падіння обсягів іноземних інвестиційних вливань почала спостерігатися у 2016-2018 рр. Зокрема, в 2010 р. сума прямих іноземних інвестицій (акціонерного капіталу) становила 443 млн дол., у 2013 р. – 486 млн дол., у 2017 р. – 444 млн дол., у 2018 р. – 536 млн дол. Хоча прийнятних обсягів прямих іноземних інвестицій в масштабну модернізацію вітчизняної деревообробки так і не було досягнуто.

Тобто введення мораторію на експорт лісу-кругляка, який мав забезпечити підвищення інвестиційної привабливості деревообробного бізнесу, не забезпечило належних темпів нарощення іноземних інвестиційних вливань в модернізацію, реконструкцію та технічне переозброєння деревообробних виробництв.

Зрештою введення обмежень на вивіз необробленої деревини саме по собі не покращує інвестиційні умови для розвитку деревообробного бізнесу. Хоча потенціал для суттєвого нарощення деревообробних потужностей колосальний, особливо у багатолісних регіонах. Останні п'ять років в цьому напрямі не вдалося забезпечити бодай критичний мінімум для відродження вітчизняної деревообробки, що не прискорило процеси збільшення виробництва продукції з високою доданою вартістю у лісовому секторі в цілому. Тому багатолісні регіони не отримали поштовху для подолання хронічної депресивності.

Основною причиною такої ситуації у деревообробному виробництві є відсутність виваженої державної стратегії та політики стимулювання процесів модернізації існуючих та введення нових потужностей по переробці деревини.

Тобто, за таких умов необхідно нарощувати інвестиційне забезпечення публічного деревообробного сегмента лісового сектора

України. Тим більше, що існують численні сприятливі передумови для збільшення інвестиційних потоків у цей сегмент, оскільки має місце прогнозована лісосировинна база, є можливість використовувати такий інструмент підвищення інвестиційної привабливості як державні гарантії. Значні можливості в частині збільшення залучення інвестицій у публічний деревообробний сегмент лісового сектора пов'язані з удосконаленням законодавчого підґрунтя здійснення угод публічно-приватного партнерства, що дозволить залучати в даний сегмент приватний інвестиційний капітал. Переважна більшість державних лісогосподарських підприємств має імідж надійних контрагентів, що також є вагомим чинником для розширеного відтворення деревообробних потужностей.

Водночас, варто враховувати і інституціональні обмеження, що існують у відношенні до державних лісогосподарських підприємств, що не дає останнім можливості повною мірою використовувати наявний ресурсно-виробничий потенціал для диверсифікації діяльності, в першу чергу за рахунок введення додаткових деревообробних потужностей. До таких обмежень варто віднести надмірний рівень регуляторного контролю, що обмежує менеджмент лісогосподарських підприємств відносно забезпечення повноцінного виходу на фінансовий ринок, що відповідно не дає можливості залучати позикові фінансові ресурси, необхідні для розширеного відтворення матеріально-технічної бази як власне лісового господарства, так і деревообробки.

Каталізатором нарощення інвестиційних потоків у деревообробну індустрію державних та комунальних лісогосподарських підприємств могло б виступити створення статутних та нестатутних об'єднань лісогосподарських підприємств у межах адміністративних областей, що дало б можливість концентрувати достатній обсяг інвестицій для реалізацію проєктів будівництва деревообробних виробництв, зокрема виробництв з переробки лісосічних відходів, що забезпечить більш раціональне використання неліквідної та низькосортної деревини декількох лісогосподарських підприємств. Також такого роду об'єднання уможливили б залучення до окремих фаз лісопродуктового ланцюга органів місцевого самоврядування, суб'єктів комерційного, фінансового та консультативного підприємництва.

Певною мірою звузило можливості лісогосподарських підприємств щодо нарощення обсягів залучення капітальних інвестицій також введення мораторію на експорт необробленої деревини. За відсутності потужної вітчизняної деревообробної індустрії це фактично означало значне розширення пропозиції лісосировини за відсутності зрушень у попиті на неї і призвело до зниження надходжень суб'єктів лісогосподарського підприємництва і відповідно зменшило їх можливості фінансувати проекти розширеного відтворення власної деревообробки. Введення мораторію на експорт необробленої деревини мало б супроводжуватися введенням комплексу інструментів державної фінансової підтримки деревообробних виробництв.

У приватному деревообробному сегменті існують властиві лише йому сприятливі передумови та інституціональні обмеження активізації інвестиційного процесу. Серед сприятливих передумов слід виділити відсутність обмежень стосовно залучення капітальних та портфельних інвестицій у модернізацію та реконструкцію деревообробного виробництва через вихід на ринок позикового капіталу та ринок цінних паперів, а також через залучення транснаціонального капіталу. Враховуючи високий рівень капіталомісткості реалізації проектів введення нових деревообробних потужностей та модернізації існуючих, саме залучення транснаціонального капіталу та капіталу найбільших вітчизняних фінансово-промислових груп дозволить сформувати сучасну індустрію переробки деревини (виробництво будівельних дерев'яних конструкцій, виробництво меблів, целюлозно-паперові та лісохімічні виробництва), щоб підвищити рівень капіталізації лісового сектора в цілому.

Різноманітність організаційно-правових форм господарювання дає можливість на внутрішньо-корпоративному рівні забезпечувати впровадження комплексу процесних інновацій, що дозволять підвищувати мобільність використання матеріальних, фінансових та трудових ресурсів і поступово усувати технологічні розриви з провідними деревообробними виробництвами інших країн. Цього можна буде досягти через впровадження сучасних франчайзингових (використання бренду всесвітньо відомих деревообробних виробництв), реінжинірингових (перепрофілювання основних бізнес-процесів у деревообробних виробництвах у відповідності із передовою іноземною практикою) та аутсорсингових (передача

низькоприбуткових видів діяльності спеціалізованим організаціям) технологій у практику діяльності суб'єктів деревообробного виробництва. Впровадження такого роду технологій у середньостроковій перспективі значно підвищить рівень концентрації та диверсифікації деревообробного виробництва і зробить цей вид діяльності центром ділової активності не лише у лісозабезпечених регіонах, а й на урбанізованих територіях.

У нинішніх умовах не спостерігається суттєвого нарощення інвестиційних потоків у вітчизняну деревообробку через те, що поряд із сприятливими передумовами мають місце доволі суттєві інституціональні обмеження, що не дають можливості потенційним інвесторам вкладати фінансові ресурси у проєкти модернізації, реконструкції та технічного оснащення деревообробних виробництв. Непрозорість вітчизняного ринку лісосировини та відсутність рівних конкурентних умов щодо її доступності закладають значні ризики для потенційних інвесторів, оскільки розширення деревообробних потужностей не супроводжується гарантіями щодо прийнятного рівня забезпеченості сировиною. Створення сучасного ринку лісосировини – це необхідна передумова підвищення привабливості вітчизняної деревообробки для потенційних інвесторів.

Суттєвим фактором, який гальмує інноваційне оновлення переважної більшості деревообробних виробництв, а також відродження целюлозно-паперової галузі та вітчизняної лісохімії, є нерозвиненість інфраструктури ринку деревообробного обладнання. Відсутність притаманних сучасному ринку інфраструктурних ланок не дозволяє забезпечувати повноцінний трансфер сучасних техніки та технологій переробки деревини, а також не забезпечує виходу на потенційний ринок збуту вітчизняних виробників деревообробного обладнання. Така ситуація фактично призвела до згортання вітчизняної індустрії деревообробного машинобудування.

Основним пріоритетом розвитку лісового сектора України є удосконалення інституціонального середовища та диверсифікація джерел інвестиційного забезпечення розвитку деревообробного виробництва. Дана проблема особливо актуалізувалася у зв'язку з введенням обмежень на експорт необробленої деревини, що за повноцінної імплементації вказаної норми значно розширить

пропозицію лісосировини на вітчизняному ринку і тим самим сформує значну ресурсну базу для розвитку деревообробного виробництва.

Збільшення пропозиції необробленої деревини на вітчизняному ринку зумовило необхідність у введенні додаткових потужностей як у деревообробних підрозділах державних лісогосподарських підприємств, так і в приватному секторі деревообробки. За нинішнього інституціонального середовища здійснення інвестиційної діяльності державні лісогосподарські підприємства не мають можливостей використати наявний потенціал залучення приватних інвестицій у модернізацію, реконструкцію та технічне переоснащення деревообробної бази. Тому варто розширити можливості державних лісогосподарських підприємств залучати інвестиції у розвиток власної деревообробної бази з метою збільшення обсягів виробництва продукції з високою доданою вартістю.

Перспективи збільшення інвестицій у приватний сектор деревообробки напряму пов'язані з наданням гарантій суб'єктам транснаціонального капіталу щодо забезпеченості сировиною тих деревообробних потужностей, які вони планують запустити в окремих регіонах України. Модернізація і реконструкція матеріально-технічної бази деревообробних цехів та діляниць державних лісогосподарських підприємств пов'язується з диверсифікацією інвестиційних можливостей суб'єктів лісогосподарського підприємництва.

4.2. Інформаційне забезпечення стратегічного управління підприємств лісового господарства

Ключова особливість лісогосподарської діяльності полягає в тому, що прибуток генерується переважно від продажу деревини, що відбувається в досить довгостроковій перспективі (від 15 до 70 років, в окремих випадках й довше). Даний фактор зумовлює необхідність функціонування максимально ефективної системи стратегічного менеджменту лісогосподарських підприємств та, відповідно, її інформаційного забезпечення.

