

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

МАКАРЕНКО АННА СЕРГІЇВНА

УДК 657:005:630*67

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
РАЦІОНАЛЬНИМ ЛІСОКОРИСТУВАННЯМ**

08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)»

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2018

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано в Національному університеті біоресурсів і природокористування України Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник доктор економічних наук, професор
Савчук Василь Кирилович,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України,
професор кафедри статистики
та економічного аналізу

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Замула Ірина Валеріївна,
Житомирський державний
технологічний університет,
професор кафедри обліку і аудиту

кандидат економічних наук
Чік Марія Юріївна,
Львівський торговельно-економічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться «29» серпня 2018 року о 13⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.17 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 15, навчальний корпус № 3, кімната 301

З дисертацією можна ознайомитися у науковій бібліотеці Національного університету біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, 41, вул. Героїв Оборони, 13, навчальний корпус 4, кімната 41а

Автореферат розіслано «27» липня 2018 року

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Н. П. Кузик

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Ліс є одним із життєво визначальних ресурсів планети, оскільки, окрім економічної цінності, він, разом із запасами прісної води, має важливе стратегічне значення в підтримці прийнятних умов життя на Землі, виконує надзвичайно великий спектр екологічних і соціальних функцій. Це обумовлює пріоритетність вирішення проблем використання та відновлення лісового потенціалу в планетарному масштабі, окремих країнах, регіонах, населених пунктах. Необхідність цього підсилюється негативною зміною кліматичних умов і нераціональною лісогосподарською діяльністю. За даними Державної служби статистики України, площа вирубок в українських лісах у 2017 році склала 419,1 тис. га, а відтворення – 64,7 тис. га. Загальний об'єм заготівлі становив майже 22 млн м³ деревини, із яких 12,4 млн м³ – формуючі та оздоровлюючі ліси. Зокрема, від суцільних санітарних вирубок отримали понад 3 млн м³ деревини. На думку експертів, такі необґрунтовані обсяги вибракування дерев не більш як привід отримати неправомірну вигоду. Якщо і надалі темпи вирубування лісів в Україні випереджатимуть їх насадження, то лісогосподарська галузь втратить сьогоденнє її значення. Тому організації раціонального лісокористування немає альтернативи.

Раціональне лісокористування вбачається саме в забезпеченні процесу продуманого його кругообігу з дотриманням певних умов, а саме через організацію використання лісових ресурсів із широким впровадженням досягнень науки різних сфер і виважених своєчасних управлінських рішень щодо створення оптимального середовища раціонального лісокористування, за якого проявляється головне достоїнство лісу, як основного засобу виробництва – він, при відповідних способах експлуатації стає невичерпним. Ця особливість і є основою раціонального лісокористування.

Результативність управлінського впливу на формування раціонального лісокористування великою мірою залежить від інформаційного середовища, яке в основному створюють бухгалтерський облік та економічний аналіз. Продумана їх організація ґрунтується на безперервній системній фіксації господарських операцій та аналітичній оцінці процесів і підсумків діяльності підприємств, що є передумовою результативного управління.

Пізнанню категорії лісокористування й управління присвячено праці таких вчених, як: Ф. Арнольд, Г. Висоцький, П. Воронков, О. Гірс, О. Дребот, Р. Дубас, Г. Ільницька-Гикавчук, А. Карпук, Я. Коваль, К. Кудряшова, І. Лицур, Ю. Максимов, Г. Морозов, Т. Сатто, Є. Сенько, І. Синякевич, С. Струмилін, В. Сукачев, Б. Теремна, Ю. Туниця, М. Вільямс, О. Фурдичко та ін.

Проблематика обліково-аналітичного забезпечення управління в різних галузях і видах діяльності національної економіки є досить популярною в останні роки, знаходиться у площині наукового дослідження та перебуває у просторі підвищеної уваги науковців, серед яких слід виділити: Ф. Бутинця, О. Вишневську, І. Герасимчука, В. Жука, О. Гудзинського, Є. Калюгу, Г. Кірейцева, М. Коцупатрого, Т. Кучеренко, Н. Малюгу, Ю. Мороз, М. Огійчука, Т. Осадчу, Л. Пилипенко, П. Саблука, В. Савчука, Л. Сука, Л. Чижевську та ін.