З мікроекономічної точки зору лісовий сектор шукає шляхи оптимального використання ресурсів (землі, капіталу, робочої сили)

для максимізації свого прибутку чи отримання економічних вигід. Водночас ліси продукують суспільні блага, такі як рекреаційні послуги, збереження екологічного балансу, захист територій від повеней та зсувів ґрунту, збереження рідкісних видів флори і фауни та інше. За цим підходом, стратегічне управління діяльністю лісогосподарських підприємств має враховувати такий дуалізм та знаходити оптимальне співвідношення між економічними і суспільними вигодами. Непослідовний стратегічний менеджмент екстенсивного природокористування може спричинити значні негативні ефекти.

Суспільний інтерес до лісової галузі спричинений тим, що деревна біомаса, разом з недеревною продукцією лісу, забезпечує можливості для створення робочих місць та диверсифікації доходів в низьковуглецевій, зеленій економіці. Поряд з тим, що виробництво регулюється ринковим балансом між показниками попиту та пропозиції, виникає ситуація, що це не стосується суспільних благ, які забезпечує лісова галузь. Неконкурентність у споживанні суспільних благ означає, що:

- користувачі суспільних благ не зобов'язані платити за них, і це може призвести до їх надмірної експлуатації;
- лісогосподарські підприємства мають незначні стимули для продукування таких суспільних благ.

Враховуючи цей контекст, надзвичайно важливим є стратегічне управління лісогосподарською галуззю на рівні держави через систему фінансового та правового стимулювання лісових господарств до ведення поряд із комерційною діяльністю збалансованого природокористування і надання соціальних послуг. Наприклад, одним із найефективніших фінансових стимулів є компенсація бенефіціарам додаткових витрат та втраченого доходу внаслідок прийнятих зобов'язань суспільного характеру, або заохочення прийняття добросовісної практики господарювання шляхом інвестиційної підтримки.

Метою стратегічного управління лісогосподарськими підприємства має бути досягнення збалансованості між соціальними результатами їх функціонування та економічною вигодою. З цієї позиції варто окреслити стратегічні цілі лісової галузі загалом (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Стратегічні цілі господарювання у лісовій галузі та завдання стратегічного управління

Проектуючи окреслені цілі на функціонування українського лісового сектора, варто відмітити, що визначення стратегічної мети діяльності – це не лише право, а й обов’язок державних підприємств. Згідно Постанови КМУ [89], державні унітарні підприємства, а також господарські товариства, у статутному капіталі яких більша половина належать державі зобов’язані визначати одну, або одночасно дві стратегічні цілі: 1) «провадження ринкової діяльності – в разі, коли основним видом діяльності підприємства, товариства є виробництво товарів (виконання робіт, надання послуг), що конкурують з товарами (роботами, послугами), що виробляються (виконуються, надаються) суб’єктами господарювання всіх форм власності» [89]; 2) «виконання спеціальних функцій - в разі, коли основним видом діяльності підприємства, товариства є виконання функцій, покладених на підприємство, товариство державою, за умови, що під час виконання

таких функцій підприємство, товариство не конкурує з іншими суб'єктами господарювання» [89].

Встановлення таких чітких цілей дає змогу контролювати ефективність та спрямованість прийнятих рішень менеджментом лісогосподарського сектору.

Позитивний досвід стратегічного планування лісогосподарської діяльності має Польща. Лісовий сектор країни розвивається на основі лісогосподарських планів, які складаються на 10-річний період. Вони є обов'язковими до складання і виконання на усій території країни. Плани управління лісами готуються спеціалізованими підрозділами, такими як Бюро лісового господарства та геодезії (BULiGL) та затверджуються на державному рівні.

Сформований план базується на цілях управління лісом та конкретних функціях лісу в межах певного лісового масиву та включає:

- опис лісів та земель, запланованих для заліснення;
- аналіз лісового господарства за минулий період;
- програма збереження природи;

- опис виробничих завдань щодо заготівлі деревини, заліснення та відновлення, догляду та охорони лісу, ведення мисливського господарства та створення лісової інфраструктури (будівель, доріг тощо) [4]. Сучасні плани управління лісами створюються з використанням новітніх технічних досягнень. Основним інструментом є лісова цифрова карта, яка є частиною просторової інформаційної системи (геоінформаційна система ГІС) [14]. Забезпечення на вітчизняному законодавчому рівні необхідності формування таких планів для суб'єктів лісогосподарської діяльності та розробка показників поточного контролю за виконанням стратегічних цілей дасть можливість оптимізувати роботу управлінського апарату.

Стратегічне планування діяльності окремих лісогосподарських підприємств має базуватись на галузевій програмі загальнодержавного рівня. Однак, з 2016 року в Україні фактично не дотримується єдина стратегія розвитку лісового господарства і відсутній документ, який би її визначав. Розроблений проект «Єдиної комплексної стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій» [95] містить розділ щодо лісового господарства та передбачає імплементацію заходів, які мають досягнути наступних результатів:

- 1) формування прозорого ринку деревини та системи її електронного обліку;
- 2) оновлення матеріально-технічної бази лісогосподарських підприємств;
- 3) стандартизація деревини з врахуванням європейських стандартів;
- 4) проведення комплексної державної інвентаризації лісів;
- 5) розвиток державно-приватного партнерства у сфері лісокористування;
- 6) комплексне використання ресурсів лісу, зокрема зростання обсягів переробки і реалізації недеревних лісових продуктів.

Аналіз досягнення цілей стратегічного управління може бути здійснений за оцінкою сукупності показників ефективності лісової політики у довгостроковій перспективі. Їх можна розділити за сферами застосування, зокрема:

1. Розвиток лісових територій та покращення життєздатності лісів:
 - заліснення та створення лісових масивів;
 - створення агролісомеліоративних систем;
 - витрати на запобігання та покриття збитків лісового господарства від пожежі та природних катастроф (встановлення захисної інфраструктури, створення та вдосконалення об'єктів моніторингу лісових пожеж, шкідників та хвороб, обладнання зв'язку).
2. Покращення стійкості та екологічної цінності лісу та його екосистеми.
3. Інвестиції в лісові технології, переробку та у збут. Зростання доданої вартості лісової продукції шляхом переробки, мобілізації та маркетингу цієї продукції.

Інструментом стратегічного планування та менеджменту у лісовій галузі має бути система звітності. Особливо це стосується статистичної звітності, яка в останні роки зазнала суттєвої трансформації у зв'язку із імплементацією в Україні заходів, передбачених Угодою про асоціацію з ЄС [111]. План імплементації Угоди включає заходи, спрямовані на удосконалення та уніфікацію системи лісової статистики. Зокрема, стаття 355, додатку XXIX Угоди передбачає процедури формування статистичних даних у відповідності до європейських вимог.

Європейська система статистики наповнює модуль «лісове господарство», ґрунтуючись на основі показників двох форм звітності (опитувальників):

1. Спільна анкета лісового сектору (JFSQ), яка містить дані щодо виробництва та торгівлі деревиною та супутньою продукцією. Ці дані забезпечують інформацію про баланси попиту і пропозиції на продукцію лісового господарства.

2. Звітність щодо європейських лісових рахунків (The European Forest Accounts) містить показники площі та вартості лісистих земель, кількості та вартості деревини, економічної діяльності лісового та лісозаготівельного бізнесу та зайнятості в цьому секторі. Ці дані є важливими для оцінки економічної життєздатності лісового господарства та збираються у рамках Європейської системи інтегрованого екологічного та економічного обліку лісів (IEEAF).

Згідно положень ESA (Європейської системи обліку), SNA (Системи національних рахунків) та EAF (Економічних рахунків лісового господарства) у статистиці лісового господарства можна виділити дві характерні ознаки:

1. Проводиться розмежування між «лісовими землями, доступними для постачання деревини» та «лісовими землями, недоступними для постачання деревини» [11]. Окремо виділені нелісові землі, на яких здійснювалась заготівля деревини (сільськогосподарські землі, полезахисні смуги тощо);

2. Розділення лісових активів на два види: землі та біологічні активи. Отже, в європейській практиці формування статистичних показників немає поняття «ліси», відсутня також практика обліку лісів у одиницях площі. Натомість ведеться облік лісу (деревини) в 1000 м³ та у грошовому еквіваленті. Це створює суттєві відмінності у методології збору та обробки інформації в українській та європейській системі статистики.

З метою конвергенції даних українських лісогосподарських підприємств та їх оцінки у порівнянні із європейськими показниками вважаємо доцільним застосовувати таку структуру:

1. Загальна характеристика лісів та інших лісових масивів (структура площ лісової рослинності (ліси та інші лісисті масиви); структура лісів та інших лісових масивів у залежності від інтенсивності

людської діяльності; структура лісів та інших лісових масивів у зв'язку з їх функціями та у зв'язку з можливістю заготівлі деревини).

2. Структура власності на ліс та заліснені землі.

3. Структура біологічних активів лісу, їх урожайність та продуктивність (структура лісу за віковими класами лісового фонду, доступного для заготівлі; структура обсягів деревини, що оцінюється в лісах та інших заліснених масивах).

4. Показники відновлення та розширення лісових площ.

5. Площа вирубки та отриманий обсяг деревини.

6. Фітосанітарний статус лісів та інших лісових масивів.

7. Виробництво та збут недеревної лісової продукції.

Отже, інформаційне наповнення системи стратегічного управління лісогосподарським сектором з врахуванням європейських вимог, повинне бути побудоване на основі набору соціально-економічних показників. Такі показники мають інтерпретуватись з врахуванням дуалізму у стратегічних цілях лісового господарства: економічного ефекту та еколого-соціального значення лісу.

4.3. Стратегія реформування лісового господарства в контексті міжнародної лісової політики

Розвиток лісового господарства характеризується подальшою глобалізацією процесів використання та відтворення ресурсів лісу, а також посиленням екологічної складової стратегічного управління підприємствами і галуззю в цілому. Процес становлення глобальної стандартизації лісогосподарювання триває досить давно і Україна все більше інтегрується у цей простір.

Нові виклики світового масштабу вимагають від України швидкої та ефективної конвергенції у систему міжнародного регулювання лісокористування для отримання не лише економічних, а й соціальних та екологічних вигід від запровадження уніфікованих стандартів та принципів. Вітчизняна стратегія лісокористування, базуючись на принципах міжнародної, пріоритетно має враховувати напрямки державної підтримки лісової галузі, сертифікації лісів, формування якісної інформаційної бази геокадастру та єдиної системи обліку

деревини, для зниження ризиків незаконної вирубки лісів (Деревинний Регламент № 995).

Глобальна лісова політика не є константою та повсякчас обговорюється на міжнародних форумах, конгресах, конференціях. Її пріоритети змінюються залежно від економічних, екологічних та соціальних умов у світі. Найбільш значимими у цьому контексті є результати обговорень на Конференції ООН з навколишнього середовища та розвитку (UNCED), Міжурядовій комісії з питань лісів (IPF), Міжурядовому форумі з питань лісів (IFF), Форумі ООН з лісів (UNFF), Комітеті з лісового господарства (COFO), Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН (FAO) та Міжнародної організації тропічної деревини (ІТТО) [6].

Загалом, глобальна лісова політика спрямована на такі пріоритети:

- сприяння здійсненню узгоджених на міжнародному рівні заходів щодо лісів у національному, регіональному та глобальному вимірах;
- забезпечення узгодженого, прозорого та загальноприйнятого базису для реалізації політики, координації та розвитку;
- виконання основних функцій, проголошених в основоположних документах з метою встановлення відповідності та доповнення існуючих норм міжнародного права щодо лісів.

Значним кроком у становленні норм та засад міжнародної лісової політики було затвердження резолюції E/2000/35, в якій викладено міжнародну угоду про ліси, та створення Форуму Об'єднаних Націй по лісах як допоміжного органу Ради ООН (ECOSOC). У Резолюції зазначається, що міжнародні угоди про ліси мають забезпечувати сприяння веденню лісового господарства, збереженню та сталому розвитку всіх типів лісів та закріпленню механізмів стратегічного планування розвитку галузі [2].

Резолюція визначає основні функції глобальної лісової політики [6], які розкривають зміст принципів та заходів, які є загальноприйнятими для світової спільноти, та дотримання і реалізація яких забезпечує досягнення стратегічних цілей лісокористування (рис. 4.3).

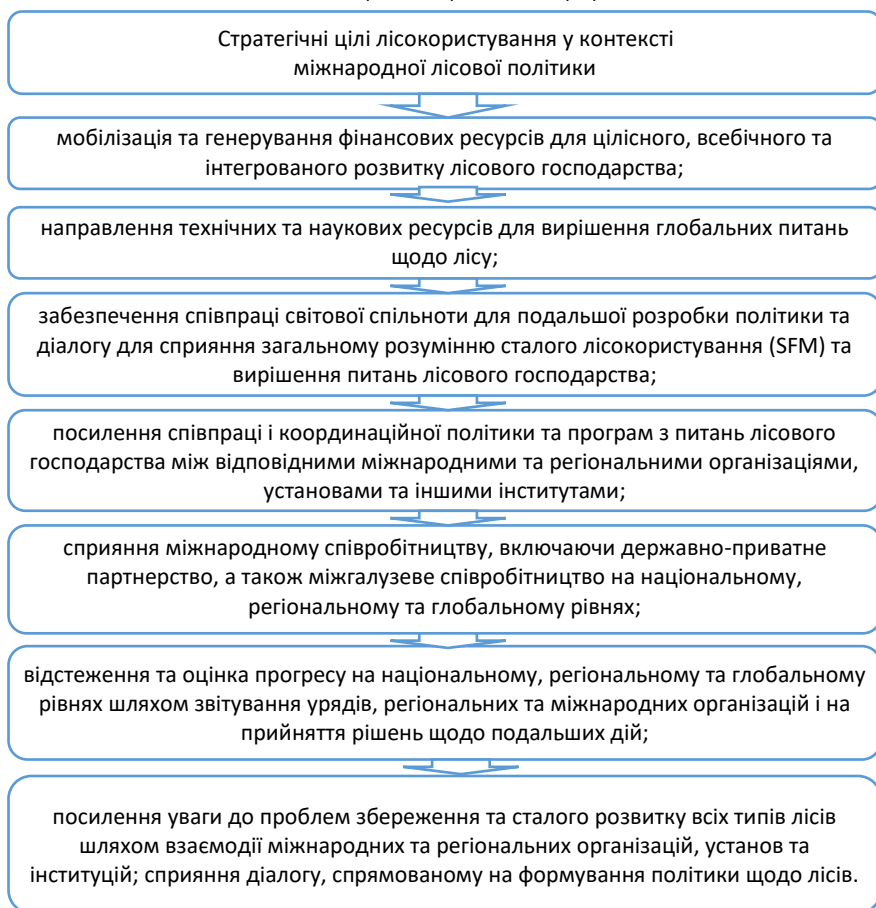


Рис. 4.3. Стратегічні цілі лісокористування у контексті міжнародної лісової політики

Імплементация вітчизняного регулятивного поля у рамки міжнародних вимог до діяльності лісогосподарських підприємств та державного управління галуззю відбувається поетапно. У 2015 році відбувся черговий етап прийняття документів для розвитку співробітництва щодо лісів. Це «Міжнародні домовленості стосовно лісів до 2030 року в рамках Форуму ООН по лісах, Паризька Угода з особливою увагою до питань, що стосуються лісового господарства, а також Цілі збалансованого розвитку в рамках Порядку денного для сталого розвитку на період до 2030 року» [63].

У квітні 2017 року Генеральна Асамблея ООН прийняла Стратегічний план Організації Об'єднаних Націй по лісах на 2017 – 2030 роки, в якому визначено шість Глобальних цілей щодо лісів. Багато з цих цілей мають відношення до діяльності лісогосподарських підприємств і пов'язані з цілями ООН у сфері сталого розвитку (ЦСР), включаючи цілі, що стосуються доступної та чистої енергії (ЦСР 7), економічного зростання і інфраструктури (ЦСР 8 і 9), розвитку міст і громад (ЦСР 11), відповідального споживання (ЦСР 12), боротьби зі зміною клімату (ЦСР 13) та захисту екосистем в частині сталого лісокористування (ЦСР 15). Загалом, всі 17 глобальних цілей можуть бути прямо або побічно пов'язані з діяльністю суб'єктів лісового господарства.

Актуальність застосування в українській умовах норм у сфері сталого розвитку та врахування їх у стратегії також підтверджує той факт, що згідно з результатами дослідження KPMG's Survey of Corporate Responsibility, найбільші світові компанії у своїй корпоративній звітності посилаються на ЦСР. Найбільш часто (55% або більше компаній, що представляють відповідну звітність) наводиться інформація по таким цілям, як «гідна праця і економічний зростання», «боротьба зі зміною клімату», «здоров'я та благополуччя» [13].

Імплементація Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом зумовлює необхідність врахування саме європейських норм і механізмів ведення та контролю лісового господарства.

Оскільки в міжнародних угодах та конвенціях немає конкретних посилань на процедури ведення лісового господарства, можна стверджувати, що Європейський Союз не має спільної лісової політики. Це є національним питанням в розрізі кожної держави, яка входить до Союзу. Однак багато заходів ЄС мають прямий чи опосередкований вплив на стан лісового господарства як в країнах ЄС, так і поза його межами.

ЄС в рамках Спільної сільськогосподарської політики (САР) надає фінансову підтримку сільським районам, а країни ЄС можуть фінансувати заходи лісового господарства за допомогою своїх національних програм розвитку сільських територій. Ці заходи спрямовані на захист лісу, підвищення його стійкості до кліматичних змін, захист його різноманітних функцій, включаючи надання

екологічних послуг, а також підтримку інвестицій, інновацій та досліджень в галузі лісового господарства.

Регулювання лісової діяльності залишається головним чином національною компетенцією, але багато європейських заходів та ініціатив впливають на лісову галузь як в країнах ЄС так і за його межами. Більшість європейських лісів перебувають у приватній власності (приблизно 60%). Відсоток лісових площ, де діють будь-які законодавчі, економічні та екологічні обмеження в ЄС значно менший, ніж в Україні (лісозаготівля дозволена на 134 млн га із 161 млн га). Більше того, на вирубку в цих лісах припадає лише приблизно дві третини збільшення річного обсягу деревини, яка використовується. На лісовий сектор (лісове господарство, деревообробна та паперова промисловість) припадає приблизно 1% ВВП ЄС.

У Польщі управління лісовим сектором (де з 9,2 млн га загальної площі лісів у країні 7,3 млн га перебувають у державній власності) здійснює холдинг *Polskie Lasy Państwowe*, який підпорядковується Міністерству навколишнього середовища. Польське законодавство передбачає фінансування лісового сектору лише у межах конкретних цільових програм: утримання територій, які мають важливе суспільне значення, охорона та захист лісів, лісовідновлення та лісорозведення, підтримання біорізноманіття у лісах. У інших випадках польські лісогосподарські підприємства працюють за принципом самоопукності та покривають свої витрати шляхом одержання доходів.

Власники та постійні користувачі лісу у Польщі сплачують лісовий податок. Базою оподаткування лісовим податком є площа лісу, виражена в гектарах. Податок на 1 га за календарний рік – це грошовий еквівалент 0,220 м³ деревини, розрахований відповідно до середньої ціни продажу деревини за перші три квартали попереднього року (за вирахуванням ПДВ) [7]. Таку середню ціну оголошує Статистична служба держави. На 2019 рік лісовий податок визначено у розмірі 42,24 злотих за 1 га, що в гривневому еквіваленті на 01.01.2019 року становить орієнтовно 315 грн. Якщо протягом податкового року ліс був зайнятий для господарської діяльності, відмінної від лісової сума лісового податку не сплачується.