Науковий доробок у розрізі теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку й аналізу в лісовій галузі належить таким дослідникам, як Б. Богач, Т. Вовчук, Н. Дружинська, В. Гоцуляк, О. Задорожня, І. Замула, М. Корінько, І. Лазаришина, Л. Максимів, О. Олійничук, Н. Правдюк, М. Пушкар, М. Чік, Ю. Цаль-Цалко, О. Шавурська та ін.

Необхідність удосконалення управління раціональним лісокористуванням через поліпшення обліково-аналітичного забезпечення з урахуванням напрацювань вітчизняної школи бухгалтерського обліку й економічного аналізу визначили актуальність теми дисертації, мету, завдання й основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування України за темами: «Розробити систему управління відтворенням біологічних ресурсів України: економічний вимір, оцінка, прогноз» (номер державної реєстрації 0111U008871) і «Формування аналітико-прогностичної системи управління стратегічним розвитком підприємств аграрної сфери» (номер державної реєстрації 0116U008082). Автором дисертації проведено дослідження на державних підприємствах лісового господарства, за результатами якого сформовано теоретико-методичні положення й обґрунтовано практичні рекомендації з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення оцінки стану лісових ресурсів і управління їх раціональним використанням і відтворенням.

Мета та завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи – обґрунтування теоретичних засад і розроблення практичних рекомендацій із удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням, спрямованого на активізацію управлінського впливу для реалізації функцій лісу в контексті збалансованого розвитку підприємств галузі. Відповідно до поставленої мети визначено і вирішено такі завдання:

- систематизувати і поглибити наукове трактування сутності категорії «раціональне лісокористування» щодо напрямів його пізнання, включаючи значення лісу для існування людини; обліково-аналітичне відображення цих елементів для потреб управління нарощуванням суспільних користостей лісу;

- удосконалити структурно-функціональну класифікацію лісових ресурсів із виокремленням показників/індикаторів їх стану, використання і відтворення як системоутворюючого базису обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням;

- розвинути методичні підходи до дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління, оцінки стану, формування і використання лісових ресурсів як передумови створення управлінського середовища для реалізації положень сталого розвитку лісогосподарських підприємств;

- оцінити сучасний стан і тенденції розвитку лісокористування України з метою їх врахування при розробленні системи обліково-аналітичного забезпечення ефективного управління діяльністю підприємств галузі;

- виявити та поглибити наукові основи оцінки обліково-інформаційних джерел, які враховували б місце розташування підприємств і природно-

господарські особливості лісу, що підвищує результативність вирішення управлінських ситуацій, пов'язаних із раціональним лісокористуванням;

- продіагностувати з використанням SWOT-аналізу діюче обліково-аналітичне забезпечення управління лісокористуванням для оцінки якості ведення обліку й аналізу та обґрунтування напрямів їх поліпшення;

- сформулювати концептуальні підходи до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням, орієнтовані на своєчасне забезпечення зацікавлених користувачів об'єктивною інформацією, як передумови реалізації підприємствами основних функцій лісу;

- обґрунтувати парадигму обліково-аналітичного процесу забезпечення управління раціональним лісокористуванням на підприємствах галузі;

- розробити праксеологічні засади реалізації запропонованого обліково-аналітичного забезпечення управління для підвищення його впливу на соціально-економіко-екологічний розвиток підприємств лісової галузі.

Об'єкт дослідження – процес формування обліково-аналітичного середовища в лісогосподарських підприємствах як необхідного чинника результативного управління раціональним лісокористуванням. Поглиблене монографічне дослідження здійснювалося за матеріалами державних підприємств лісового господарства Кіровоградської області.

Предмет дослідження – комплекс теоретичних, методичних і прикладних аспектів обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням як передумова збалансованого розвитку лісогосподарських підприємств.

Методи дослідження. Науково-методичною основою дисертації є фундаментальні положення сучасної економічної теорії, бухгалтерського обліку й економічного аналізу, наукові розробки вітчизняних і зарубіжних учених із проблем управління, кадастрової оцінки, моніторингу стану і продуктивності екосистем, біологізації економіки лісівництва, екологізації та раціоналізації природокористування.

Для досягнення поставленої мети роботи та вирішення головних завдань було застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. А саме: абстрактно-логічний – при окресленні мети, завдань, теоретичних засад формування положень наукової новизни, висновків і пропозицій дисертації; системно-комплексний підхід – при уточненні сутності лісових ресурсів і чинників їх раціонального використання, національних і міжнародних законодавчо-нормативних актів, доробку вітчизняних та іноземних науковців із проблем обліку й аналізу стану, використання і відтворення лісових ресурсів; статистико-економічні методи, зокрема статистичне спостереження та графічна візуалізація для оцінки динаміки основних показників; причинно-наслідкових зв'язків – при застосуванні SWOT-аналізу, розробленні методичних підходів до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення з урахуванням вимог національних і міжнародних положень із обліку та фінансової звітності, спрямованих на активізацію управління раціональним лісокористуванням.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні документи щодо реалізації положень концепції сталого розвитку міжнародним

співтовариством і Україною, офіційні документи Державного агентства лісових ресурсів України, Державної служби статистики України, виробничого об'єднання «Укрдержліспроект», матеріали науково-практичних конференцій, річні й оперативні звіти державних підприємств лісового господарства Кіровоградського обласного управління лісового та мисливського господарства, інформація Інтернет-видань і веб-сайтів, власні спостереження та розрахунки автора.

Наукова новизна одержаних результатів. Найвагомими результатами, що характеризують наукову новизну, особистий внесок автора і виносяться на захист, є наступні:

уперше обґрунтовано системоутворюючі чинники раціонального лісокористування, які є основою формування екологічної декларації з моніторингу стану навколишнього природного середовища в сфері лісових ресурсів і науковим підґрунтям розроблення обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень ведення підприємствами галузі багатофункціонального сталого лісового господарства (С. 7);

удосконалено:

– тлумачення сутності категорії «раціональне лісокористування», під яким розуміють науково обґрунтоване використання лісових ресурсів в обсягах і способами, що забезпечують збалансований еколого-соціально-економічний розвиток, підтримання високої продуктивності лісоресурсного потенціалу, його відтворення й охорону, гармонізацію взаємодії суспільства і лісу, що є базисом формування обліково-аналітичного забезпечення управління досягненням цих параметрів (С. 17);

– концептуальні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення управління на підприємствах лісогосподарської галузі, з урахуванням запитів зацікавлених користувачів щодо об'єктивної інформації про рівень, терміни і витрати на досягнення визначеної мети, дієвість внутрішніх механізмів і зовнішніх чинників, що обумовлюють створення високоякісного обліково-аналітичного продукту (С. 11);

– методичні засади розроблення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням, які є умовою поліпшення діючих та/або впровадження нових облікових і аналітичних технологій, спрямованих на підвищення релевантності інформаційного продукту для результативного управління розвитком підприємств галузі в контексті створення умов раціонального лісокористування (С. 12–13);

– праксеологію обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням через удосконалення змісту і структури аналітичних рахунків бухгалтерського обліку як одного з основних джерел об'єктивного контролю формування власних коштів для самофінансування діяльності; поліпшення документування й удосконалення облікових процедур із відображення відходів деревообробки, супутньої лісопродукції, недеревних ресурсів і «невагомих» корисностей лісу (С. 14–16);

набули подальшого розвитку:

– методичні підходи до дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління формуванням і відтворенням лісових ресурсів через синтез використовуваних методів, способів і прийомів, орієнтованих на розроблення заходів збалансованого розвитку лісогосподарських підприємств (С. 8);

– передумови формування обліково-аналітичного забезпечення управління з урахуванням стану і тенденцій використання та відтворення лісових ресурсів, пов'язаних із особливостями лісу, розширенням попиту на окремі види лісопродукції (послуги), доцільністю організації приватно-державного партнерства тощо (С. 8);

– наукові підходи до якості та повноти обліково-інформаційного відображення лісокористування, включаючи згідно імплементації до Міжнародних стандартів фінансової звітності нововведення: передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» з урахуванням положень, за якими лісогосподарські підприємства мають статус суб'єктів суспільного інтересу; Директиви ЄС 2013/34/ЄС, що, на відміну від існуючих підходів, сприяє підвищенню релевантності обліково-інформаційного продукту і створює передумови для результативного управління лісокористуванням і обґрунтування заходів соціально-економічного зростання підприємств лісової галузі. Автором запропоновано форму Звіту про платежі на користь держави, що підвищить деталізацію інформації про податки, збори та інші платежі лісових господарств, належні до сплати на користь держави відповідно до вищезгаданого Закону та контроль використання лісових ресурсів (С. 9);

– методичний інструментарій для використання результатів SWOT-аналізу обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю лісогосподарських підприємств, що дає змогу виявляти його недоліки й обґрунтовувати перспективні напрями вдосконалення (С. 10).