Фіксована ставка лісового податку на відміну від української «лісової» ренти спонукає до здійснення ефективного господарювання, адже податок не є пропорційним до обсягів заготовленої деревини.

Окрім того, механізм справляння лісового податку має особливі режими: для лісів, що входять до природних заповідників та національних парків, ставка лісового податку зменшується на 50%; законодавство Польщі дозволяє місцевому самоврядуванню зменшити суму середньої ціни продажу деревини, яка використовується як основа для обчислення лісового податку в комуні.

У багатьох державах із розвинутою економікою для виконання суспільно важливих програм збереження лісу створюються спеціальні фонди. У Норвегії такий фонд наповнюється відрахуванням 2% коштів від продажу деревини та продуктів її переробки. Італійський спецфонд підтримки лісового господарства формується за рахунок спеціального збору з продажів паперової сировини і паперу (0,6-3% від вартості).

У Франції на законодавчому рівні запроваджено функціонування Національного лісового фонду, джерело фінансування якого – спеціальний податок на продаж деревини. Уряд країни виплачує фінансові компенсації власникам лісів, які віднесені до особливих категорій, зокрема «захисні ліси» для утримання ґрунту в горах та захисту від лавин, ерозії чи повеней, лісові насадження у межах великих міст тощо; «заповідні ліси», які мають біологічну цінність [3].

Національна лісова служба Фінляндії сформована з двох секцій, одна з яких відповідає за державні ліси, а друга – контролює та підтримує діяльність приватного лісового господарства. Механізм фінансового регулювання лісової галузі Фінляндії має в основі систему податкових пільг та субсидування. У країні створена мережа дорадчих бюро лісового господарства та потужних служб надання послуг приватних лісовим підприємствам.

Поширеною світовою практикою є виплата державою дотацій на лісовідновлення та лісорозведення. Зокрема, уряд Бельгії виплачує дотації на заліснення низькопродуктивних земель, компенсації на догляд за лісовими насадженнями, багаторічні відшкодування сільськогосподарським виробникам за заліснені сільськогосподарські землі.

Дослідження основних європейських механізмів здійснення лісової політики варто враховувати при визначенні складових української стратегії розвитку лісового господарства, що включають передумови розробки стратегії, її візію та мету, стратегічні цілі, шляхи та

інструменти їх реалізації, фінансове забезпечення та оцінку ефективності заходів.

Прийнята у 2017 році Стратегія реформування лісового господарства України до 2022 року [106] зустріла досить потужний супротив зі сторони експертів та громадськості перш за все через положення щодо створення з метою управління галуззю окремого суб'єкта господарської діяльності під керівництвом Кабінету Міністрів України та імовірної ліквідації державних лісгоспів як окремих підприємств. Суттєвим зауваженням стала відсутність узгодженості зі стратегією розвитку сільських територій. Зазначені фактори призвели до практичної відсутності результатів реалізації стратегії. Однак, документ містив і позитивні тези, розвивати які варто в подальшому: збільшення норм заготівлі деревини, суцільний облік та контроль за використанням лісових земель та деревостанів, розробка економічних стимулів для інтенсифікації переробки деревини в Україні, розподіл функцій господарювання та контролю у лісовій галузі.

Загалом, в основу стратегії реформування та розвитку лісового господарства в контексті міжнародної лісової політики мають бути покладені наступні положення:

- у світовій практиці є численні приклади державного регулювання діяльності галузі. Заходи здебільшого спрямовані на стимулювання лісгосподарського виробництва, включають податкові пільги або субсидії на догляд лісів, лісовідновлення та виробництво деревини. На розвиток лісового господарства також безпосередньо впливає політика стимулювання суміжних галузей промисловості, таких як деревообробка та будівництво. Дослідження систем державного впливу на лісгосподарську сферу розвинутих економік показало, що суттєвим чинником є домінуюча форма власності на лісгосподарські землі та підприємства, які на них функціонують;

- передумовою збереження лісових земель України є функціонування Державного лісового кадастру та обліку лісів, достовірне та повне оформлення державними підприємствами Держлісагентства прав на постійне користування земельними ділянками, які перебувають у їх користуванні; важливим є визначення конкретної категорії «ліс» (зокрема для ідентифікації самозаліснених земель), за основу якого можна взяти параметри FAO «землі із покривом крони дерева понад 10 відсотків та площею понад 0,5 га. Ліси

визначаються як наявністю дерев, так і відсутністю інших переважних видів землекористування. Дерева повинні мати можливість досягти мінімальної висоти 5 м» [1];

- імплементація єдиної державної системи електронного обліку деревини, запровадження європейських стандартів класифікації та вимірювання деревини, сертифікації лісів за міжнародними стандартами є пріоритетами стратегічного розвитку галузі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Comparative framework and Options for harmonization of definitions. URL: <http://www.fao.org/3/Y4171E/Y4171E10.htm>
2. Department of Economic and Social Affairs. Forests. URL: <https://www.un.org/esa/forests/>
3. FAO. *Офіційний сайт*. URL: <http://www.fao.org/forestry/country>
4. Forest management. Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych. URL: <http://www.lasy.gov.pl/en/our-work/forest-management>
5. Garasim P., Klim N, Khomyak R. Features of Taxation of Forestry Enterprises. *Economics, Entrepreneurship, Management*. Vol. 5. No. 1. 2018. URL: <http://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2018/may/12797/180583maket57-64.pdf> (дата звернення: 01.02.2019).
6. International Institute for Sustainable Development (IISD). *Офіційний сайт*. URL: https://enb.iisd.org/process/forest_desertification_land-forestintro
7. Lasy Państwowe. *Офіційний сайт*. URL: <https://www.lasy.gov.pl>
8. Notaro S. et. al. The economic valuation of non-productive forest functions as an instrument towards integrated forest management. *The multifunctional role of forests – policies, methods and case studies*. 2008. № 55. Pp. 301-312.
9. Seceleanu, Ioan and Carcea, Filimon and Badea, Ovidiu and Giurgiu, Victor and Ionascu, Gheorghita and Stefan, Bruno. Statistical Indicator System for Forestry and Forest Exploitation. *Analele ICAS*. Vol. 46 (1). 2003. URL: <https://ssrn.com/abstract=2846636>
10. State of the World's Forests. FAO. URL: <http://www.fao.org/3/X6953E/X6953E01.htm> (дата звернення: 22.02.2019).
11. The European Framework for Integrated Environmental and Economic Accounting for Forests. *Office for Official Publications of the European Communities*. 2002. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/forestry/methodology> (дата звернення: 22.02.2019).

12. Total tax and contribution rate. The World Bank. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS> (дата звернення: 22.02.2019).
13. UNECE/FAO Forest Products Annual Market Review, 2017-2018. URL: <https://www.unece.org/fileadmin/DAM/timber/publications/FPAMR2018.pdf> (дата звернення: 22.02.2019).
14. What is GIS? URL: <https://www.esri.com/en-us/about/about-esri/who-we-are> (дата звернення: 22.02.2019).
15. Андрощук І. Механізми забезпечення ефективного використання меліорованих земель в умовах поглиблення ринкових трансформацій. *Економіст*. № 11. 2011. С. 89–91.
16. Артеменко О. Ліс. Деревина. Бізнес чи здоланні «історичні» стереотипи українського лісівництва на шляху до ринкової економіки. *Дзеркало тижня*. № 11. 2003. URL: <http://www.dt.ua/2000/2675/38014/>.
17. Бадзян В. В. Методичний підхід до еколого-економічної оцінки земель. Збалансоване природокористування. 2016. № 4. С. 188–192.
18. Богдан Т. Етапи стратегічного управління та типові помилки при сучасному стратегічному управлінні в Україні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2008. Вип. 104. С. 35–37.
19. Бойко О.В., Іваницька М.Я Механізм формування стратегії інноваційного розвитку лісогосподарських підприємств. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2011. № 2. С. 119–123.
20. Бойко Я.М. Фінансово-економічний механізм розвитку лісового господарства регіону. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. № 33. Ч. 3. 2011. С. 16–19.
21. Бондар В. Напрями реформування лісової галузі мають визначати професіонали. *Економіст*. № 8. 2018. С. 2–5.
22. Бондар В.Н. Стан та перспективи розвитку лісового господарства України. *Тези доповідей IV з'їзду лісівників України*. 2018. URL: <https://drive.google.com/file/d/1WBXxJoDe3HAVGxUKYySiYZU178kURki1/view> (дата звернення: 22.03.2019).

23. Велесик А. Осушені землі як фактор інтенсифікації сільського господарства в умовах трансформації земельних відносин. *Водне господарство України*. № 6. 2009. С. 48–49.

24. Відтворення лісів по регіонах у 2018 році. *Державна служба статистики України*. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/sg/lis/lis_reg/vidt_lis_reg2018_u.htm (дата звернення: 22.03.2019).

25. Вовчук Т.І. Основні проблеми бухгалтерського обліку лісових біологічних активів та шляхи їх вирішення. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2007. Вип. 17. С. 145-149.

26. Волинське обласне управління лісового та мисливського господарства. *Фінансова звітність*. URL: <http://lis.volyn.ua> (дата звернення: 21.01-15.02.2019).

27. Гаража О.П. Інституціональні основи управління та оцінки земель лісогосподарського призначення. *Землеустрій, кадастр і моніторинг земель*. № 2/3. 2015. URL: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Zemleustriy/article/viewFile/6850/6684> (дата звернення: 10.02.2019).