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження, розкриті в роботі, полягають у розробленні рекомендацій із удосконалення організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку й економічного аналізу операцій із лісокористування. Пропозиції щодо побудови обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням схвалено та прийнято до впровадження ДП «Олександрівське лісове господарство» (довідка № 02-18/256 від 27.09.2017 р.). Розроблення системи обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням та удосконалення методики обліку й аналізу додаткових джерел фінансових ресурсів застосовано у ДП «Чорноліське лісове господарство» (довідка № 03-12/196 від 29.09.2017 р.). Окремі результати дослідження використовуються у навчальному процесі Національного університету біоресурсів і природокористування України при викладанні дисципліни «Аналіз господарської діяльності» (акт від 02.11.2017 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, в якій викладено авторський підхід до вирішення важливого наукового завдання – теоретичного обґрунтування та розроблення практичних

рекомендацій щодо обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням. Сформульовані у дисертації теоретико-методичні положення, висновки та пропозиції належать особисто здобувачу та є її науковим доробком.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися й отримали позитивну оцінку на: VI Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 2014 р.); Міжнародній науково-практичній інтернет конференції «Національне виробництво й економіка в умовах реформування: стан і перспективи інноваційного розвитку та міжрегіональної інтеграції» (м. Кам'янець-Подільський, м. Тернопіль, 2015 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегія економічного розвитку України: теоретичні засади та механізми реалізації» (м. Ніжин, 2016 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку» (м. Чернігів, 2016 р.); II Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих учених «Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Вінниця, 2016 р.); I Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки» (м. Ужгород, 2017 р.); Міжнародній науковій конференції «Сучасні тенденції розвитку соціальної відповідальності бізнесу» (м. Лісабон, Португалія, 2017 р.).

Публікації. Основні положення дисертації знайшли відображення в 15 наукових працях, із яких стаття у колективній монографії, стаття у науковому фаховому виданні України, 5 статей у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз даних, стаття в іншому науковому виданні, 7 тез наукових доповідей.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотацій, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 271 сторінку комп'ютерного тексту, у тому числі 19 таблиць, 21 рисунок і 34 додатки. Список використаних джерел налічує 150 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність обраної теми дослідження, сформульовано мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, відображено наукову новизну, практичне значення одержаних результатів та їх апробацію.

У першому розділі **«Теоретичні засади обліково-аналітичного забезпечення управління станом, використанням і відтворенням лісових ресурсів»** розглянуто екзистенціально-інформаційну сутність категорії «раціональне лісокористування»; розвинуто структурно-функціональну класифікацію показників/індикаторів; оцінено передумови формування обліково-аналітичного забезпечення управління використанням і відтворенням лісових ресурсів.

За результатами аналізу категорій «ліс», «лісові ресурси», «раціональне лісокористування» зроблено висновок, що хоча вони і морфологічно пов'язані, але є самостійними об'єктами дослідження. «Ліс» характеризує площу, зайняту деревами та кущами; «лісові ресурси» – матеріальні цінності, запаси, які використовує людина для створення відповідних умов для життя, а «раціональне лісокористування» передбачає якісний бік використання потенціалу лісу і розширене його відтворення через використання лісових ресурсів в обсягах і способами, які б не порушували збалансованого лісокористування, збереження і нарощування користностей лісу.

Синтезуючи точки зору різних авторів, запропоновано уточнене трактування категорії «раціональне лісокористування», яке передбачає найдоцільнішу реалізацію користності лісу, в контексті основних функцій: природно-екологічної, соціально-економічної, комерційно-виробничої (рис. 1).



Рис. 1. Системоутворюючі чинники раціонального лісокористування
Примітка. *Функції раціонального лісокористування

Пізнання й управління функціями здійснюють через систему структурно-функціональних показників/індикаторів, розрахунок яких можливий тільки за наявності фіксованої обліково-звітної інформації.

Деякою мірою оцінити реалізацію функцій лісових ресурсів можна через механізм економічної оцінки користностей лісу, як додатка до існуючої системи інших механізмів реалізації принципів раціонального лісокористування (план діяльності, ціна, собівартість, прибуток тощо).