28. Гарасим П.М., Клим Н.М. Актуальні питання формування екологічної звітності підприємствами лісового господарства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Вип. 16. 2016. С. 389-393.

29. Голян В.А., Петруха С.В., Рошкевич В.Ф. Державне регулювання інституціональних змін у лісовому секторі економіки України: теоретико-методологічний контекст. *Економіка та держава*. №11. 2018. С. 8–14.

30. Голян В.А., Шубалий О.М. Трансформація системи фінансових відносин у лісовому секторі на засадах бюджетної економії та самоокупності. *Фінанси України*. № 12. 2015. С. 81–93.

31. Гречко С.М. Місце економічного аналізу основних засобів в системі управління. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_3/13.pdf (дата звернення: 22.02.2019).

32. Дворяшина Н.С. Актуальні питання економічної оцінки лісових ресурсів. *Науковий вісник : зб. наук.-техн. праць Українського державного лісотехнічного університету*. Вип. 15.4. 2005. С. 223–228.

33. Державна цільова програма «Ліси України» на 2010-2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2009

- № 977. Законодавство України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/242334419> (дата звернення: 22.02.2019).
34. Державне агентство лісових ресурсів України. Офіційний веб-сайт. URL : <http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/index> (дата звернення: 15.02.2019).
35. Дзюбенко О. Інвестування лісового господарства: перспективи інституціоналізації нових форм та методів. *Економіст*. № 6. 2016. URL: <http://ua-ekonomist.com/archive/2016/6/Dziubenko.pdf> (дата звернення: 12.01.2019).
36. Дикий С.С. Вдосконалення обліку витрат у лісозаготівельному виробництві. *Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету*. Вип. 13.1. 2003. С. 273-277.
37. До чого може призвести «заповідно-лісовий» Указ Президента? URL: <http://epl.org.ua/environment/do-chogo-mozhe-pryzvesty-zapovidno-lisovyj-ukaz-prezydenta/> (дата звернення: 22.02.2019).
38. Дребот О.І., Бобко А.М. Ліси та лісівництво в Україні: стан і економічні наслідки землекористування у дзеркалі часу. *Економіка України*. № 1. 2015. С. 82-94.
39. Дубас Р.Г. Сутність еколого-економічної оцінки лісових ресурсів. *Агросвіт*. № 1. 2012. С. 11-14.
40. Жибак М.М. Управління ефективним розвитком лісогосподарських підприємств на основі сортиментної політики : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01. Львів, 2004. 23 с.
41. Загальна характеристика лісів України. URL: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=62921 (дата звернення: 22.02.2019).
42. Загвойська Л.Д. Сучасні підходи до визначення вартості та цінності лісів. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. Вип. 16.4. 2006. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2006/16_4/16_4_tyт.pdf (дата звернення: 22.02.2019).
43. Заготівля деревини за видами лісової продукції по регіонах у 2018 році. *Державна служба статистики України*. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/sg/lis/lis_reg/zag_der_vyd_prod_reg18_u.htm (дата звернення: 22.03.2019).

44. Замула І.В., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік операцій з лісокористування. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка*. Вип. 2. 2014. С. 179-184.

45. Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М., Нагавичко І.П., Немкович О.Б. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: підручник. Рівне: НУВГП, 2006. 268 с.

46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Мінфіну від 30.11.1999 № 291. *Законодавство України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/> (дата звернення: 22.02.2019).

47. Карпук А.І. Рентна оцінка лісових ресурсів в ринкових умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. Вип. 22.3. 2012. С. 158-164.

48. Карпук А. Податкове регулювання лісокористування в сучасних умовах: волинські реалії та перспективи. *Агросвіт*. № 16. 2011. С. 10–13.

49. Карпук А. Фіскальне регулювання лісокористування: пріоритети диференціації та диверсифікації. *Економіст*. № 7. 2012. С. 52–54.

50. Кисіль Н.М., Яворська О.М. Особливості обліку витрат у підприємствах лісової галузі. *Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету*. Вип. 13.1. 2003. С. 196-201.

51. Кіндрат О.В. Формування стратегічних пріоритетів державного регулювання та управління стійкістю фінансово-економічного стану господарської системи. *Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій імені С. З. Ґжицького*. Т. 17. № 4. 2015. С. 238–243.

52. Кобилецький В. Р. Словник економічних показників. *Онлайн-журнал «Financial Analysis online»* URL: <https://www.finalon.com/slovnik-ekonomichnikh-pokaznikov/348-pokaznik-finansovoji-stabilnosti-koefitsient-finansuvannya> (дата звернення: 10.02.2019).

53. Коваль Я.В., Антоненко І.Я. Економічна (грошова) оцінка природних ресурсів лісового фонду України: теорія, методологія, методика. К. : Вид-во РВПС України НАН України, 2004. 163 с.

54. Ковбаса Т.А. Сутність та види звітності підприємств лісового господарства. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. Вип. 2 (41). 2017. С. 128-132.

55. Козій І.В. Встановлення загальної економічної вартості ресурсів і функцій лісів. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.8. С. 68-75.

56. Колективне звернення до керівництва держави громадських організацій лісового сектору. URL: <https://tlu.kiev.ua/pro-nas/novini-zakhodi/novina/article/kolektivne-zvernennja-do-kerivnictva-derzhavi-gromadskikh-organizacii-lisovogo-sektoru.html> (дата звернення: 07.02.2019).

57. Концепція ефективного використання осушуваних земель гумідної зони України (наукові засади). Київ : Компринт, 2015. 22 с.

58. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2010. № 1(51).

59. Кудрик М.Т. Податкове регулювання системи екологічних інновацій в Україні. *Механізм регулювання економіки*. № 2. 2009. С. 218-228.

60. Лакида П.І., Швиденко А.З., Щепашенко Д.Г., Василишин Р.Д., Білоус А.М., Лакида І.П., Матушевич Л.М. Біотична продуктивність лісів України в європейському екоресурсному вимірі. *Біоресурси і природокористування*. Т. 5. № 5-6. 2013. С. 99-106.

61. Лицур І., Ткачів С. Світовий досвід використання механізму фіскального регулювання у лісовому господарстві. *Економіка природокористування і охорони довкілля*. 2016. С. 137-144.

62. Ліси України. *Загальна характеристика лісів України*. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/> (дата звернення: 22.02.2019).

63. Лісове господарство України. *Брошура*. URL: https://ekoinform.com.ua/wp-content/uploads/2019/01/Brosura_DALR_2019_UA-web.pdf (дата звернення: 01.03.2019).

64. Лісовий Кодекс України від 21.01.1994 № 3852-XII. *Законодавство України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852-12> // (дата звернення: 01.03.2019).

65. Макаренко А.С. Діагностика стану облікового відображення лісокористування. *Облік і фінанси*. №2(76). 2017. С. 36-42.
66. Марчук Ю.М. Еквівалентне вилучення лісоресурсної ренти як важлива складова фінансово-економічного механізму лісогосподарювання в умовах децентралізації. *Агросвіт*. №22. 2018. С. 47–54.
67. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України : наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FN011487> (дата звернення: 01.03.2019).
68. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо ведення лісогосподарської діяльності : наказ Державної служби статистики України від 01.04.2015 № 89. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2015/89/89_2015.htm (дата звернення: 01.03.2019).
69. Мних О.Б., Гречин Б.Д. Актуальні проблеми у сфері торгівлі необробленою деревиною та факторний аналіз діяльності деревообробних підприємств України. *Науковий вісник НЛТУ України. Серія економічна*. Вип. 26.2. 2016. С. 143–149.
70. Наливайко Н.Я. Економічні аспекти екологізації діяльності деревообробних підприємств із застосуванням лізингу. *Науковий вісник НЛТУ України. Серія економічна*. Вип. 26.6. 2016. С. 39–45.
71. Новий земельний податок на ліс призведе до здорожчання деревини та зупинки лісовідтворення в Україні. URL: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=194978 (дата звернення: 01.03.2019).
72. Озеран В., Чік М. Методика та організація обліку витрат на підприємствах лісового господарства. *Бухгалтерський облік і аудит*. № 4. 2012. С. 31-41.
73. Озеран В.О., Чік М.Ю. Вплив організаційно-технологічних особливостей лісового господарства на методику обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості продукції. URL: <https://ena.lpnu.ua:8443/server/api/core/bitstreams/12ee9217-88a7-4a94-893a-9e97441c0c34/content> (дата звернення: 01.03.2019).

74. Олійник Є.М. Лісогосподарська діяльність в Україні. *Аналітичне дослідження*. Київ. Громадська спілка «Біоенергетична асоціація України», 2019. 38 с.

75. Олійничук О.І. Методика обліку витрат на виготовлення продукції підприємств лісової галузі та її вдосконалення. *Науковий вісник НЛТУ України*. Вип. 20.1. 2010. С. 231-238.

76. Олійничук О.І. Формування системи внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств. *Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць*. Дніпропетровськ : ДНУ. Вип. 259. Т. І. 2010. С. 270-278.

77. Основні показники ведення лісогосподарської діяльності (1990-2018). *Державна служба статистики України*. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 01.03.2019).

78. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 01.03.2019).

79. Паспорт бюджетної програми 2805060. URL: <https://agro.me.gov.ua/ua/napryamki/finansova-politika/byudzhethnij-proces/pasporti-byudzhetnih-program> (дата звернення: 12.01.2019).

80. Петренко І.М. Особливості формування витрат виробництва та собівартості готової продукції лісового господарства. *Облік, аналіз і контроль в умовах сучасних концепцій управління економічним потенціалом і ринковою вартістю підприємства : зб. наук. пр. Житомир: ЖНАЕУ, 2017. Т. IV. Ч. II. С. 60-63.*

81. Площа рубок лісу за системами рубок по регіонах у 2018 році. *Державна служба статистики України*. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/sg/lis/lis_reg/pl_rub_lis_reg2017_u.htm (дата звернення: 22.03.2019).

82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. *Законодавство України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 01.03.2019).

83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 №290. *Законодавство України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 01.03.2019).

84. Полюга В.О. Стан та напрямки удосконалення економічного регулювання сталого лісокористування. *Регіональна економіка*. №3. 2010. С. 131–138.

85. Представлення публічного звіту Держлісагентства за 2018 рік. *Державне агентство лісових ресурсів*. URL: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=199049&cat_id=32888 (дата звернення: 12.02.2019).

86. Про Державний бюджет України на 2018 рік : Закон України від 07.12.2017 №2246-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19#Text> (дата звернення: 22.03.2019).

87. Про додаткові заходи щодо розвитку лісового господарства, раціонального природокористування та збереження об'єктів природно-заповідного фонду : Указ Президента №381/2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381/2017#Text> (дата звернення: 22.03.2019).

88. Про затвердження Інструкції по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України: наказ Міністерства лісового господарства України від 17.07.1996 №72. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0459-96/print1330187897129346> (дата звернення: 01.03.2019).

89. Про затвердження Порядку встановлення чітких цілей діяльності для державних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі : Постанова Кабінету Міністрів України від 09.11.2016 № 1052. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1052-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.03.2019).

90. Про затвердження Програми розвитку державної статистики до 2023 року : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.02.2019 № 222. *Законодавство України*. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 01.03.2019).

91. Про затвердження такс для обчислення розміру шкоди, заподіяної лісу : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.07.2008 № 665. *Законодавство України*. URL:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/665-2008-%D0%BF> (дата звернення: 01.03.2019).

92. Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів : Закон України від 8.09.2005 р. № 2860-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2860-15> (дата звернення: 01.03.2019).

93. Про порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів з ведення лісового і мисливського господарства та для створення захисних лісових насаджень і пожегозахисних лісових смуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.02. 2007 № 253. *Законодавство України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/253-2007-п#n63> (дата звернення: 01.03.2019).

94. Про схвалення Концепції реформування та розвитку лісового господарства: Розпорядження Кабінету міністрів України від 18 квітня 2006 № 208-р. *Законодавство України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/208-2006-%D1%80> (дата звернення: 01.03.2019).

95. Проект єдиної комплексної стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 роки. URL: <https://www.minregion.gov.ua/napryamki-diyalnosti/derzhavna-rehional-na-polityka/rozvitok-silskih-teritoriy/normativno-pravove-zabezpechennya-rozvitok-silskih-teritoriy/normativno-pravove-zabezpechennya/> (дата звернення: 01.03.2019).

96. Проект Стратегії сталого розвитку та інституційного реформування лісового та мисливського господарства України на період до 2022 року. *Законодавство України*. URL: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=182224&cat_id=166243 (дата звернення: 01.03.2019).

97. Публічний звіт Державного агентства лісових ресурсів України за 2018 рік. URL: https://drive.google.com/file/d/194P-skQpV9f1B0dYBGSKix_u1yHlfhQ/view. (дата звернення: 22.03.2019).

98. Реалізація лісової продукції в межах України по регіонах у 2018 році. *Державне агентство лісових ресурсів України*. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/sg/lis/lis_reg/real_prod_lis_reg/real_prod_lis_reg18_u.htm (дата звернення: 01.03.2019).

99. Римар М.В., Яворська Н.П. Розвиток деревообробних підприємств у контексті прийняття податкового кодексу України. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. Вип. 9(4). 2012. С. 338–342.

100. Роз'яснення щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 3-лг (річна) «Лісогосподарська діяльність». *Державна служба статистики України*. URL: https://ecolog-ua.com/system/files/rozyasnennya_shcholo_zapovnennya_formy_3-lg_richna.doc (дата звернення: 01.03.2019).

101. Ромащенко М. Наукові засади розвитку меліорації земель в Україні. *Водне господарство України*. 2013. № 1. С. 35–42.

102. Сиякевич І.М., Олійник І. Методи екологізації податкової системи. *Фінанси України*. № 1. 2002. С. 28-33.

103. Сиякевич І.М., Соловій І.П., Врублевська О.В. та ін. Лісова політика: теорія і практика : монографія / за заг. ред. І.М. Сиякевича: НЛТУ України. Львів : ЛА «Піраміда», 2008. 612 с.

104. Сторожук В. Огляд стану адаптації українського лісового законодавства до законодавства Європейського Союзу. 2017. URL: http://www.enpi-fleg.org/site/assets/files/2121/report_storozhuk_assessment_approximation_ukraines_forestry_legislation_to_eu.pdf (дата звернення: 01.03.2019).

105. Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Оцінка деревних лісових ресурсів. *Технологический аудит и резервы производства*. № 6(4). 2016. С. 10-14.

106. Стратегія реформування лісового господарства України до 2022 року. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B9CGEXC5v0a9MWZNbWZfy3BsdTg/view> (дата звернення: 01.03.2019).

107. Табель статистичної звітності на 2018 рік. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/albom/albom_2018/zmist_al.htm (дата звернення: 01.03.2019).

108. Танасієва М. М., Бонарев В. В. Особливості методики обліку поточних природоохоронних витрат у лісовому господарстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6697> (дата звернення: 01.03.2019).

109.Ткачів С.М. Оцінювання податкового навантаження на економічну діяльність підприємств лісового господарства України. *Науковий вісник НЛТУ України. Серія економічна*. 2017. Вип. 27(7). С. 133–137.

110.У 2018 році відтворено майже 44 тисячі гектарів лісів. *Державне агентство лісових ресурсів України*. URL: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=197765&cat_id=32888 (дата звернення: 01.02.2019).

111.Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16.09.2014 № 1678-VII. URL: https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 01.03.2019).

112.Фізлова Л.Д., Харченко В.О. Витрати підприємства, їх значення та вплив на ефективність роботи підприємства. *Економічні науки*. 2013. С. 101-105.

113.Фінансові звіти. *Державне агентство лісових ресурсів України*. URL : http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=162794&cat_id=147027 (дата звернення: 12.02.2019).

114.Фурдичко О.І., Артюшок К.А. Еколого-економічна оцінка лісових земель як особливого ресурсу ноосфери. *Агросвіт*. № 2. 2012. С. 2-6.

115.Хавар Ю. Особливості оцінки вартості лісових земель та лісових ресурсів. *Геодезія, картографія і аерофотознімання : український міжвідомчий науково-технічний збірник*. Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка». Вип. 70. 2008. С. 58–62.

116.Хаустова Є. Б. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Сучасні детермінанти розвитку бізнес-процесів в Україні* : матеріали наук. практ. інтернет-конф. (24 травня 2017 р., м. Київ). Київ. 2017. С. 138-141.

117.Христина Ю. Ми нарешті почали показувати справжні масштаби незаконної вирубки лісів. URL: https://gazeta.ua/articles/life/_hristina-ushkevich-mi-nareshti-pochali-

pokazuvati-spravzhni-masshtabi-nezakonnoyi-virubki-lisiv/717519 (дата звернення: 01.03.2019).

118. Чік М.Ю. Аспекти побудови системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства. *Науковий вісник НЛТУ України*. Вип. 22.10. 2012. С. 194-198.

119. Шестак М.Л., Несторук Ю.Ю., Олексієвець О.М. Стимулювання переведення ренатуралізованих осушених сільськогосподарських угідь у лісові землі. *Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: V Міжнародна науково-практична конференція* (м. Луцьк, 6 жовтня 2018 року). Луцьк, 2018. С. 255–257.

120. Шубалий О.М. Концептуальні основи стратегічного планування розвитку регіональних лісгосподарських комплексів. *Стратегія розвитку України*. 2004. №3-4. С. 702-710.

121. Шумлянський Б.В. Фінансове забезпечення як підґрунтя формування інвестиційного середовища розвитку лісового сектора. *Інвестиції: практика та досвід*. № 15. 2015. С. 61–66.

122. Шумлянський Б.В., Бережницька Г.І. Порівняльний аналіз зарубіжного та вітчизняного досвіду інституціонального забезпечення розвитку лісового сектору. *Збалансоване природокористування*. 2017. № 2. С. 30-36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zp_2017_2_8 (дата звернення: 05.02.2019).

123. Юрченко О.В. Методологічні підходи до удосконалення обліку витрат виробництва і формування собівартості продукції в лісовому господарстві. *Актуальні проблеми економіки*. №5(107). 2010. С. 236242.

124. Яремко О.П. Еколого-економічний аналіз сучасного стану лісового господарства України. *Ефективна економіка*. № 11. 2016. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5461> (дата звернення: 01.03.2019).