Для одержання конкретної оцінки лісового ресурсу застосовують різні методи, хоча не всі вони належно розроблені, в них є протиріччя, однак, на їх основі можна хоча б наближено оцінити економічну цінність лісу. В багатьох випадках можна констатувати факт «недооцінки» лісу, оскільки маємо заниження його цінності. Це пояснюється неспроможністю економічно оцінити всі складності функцій лісу, взаємозв'язків, системно-комплексну взаємодію, ендогенно-екзогенну взаємозалежність. У діяльності підприємств лісового

господарства України (надалі – лісгоспи) найпоширенішим є витратна концепція та рентний метод. Зокрема, оцінка деревостану (молодняк і стиглі насадження), ссавців і пернатих здійснюється за витратно-рентною методикою; оцінка саджанців – на основі витратного підходу.

Якщо лісопродукція легко піддається обліку, економічній оцінці, обміру, зважуванню, то «невагомі» (рекреаційні) корисності лісу важко оцінити, в об'єктивному розумінні його можна вважати безцінним. Це і визначає відсутність обліку, аналізу і лісоуправління, яке покликане забезпечити збалансовану композицію дотримання принципів економічного, екологічного та соціального підходів у веденні лісового господарства. У зв'язку з інтенсифікацією лісокористування виникла необхідність його переведення на наукові засади, що створює передумови раціонального використання лісового потенціалу й уникнення непоправних наслідків. Цього неможливо зробити без належного обліково-аналітичного забезпечення управління цими процесами.

У другому розділі **«Стан обліково-аналітичного забезпечення управління лісокористуванням»** розглянуто сучасний стан лісокористування України та монографічно – Кіровоградського обласного управління лісового і мисливського господарства, як малолісного регіону; виявлено актуальні проблеми лісокористування й оцінено відповідність діючого обліково-аналітичного забезпечення управління їх вирішенням.

Результати моніторингу стану лісового господарства України є підставою для висновку, що існуючий рівень лісистості нижчий за науково обґрунтований. В останні роки спостерігаються стійкі тенденції знеліснення та зростання площі загиблих лісових насаджень через: зменшення лісозахисних заходів, зокрема з боротьби зі шкідниками та хворобами лісу; скорочення державного фінансування розвитку галузі; розширення недозволених вирубувань; наявність значної питомої ваги перестійних малопродуктивних деревостанів; низький запас деревини у віці головного користування порівняно із запасом цільових еталонних насаджень; значну частку насаджень із недопустимо низькою питомою вагою головних порід у складі мішаних насаджень і незадовільною товарною структурою насаджень; неефективну переробку лісовідходів; зменшення чисельності мисливських тварин; невикористання рекреаційних можливостей лісу тощо.

Із аналізу діяльності лісгоспів Кіровоградського обласного управління лісового і мисливського господарства можна зробити висновок, що вона є ресурсно-спрямованою, але кругообіг життя лісового біоценозу та раціональне лісокористування неможливе без належного відтворення. Спираючись на офіційні статистичні дані, слід зауважити, що обсяг лісовідтворення зменшується, а природне поновлення лісу незначне. Це потребує нарощування садіння, висівання та лісорозведення, що відбувалося за рахунок державного фінансування, постійно зменшуваного, а з 2016 року повністю відсутнього. Хоча програми «Ліси України» і, зокрема, «Ліси Кіровоградщини», визначають науково розрахований обсяг насаджень, але лісгоспи цю діяльність мають здійснювати за рахунок власних коштів.

Результати дослідження підтверджують, що системне врахування в управлінні раціональним лісокористуванням сучасних тенденцій неможливе без їх об'єктивного облікового відображення та глибокого аналітичного осмислення. Оцінка сучасного стану обліково-інформаційного забезпечення управління лісокористуванням дає підстави для висновку, що воно не завжди достатнє для розроблення управлінських рішень із регулювання різнохарактерних процесів. Зокрема, для розрахунку показників/індикаторів, що характеризують виробничо-комерційну діяльність лісових господарств, сучасні джерела інформації покривають майже на 80 %. Сформованими об'єктами обліку й аналізу є готова деревна продукція, лісова сировина власного виробництва, витрати на заготівлю лісової продукції, витрати на переробку, витрати на вирощування лісових культур, витрати на догляд за ними та їх охорону, загальновиробничі й загальногосподарські витрати. Проте, за сучасної організації обліку не всі показники/індикатори можна розрахувати. Поза обліком залишаються ресурси недеревного походження, відходи, пов'язані з переробкою деревини, та рекреаційні послуги тощо. Це обмежує оцінку виконання лісами своїх функцій і результативне управління їх використанням.

Значно нижчий рівень інформаційного забезпечення реалізації соціально-економічної функції (до 60 %). Це відноситься до показників/індикаторів, що дозволяють оцінювати результативність організації ведення лісового господарства на засадах державно-приватного партнерства та рівень стимулювання виконання функціональних обов'язків працівниками лісгосподарських підприємств, що зумовлює значну плінність кадрів, особливо висококваліфікованих спеціалістів. Дослідження показало, що найбільш недостатнім є інформаційне забезпечення реалізації природно-екологічної функції (до 40 %). Слід відмітити, що певна інформація є в лісотехнічній документації. Але практично відсутня інформація про облікове відображення витрат на ліквідацію екологічних наслідків надзвичайних ситуацій у лісі, немає інформації і для оцінки об'єктивності величини ренти, для визначення ціни на рекреаційні послуги тощо.

У зв'язку з інтеграційними процесами має місце імплементація законодавства України до Міжнародних стандартів фінансової звітності. І, оскільки більшість лісгоспів здійснюють свою діяльність на засадах самофінансування, тобто не є бюджетними установами, вони мають дотримуватися рекомендацій Директиви ЄС 2013/34/ЄС від 26 червня 2013 року (надалі – Директива). Важливо зазначити, що лісгоспи відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (надалі – Закон) мають статус суб'єктів суспільного інтересу, також ліси є національним багатством згідно з Лісовим кодексом України. Тому, лісгоспи повинні складати та публікувати звітність відповідно до класифікації підприємств за положеннями Директиви. Також подавати Звіт про управління, Звіт про платежі на користь держави (автор запропонувала форму такого звіту), проводити аудит, консолідувати фінансову звітність. Ведення обліку з урахуванням положень Директиви значно розширює управлінські можливості

обліково-аналітичного забезпечення управління, а також його практичну господарську корисність. Автором запропоновано доповнення до облікової політики лісгоспів, зокрема з урахуванням вимог Закону й окремих пунктів Директиви, щодо ведення бухгалтерського обліку.

Для визначення важливості обліково-аналітичного забезпечення як особливої філософії стратегії управління діяльністю лісового господарства автор скористався методичним підходом, що ґрунтується на застосуванні матриці SWOT-аналізу. В контексті дослідження об'єктом такого аналізу було обліково-аналітичне забезпечення управління лісовими ресурсами (табл. 1).

Таблиця 1

Матриця SWOT-аналізу обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю лісгосподарських підприємств (фрагмент)

Сильні сторони	Слабкі сторони
1) організація обліку; 2) первинний облік; 3) облік готової продукції; 4) система бухгалтерського обліку формування інформації про наявність, стан лісових ресурсів і використання лісопродукції; 5) інвентаризація та відображення заготовленої деревини у повному обсязі; 6) наявність звітності зі сталого розвитку; 7) ведення електронного обліку деревини; 8) підготовка і подання звітності; 9) статистичний облік; 10) використання комп'ютерних програм і технологій; 11) аналіз основних виробничо-комерційних показників	Відсутність: 1) періодичної переоцінки активів і розподілу витрат, пов'язаних із тривалим періодом росту; 2) обліку й аналізу недеревної продукції; 3) в обліку «невагомих» корисних характеристик лісу; 4) первісне оцінювання лісових насаджень із наступним формуванням вступного балансу; 5) облік відходів лісозаготівель; 6) інвентаризація деревини на корені; 7) відображення в обліку мисливських угідь. Неузгодженість: 1) обліку з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності; 2) системи обліку вимогами ефективного управління витратами. Недосконалість: 1) обліку витрат сировини в процесі її переробки; 2) обліку мисливських ресурсів; 3) системи аналізу господарської діяльності лісгоспу. Непродуманість: ідентифікації продукції деревного і недеревного походження, не визначено порядок її калькулювання. Несистемність: 1) відображення витрат на ліквідацію екологічних наслідків надзвичайних ситуацій; 2) сертифікації лісів. Непрописані: в обліковій політиці зміни, зумовлені вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Директиви ЄС 2013/34/ЄС тощо
Можливості	Загрози
1) впровадження в практику роботи бухгалтерів та аналітиків переваг екологічного й стратегічного обліку та аналізу; 2) використання в аналізі результатів статистичного спостереження, включаючи дані GIS-технологій, за станом, використанням і відтворенням лісу; 3) поліпшення якості управління шляхом синтезу облікової й аналітичної інформації	1) деструктивні зміни в галузі; 2) знецінення національної валюти та несприятливі зрушення в курсах валют; 3) політична, законодавча, економічна, фіскальна, соціальна, демографічна та природно-кліматична нестабільність; 4) незацікавленість керівних органів у достовірній інформації; 5) недосконала система державного стимулювання розвитку галузі; 6) зростання податкового навантаження; 7) відсутність достатньої величини оборотних коштів для модернізації виробництва та нарощування лісовідтворення; 8) нерегулярність проведення економічного аналізу

За результатами SWOT-аналізу оцінено значення та вплив обліку й аналізу на результативність діяльності лісгоспів, з виокремлення сильних і слабких сторін, загроз та можливостей, що дає можливість розкрити їх необхідність і глибину для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і визначити напрями вдосконалення обліково-аналітичної інформації.