ДОДАТКИ

Додаток 1.1

Відомість виробництва продукції №10 за березень 2018 року від 31.03.2018 р.
вид продукції – Пиловник хвойних порід (3 сорт), рахунок обліку – 231.1

	1. Матеріальні витрати					
№ з/п	за документом				з кредиту рахунка	зміст витрат
	назва	номер	дата	сума, грн		
1	2	3	4	5	6	7
1	Розрахунок попневої плати	1	31.03.18	230,27	641	попнева плата
	Разом	х	х	230,27	х	х
	2. Заробітна плата					
№ з/п	за документом				з кредиту рахунка	зміст витрат
	назва	номер	дата	сума, грн		
1	Наряд-акт (ЛГ-1)	9	31.03.18	50,72	661	з/п робітникам
2	Наряд-акт (ЛГ-1)	11	31.03.18	150,6	661	з/п робітникам
	Разом	х	х	201,32	х	х
	3. Відрахування на соціальні заходи					
№ з/п	за документом				з кредиту рахунка	зміст витрат
	назва	номер	дата	сума, грн		
	Розрахунково-платіжна відомість	1	31.03.18	44,29	651	ЄСВ
	Разом	х	х	44,29	х	х
	4. Амортизація					
№ з/п	за документом				з кредиту рахунка	зміст витрат
	назва	номер	дата	сума, грн		
	Разом	х	х	0,00	х	х
	5. Розподілені загальновиробничі витрати					
№ з/п	за документом				з кредиту рахунка	зміст витрат
	назва	номер	дата	сума, грн		
1	Відомість розподілу загальновиробничих витрат	1	31.03.18	230,86	91	Загальновиробничі витрати
	Разом	х	х	230,86	х	х
	6. Інші витрати					
№ з/п	за документом				з кредиту рахунка	зміст витрат
	назва	номер	дата	сума, грн		
	Разом	х	х	0,00	х	х
	Всього	х	х	466,72	х	х

№ з/п	Назва показника	Одиниця виміру	Сума за період, грн
1	2	3	4
1	Собівартість виробленої продукції	грн	466,72
2	Загальний обсяг виробленої продукції	м.куб	1,28
3	Собівартість одиниці виробленої продукції	грн	364,63

Додаток 1.2

Відомість розподілу загальновиробничих витрат від 31.03.2018 р. №1

1. Формування загальновиробничих витрат

№ з/п	Загальновиробничі витрати					
	за документом				з кредиту рахунка	зміст витрат
	назва	номер	дата	сума, грн		
1	2	3	4	5	6	7
1	Подорожній лист вантажного автомобіля	141	31.03.18	30020,03	661, 651, 203	трильовка
2	Акт виконаних робіт	1	02.03.18	1500,50	631	лісопатологічне дослідження насаджень
3	Акт виконаних робіт	2	29.04.18	2500,00	631	оренда трактора
4	Акт виконаних робіт	3	29.04.18	1000,00	631	оренда пилки
	Всього	х	х	35020,53	х	х

2. Розподіл загальновиробничих витрат

№ з/п	Прямі витрати на оплату праці працівників виробництва			Коефіцієнт розподілу ЗВВ	Сума розподілених ЗВВ на окремий вид продукції, грн
	вид продукції	аналітичний рахунок	сума, грн		
1	2	3	4	5	6
1	Пиловник хв. п. (2 с.)	661	2160,77	0,069267099	2420,61
2	Пиловник хв. п. (3 с.)	661	210,32	0,006812633	230,86
3	Будівельний ліс хв.п.	661	2070,34	0,066253819	2320,06
4	Техн. сировина хв.п.	661	16890,36	0,539821312	18900,74
5	Дрова хв.п.	661	9920,56	0,317164513	11100,88
6	Дрова тв.п	661	20,13	0,000680624	20,38
	Всього	х	31290,48	1,00	35020,53

Виконавець

підпис

Прізвище, ініціали

Гол. бухгалтер

підпис

Прізвище, ініціали

Додаток 1.3

Шляхи реформування та розвитку лісового господарства згідно з Концепцією розвитку лісового господарства

ЦІЛЬ	ПРИМІТКА ПРО ВИКОНАННЯ
Удосконалення порядку визначення та справляння плати за використання лісових ресурсів	Прийняття 2 грудня 2010 р. Податкового Кодексу України. Зокрема в статті 256 ПКУ «Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів» визначено платників рентної плати, об'єкт оподаткування рентною платою та її ставки.
Розроблення методики розрахунку розміру плати за використання земель лісового фонду для потреб рекреації, мисливського господарства, промислової заготівлі грибів, ягід, лікарської сировини	
Інвентаризація та оптимізація територій і об'єктів природно-заповідного фонду на землях лісового фонду	ВО «Укрдержліспроєкт» було створено Центр національної інвентаризації лісів. ЦНІЛ провів інвентаризацію лісів Сумської області та лісів Івано-Франківської області
Удосконалення системи лісокористування (вік, види, способи рубок та їх планування) у розрізі природних зон	Наказом № 364 від 23.12.2009 р. Державного комітету лісового господарства України затверджено «Правила рубок головного користування».
Запровадження порядку реалізації заготовленої деревини на конкурсних засадах через аукціони і торги для формування прозорого ринку деревини.	Затверджено «Положення про організацію та проведення аукціонів з продажу необробленої деревини», що скасоване Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України № 410 від 20.08.2018 р. у зв'язку з поширенням корупційних схем та непрозорості аукціонів.
Запровадження системи контролю (сертифікатів) походження лісопродукції для забезпечення захисту ринку від незаконно отриманої деревини;	Наказом №528 Державного комітету лісового господарства України затверджено форми Сертифіката про походження лісоматеріалів та виготовлених з них пиломатеріалів для здійснення експортних операцій та Інструкції щодо заповнення форми Сертифіката про походження лісоматеріалів та виготовлених з них пиломатеріалів для здійснення експортних операцій.
	В Україні розвиток отримала лісова сертифікація за міжнародною схемою Лісової опікунської ради (Forest Stewardship Council, FSC) – міжнародної некомерційної неурядової організації, метою якої є просування відповідального управління лісами в усьому світі. Станом на 31.08.2018 FSC-сертифіковані ліси в Україні становлять 4,15 млн га або 40% лісових ділянок країни.

Додаток 1.4

Склад статей калькуляції лісогосподарської продукції

№ з/п	Стаття калькуляції	Склад витрат
1	2	3
1	Сировина і матеріали, в т.ч. попнева плата	включається вартість: сировини та матеріалів, що входять до складу виробленої продукції, утворюючи її основу, чи є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг), об'єктів лісогосподарських підприємств. В цю статтю включають також витрати, пов'язані з використанням ресурсів природної сировини, включаючи плату за деревину продану, на пні (попневу плату). Витрати за статтею калькуляції «Сировина і матеріали» включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції та замовлень. По лісозаготівлях в статтю «Сировина і матеріали» включається тільки попнева плата. Всі матеріали, списані безпосередньо на лісозаготівлі (трос, дріт та інші) включаються в статтю «Покупні вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій». Деревина власної заготівлі, використана для подальшої переробки в межах лісогосподарського підприємства, включається в статтю «Сировина і матеріали» по собівартості, що склалася. В лісогосподарському виробництві в статті «Сировина і матеріали» плануються і враховуються витрати на використання в процесі виробництва лісового насіння, посадкового матеріалу (в тому числі сіянці і саджанці власного виробництва по собівартості, добрива, гербіциди отрутохімікати, засоби біологічного захисту рослин, будівельні та інші матеріали), крім тих, що здійснюються за рахунок бюджетних коштів.
2	Покупні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	включається вартість: - покупних матеріалів, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають додатковій обробці на даному підприємстві; - вартість деревини заготовленої під час рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства, та інших рубок; - послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій по виконанню окремих операцій по виготовленню продукції, обробці сировини і матеріалів, які можуть бути прямо віднесені на собівартість конкретних видів продукції. Вартість покупних матеріалів, комплектуючих виробів напівфабрикатів і послуг виробничого характеру включається безпосередньо до собівартості окремих видів і замовлень.

№ з/п	Стаття калькуляції	Склад витрат
1	2	3
3	Паливо і енергія на технологічні цілі	відносяться витрати на всі види палива і енергії (як одержані зі сторони, так і виготовлені самим підприємством), що безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції.
4	Зворотні відходи (вираховуються)	відображається вартість зворотних відходів, що вираховуються із загальної суми матеріальних витрат, віднесених на собівартість продукції. Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. До зворотних відходів не належать: - залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг); - попутна продукція, що одержується одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі.
5	Заробітна плата	включається заробітна плата та інші виплати робітникам, що зайняті у виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до об'єкта витрат.
6	Відрахування на соціальні заходи	включається відрахування на соціальні заходи відповідно до чинного законодавства.
7	Амортизація необоротних активів виробничого призначення	включається сума нарахованої амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів виробничого призначення.
8	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	включаються витрати на: - орендну плату з оренду основних засобів; - проведення поточного ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування устаткування, у тому числі взятого у тимчасове користування за угодами оперативної оренди (лізингу), за винятком його реконструкції і модернізації; - інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування. До статті відносяться також витрати по утриманню автомобільних лісовозних доріг, включаючи погашення витрат по будівництву магістральних доріг, віток, усіх і сезонних доріг.