У третьому розділі «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням» сформовано концептуальні підходи до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення

управління; уточнено парадигму та праксеологію його реалізації в умовах сучасних викликів: зростання антропогенного навантаження на природу, зміни клімату, необхідність нарощування заліснення території України, зменшення державної підтримки галузі, триваюче «споживацьке» ставлення до лісу тощо.

Розроблений комплекс теорії та методичного інструментарію обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням узагальнює отримані результати в аспекті формування концептуальних підходів до розвитку національно важливої лісогосподарської галузі, яка має свої особливості, з виокремленням їх складових – мети, принципів, функцій, забезпечуючих механізмів і завдань, що є передумовою створення високоефективного обліково-аналітичного продукту (табл. 2).

Таблиця 2

Концептуальні підходи до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням

Елементи	Змістове наповнення
Мета	забезпечення якісною та своєчасною обліково-аналітичною інформацією зацікавлених користувачів для прийняття поточних/стратегічних рішень із підсилення управлінського впливу на реалізацію функцій лісу, що є основою раціонального користування
Функції	1) планова; 2) організаційна; 3) облікова; 4) контрольна; 5) аналітична; 6) оцінювальна
Принципи	1) ефективність; 2) раціональність; 3) науковість; 4) релевантність; 5) надійність; 6) єдність
Процеси	продукт для забезпечення управлінської діяльності лісгоспу, що формується з фіксації, обробки, аналізу господарських операцій, пов'язаних із доглядом, відтворенням лісових ресурсів, заготівлею, переробкою, реалізацією лісової продукції з подальшим складанням фінансової звітності, підготовкою аналітичної інформації для управління
Механізми	1) « хто і кого забезпечує » необхідною інформацією, тобто суб'єкт – працівники облікового апарату лісгоспу забезпечують потреби аналітичного, економічного, планового відділів, керівництво різних внутрішньосистемних ієрархічних рівнів, і зовнішніх користувачів – фіскальні органи, служба статистики, громадськість; 2) « чим забезпечує », тобто об'єкт – обліковою й аналітичною інформацією про операції з лісовими ресурсами: господарські процеси – заготівля лісової продукції, її переробка та реалізація, відтворення лісових ресурсів; результати і наслідки діяльності; 3) « рівень забезпечення »: інформація про лісокористування повинна надаватися в достатньому обсязі для її використання, але в межах функціональних обов'язків, при цьому не дублюючи повноваження і функції облікового персоналу й аналітиків. Недоотримання або занадто детальна інформація знижує рівень прийняття обґрунтованих рішень, призводить до неоптимального використання потенційних можливостей; 4) « яким чином забезпечує »: за допомогою формування обліково-аналітичного забезпечення з використанням програмних продуктів, електронного обліку деревини, які обробляють надану інформацію, що є базою для розробки можливих рішень, прогнозів і планових показників, обґрунтування заходів із поліпшення фінансового стану, підвищення конкурентоспроможності й інвестиційної привабливості лісгоспу; 5) « в які терміни забезпечує »: критерієм є своєчасність надання користувачам запитуваної інформації; 6) « якість забезпечення »: інформація має власні критерії корисності й якості, які залежать від досвіду, кваліфікації, рівня виконання обов'язків обліковцями, аналітиками
Завдання	1) забезпечення внутрішнього персоналу та зовнішніх користувачів обліково-аналітичною інформацією з належним рівнем деталізації/узагальнення, якості, у визначені терміни; 2) збір, фіксація, обробка, узагальнення й аналіз господарських фактів витрат на догляд, лісозаготівлю та лісовідновлення; 3) облік і аналіз готової лісопродукції й її собівартості; 4) формування облікової інформації за видами обліку; 5) визначення обсягу лісокористування й якості лісової продукції з виявленням причинно-наслідкових зв'язків, які їх зумовили; 6) аналіз доцільності впровадження окремих елементів обліку та контролю; 7) оцінка ефективності використання фінансових, трудових і матеріальних ресурсів; 8) аналіз результативності системи управління; 9) моніторинг дотримання запланованих обсягів використання ресурсів, засобів, коштів, досягнення результатів і цілей; 10) оцінка фінансового стану та результатів/наслідків діяльності лісгоспу