№ з/п	Стаття калькуляції	Склад витрат
1	2	3
9	Інші прямі витрати	включаються витрати не віднесені до інших статей калькуляції.
10	Загальновиробничі витрати	включаються: - витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо). - амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення. - амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення. - витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення. - витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо). - витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень. - витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг). - витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища. - витрати на лісогосподарські роботи, що виконані за власні кошти понад суму бюджетного фінансування (охорона лісу, комплекс протипожежних заходів та ін.). - інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо). Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць),

№ з/п	Стаття калькуляції	Склад витрат
1	2	3
		що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.
11	Загальна виробнича собівартість	Сума рядків 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10 за мінусом рядка 4
12	Обсяг виробленої продукції в калькуляційних одиницях (кв. м, тонна та ін.)	<i>вказується підприємством</i>
13	Виробнича собівартість однієї калькуляційної одиниці	рядок 11 / рядок 12
14	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати на калькуляційну одиницю	загальна сума нерозподілених постійних загальновиробничих витрат / рядок 12
15	Адміністративні витрати на калькуляційну одиницю	загальна сума адміністративних витрат, які не фінансуються з бюджету / рядок 12

№ з/п	Стаття калькуляції	Склад витрат
1	2	3
16	Витрати на збут калькуляційну одиницю	загальна сума витрат на збут / рядок 12
17	Повна собівартість однієї калькуляційної одиниці	сума рядків 13, 14, 15, 16
18	Рентабельність, %	планується підприємством
19	Прибуток на одну калькуляційну одиницю	рядок 17 x рядок 18 / 100%
20	Оптова ціна однієї калькуляційної одиниці	Сума рядків 17 та 19

Додаток 1.5

Фактична калькуляція

за _____ 2018 року

Вид лісопродукції, що калькулюється _____

Калькуляційна одиниця _____

№ з/п	Назва статті калькуляції	Сума, грн.
1	Сировина і матеріали, в т.ч. попнева плата	
2	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	
3	Паливо і енергія на технологічні цілі	
4	Зворотні відходи (вираховуються)	
5	Заробітна плата	
6	Відрахування на соціальні заходи	
7	Амортизація необоротних активів виробничого призначення	
8	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	
9	Інші прямі витрати	
10	Загальновиробничі витрати	
11	Загальна виробнича собівартість	
12	Обсяг виробленої продукції в калькуляційних одиницях (кв. м)	
13	Виробнича собівартість однієї калькуляційної одиниці	
14	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати на калькуляційну одиницю відповідно до виробничої собівартості виду лісопродукції	
15	Адміністративні витрати на калькуляційну одиницю відповідно до виробничої собівартості виду лісопродукції	
16	Витрати на збут калькуляційну одиницю відповідно до виробничої собівартості виду лісопродукції	
17	Повна собівартість однієї калькуляційної одиниці	
18	Рентабельність, %	
19	Прибуток на одну калькуляційну одиницю	
20	Оптова ціна однієї калькуляційної одиниці	

Додаток 1.6

Організація аналітичного обліку до субрахунку 231 «Лісозаготівля»

Аналітичні рахунки до субрахунку 231 «Лісозаготівля»			
4-го поряд ку	5-го порядку	6-го порядку	7-го порядку
231.1 «Лісозаготівля хвойних порід»	231.1.1 хлисти ділової деревини х.п.	231.1.1.1 пиловник х.п.	231.1.1.1/1 пиловник х.п. I сорту 231.1.1.1/2 пиловник х.п. II сорту 231.1.1.1/3 пиловник х.п. III сорту
		231.1.1.2 будівельний ліс х.п.	
		231.1.1.3 баланси х.п.	
	231.1.2 хлисти дров'яної деревини х.п.	231.1.2.1 технічна сировина х.п.	
		231.1.2.2 дрова х.п.	
		231.1.2.3 баланси х.п.	
	231.1.3 хворост х.п.		
	231.1.4 хмиз х.п.		
231.2 «Лісозаготівля м'яколистяних порід»	231.2.1 хлисти ділової деревини м.п.	231.2.1.1 пиловник м.п.	231.2.1.1/1 пиловник м.п. I сорту 231.2.1.1/2 пиловник м.п. II сорту 231.2.1.1/3 пиловник м.п. III сорту
		231.2.1.2 будівельний ліс м.п.	
		231.2.1.3 баланси м.п.	
	231.2.2 хлисти дров'яної деревини м.п.	231.2.2.1 технічна сировина м.п.	
		231.2.2.2 дрова м.п.	
		231.2.2.3 баланси м.п.	
	231.2.3 хворост м.п.		
	231.2.4 хмиз м.п.		
231.3 «Лісозаготівля твердолистяних порід»	231.3.1 хлисти ділової деревини т.п.	231.3.1.1 пиловник т.п.	231.3.1.1/1 пиловник т.п. I сорту 231.3.1.1/2 пиловник т.п. II сорту 231.3.1.1/3 пиловник т.п. III сорту
		231.3.1.2 будівельний ліс т.п.	
		231.3.1.3 баланси т.п.	
	231.3.2 хлисти дров'яної деревини т.п.	231.3.2.1 технічна сировина т.п.	
		231.3.2.2 дрова т.п.	
		231.3.2.3 баланси т.п.	
	231.3.3 хворост т.п.		
	231.3.4 хмиз т.п.		

Додаток 1.7

Організація аналітичного обліку до субрахунку 26 «Готова продукція»

Аналітичні рахунки до субрахунку 261 «Готова продукція лісозаготівлі»			
4-го порядку	5-го порядку	6-го порядку	7-го порядку
261.1 «Готова продукція лісозаготівлі хвойних порід»	261.1.1 хлисти ділової деревини х.п.	261.1.1.1 пиловник х.п.	261.1.1.1/1 пиловник х.п. I сорту
			261.1.1.1/2 пиловник х.п. II сорту
			261.1.1.1/3 пиловник х.п. III сорту
		261.1.1.2 будівельний ліс х.п.	
		261.1.1.3 баланси х.п.	
	261.1.2 хлисти дров'яної деревини х.п.	261.1.2.1 технічна сировина х.п.	
		261.1.2.2 дрова х.п.	
		261.1.2.3 баланси х.п.	
	261.1.3 хворост х.п.		
	261.1.4 хмиз х.п.		
261.2 «Готова продукція лісозаготівлі м'яколистян их порід»	261.2.1 хлисти ділової деревини м.п.	261.2.1.1 пиловник м.п.	261.2.1.1/1 пиловник м.п. I сорту
			261.2.1.1/2 пиловник м.п. II сорту
			261.2.1.1/3 пиловник м.п. III сорту
		261.2.1.2 будівельний ліс м.п.	
		261.2.1.3 баланси м.п.	
	261.2.2 хлисти дров'яної деревини м.п.	261.2.2.1 технічна сировина м.п.	
		261.2.2.2 дрова м.п.	
		261.2.2.3 баланси м.п.	
	261.2.3 хворост м.п.		
	261.2.4 хмиз м.п.		
261.3 «Готова продукція лісозаготівлі твердолистя них порід»	261.3.1 хлисти ділової деревини т.п.	261.3.1.1 пиловник т.п.	261.3.1.1/1 пиловник т.п. I сорту
			261.3.1.1/2 пиловник т.п. II сорту
			261.3.1.1/3 пиловник т.п. III сорту
		261.3.1.2 будівельний ліс т.п.	
		261.3.1.3 баланси т.п.	
	261.3.2 хлисти дров'яної деревини т.п.	261.3.2.1 технічна сировина т.п.	
		261.3.2.2 дрова т.п.	
		261.3.2.3 баланси т.п.	
	261.3.3 хворост т.п.		
	261.3.4 хмиз т.п.		

Аналітичні рахунки до субрахунку 261 «Готова продукція лісозаготівлі»			
4-го порядку	5-го порядку	6-го порядку	7-го порядку
262.1 «Пиломатеріали хвойних порід»	262.1.1 дошка необрізна х.п.		
	262.1.2 обапіл х.п.		
	262.1.3 тирса х.п.		
	262.1.4 брус необрізний х.п.		
	262.1.5 дошка обрізна х.п.		
	262.1.6 обрізки х.п.		
	262.1.7 брус обрізний х.п.		
	262.1.8 заготовка обрізна х.п.		
	262.1.9 штахети х.п.		
	262.1.10 рейка х.п.		
	262.1.11 брусок х.п.		
262.2 «Пиломатеріали м'яколистяних порід»	262.2.1 дошка необрізна м.п.		
	262.2.2 обапіл м.п.		
	262.2.3 тирса м.п.		
	262.2.4 брус необрізний м.п.		
	262.2.5 дошка обрізна м.п.		
	262.2.6 обрізки м.п.		
	262.2.7 брус обрізний м.п.		
	262.2.8 заготовка обрізна м.п.		
	262.2.9 штахети м.п.		
	262.2.10 рейка м.п.		
	262.2.11 брусок м.п.		
262.3 «Пиломатеріали твердолистяних порід»	262.3.1 дошка необрізна т.п.		
	262.3.2 обапіл т.п.		
	262.3.3 тирса т.п.		
	262.3.4 брус необрізний т.п.		
	262.3.5 дошка обрізна т.п.		
	262.3.6 обрізки т.п.		
	262.3.7 брус обрізний т.п.		
	262.3.8 заготовка обрізна т.п.		

ДЛЯ НОТАТОК

Обліково-фінансові механізми підвищення ефективності діяльності підприємств лісового господарства України: монографія

Наукове видання

**ОБЛІКОВО-ФІНАНСОВІ МЕХАНІЗМИ ПІДВИЩЕННЯ
ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО
ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ**

Монографія

Підписано до друку 26 червня 2019 р.
Гарнітура «Times New Roman». Друк цифровий.
Формат 60х84/16. Ум. друк. арк. 12,2.
Тираж 50 прим.

ІВВ Луцького НТУ
43018, м. Луцьк, вул. Львівська, 75
Свідцтво Держкомтелерадіо України ДК № 4123 від 28.07.2011 р.

Обліково-фінансові механізми підвищення ефективності діяльності підприємств лісового господарства України: монографія / В.В. Чудовець та ін. ; за ред. В.В. Чудовця. Луцьк : ІВВ Луцького НТУ, 2019. 212 с.

ISBN 978-617-672-224-3

У монографії розроблено теоретико-методологічні та методичні підходи до формування обліково-фінансових механізмів підвищення ефективності діяльності підприємств лісового господарства України. Розкрито зміст та специфіку документування господарських процесів в лісовому господарстві, оцінку біологічних активів лісу, калькулювання та формування собівартості лісогосподарської продукції, правові засади та методологічне забезпечення ведення звітності, сформовано фінансово-податкові механізми функціонування сфери лісового господарства, фінансово-економічний механізм відтворення лісоресурсного потенціалу та ін.

Рекомендовано для фахівців-практиків лісових господарств, співробітників науково-дослідних установ, викладачів та здобувачів закладів вищої освіти.

УДК 657:630*6(477)