Виконанню основних принципів розвитку лісового господарства, закладених Державним агентством лісових ресурсів України в Стратегію сталого розвитку й інституційного реформування лісового господарства на період до 2022 року (обмеження приватизації лісів чи надання їх у концесію; визнання багатофункціональності лісового господарства; розкриття поняття «лісове господарство», яке априорі повинне включати заготівлю деревини та реалізацію заготовленої продукції; збереження державної структури управління лісовим господарством і створення спеціалізованої служби для проведення національної інвентаризації лісів; віднесення лісового господарства до пріоритетних галузей економіки; організація ринку деревини в Україні відповідно до міжнародних стандартів і договорів, підписаних і ратифікованих державою), сприятимуть авторські розробки щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням у розрізі його системоутворюючих чинників (див. рис. 1), оскільки вони спрямовані на підвищення інформаційної корисності для результативного управління лісовим господарством і нарощування його суспільної значимості (табл. 3).

Таблиця 3

Синергічність обліково-аналітичного забезпечення в розрізі системоутворюючих чинників раціонального лісокористування

Функції лісу	Напрями	Запропоновані заходи з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення
Природно-екологічна	Розширене відтворення	усі загальновиробничі витрати розподіляти на заготівлю та відтворення залежно від площі лісової ділянки, витрати на лісовідтворення відображати у складі витрат на формування довгострокових біологічних активів
	Екологічна безпека	для формування інформації про витрати на ліквідацію негативних екологічних наслідків надзвичайних ситуацій у лісі – субрахунок 978 «Витрати на ліквідацію наслідків від надзвичайних ситуацій в лісі»
Комерційно-виробнича	Обсяги використання	1) багатокомпонентні аналітичні рахунки до рахунку 23 «Виробництво»; 2) класифікація лісопродукції й її облікове відображення, з порядком визначення відходів, супутньої й недержавної лісопродукції, й інших побічних використань; 3) рентні суб- і аналітичні рахунки у розрізі видів лісових ресурсів, використовуваних у виробництві й оренді
	Економічна доцільність	
	Способи використання	
Соціально-економічна	Суспільна користь	1) згідно Закону лісгоспи мають статус суб'єктів суспільного інтересу, тому необхідне відображення в обліковій політиці пунктів щодо дотримання вимог Директиви ЄС 2013/34/ЄС; 2) введення Звіту про платежі на користь держави, Звіту про управління, Звіту про прозорість; 3) рекреаційні послуги: одержання коштів від цих послуг: Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними» з визначенням фінансового результату
	Право користування	за умов державно-приватного партнерства об'єктом обліку можуть бути лісові ділянки з оцінкою, що здійснюється за формулою: $D = (V - LVV) / P,$ де D – дохід від вирубки, грн/га, м ³ ; V – вартість отриманої лісової ділянки, грн; LVV – ліквідна вартість ділянки, грн; P – величина лісової ділянки, га, м ³ .

Такі підходи є основою формування парадигми обліково-аналітичного забезпечення, яка полягає у пошуку нових технологій роботи з даними, новітніх прийомів їх структуризації, підпорядкованих підвищенню результативності управління раціональним лісокористуванням. У сучасних умовах під

управлінням раціональним лісокористуванням розуміють комплекс ключових положень, що дозволяє зберігати його спрямованість, і дії в умовах, коли лісгоспи, як і більшість лісгоспів, що працюють на ринку, зорієнтовані на одержання прибутку – одного з основних показників ефективності їх економічної діяльності. Це, у свою чергу, вимагає пошуку покупців й укладення найвигідніших контрактів із продажу готової продукції та зниження собівартості лісгосподарських робіт без втрат у якості їх виконання. Також лісгоспи повинні вести діяльність із урахуванням положень державної лісової політики, тобто дотримуватись низки екологічних, соціальних та економічних норм. Вищезгадані чинники й умови вимагають створення в лісгоспі результативної системи управління, яка б оптимізувала використання засобів і предметів праці, трудових і фінансових ресурсів, забезпечувала поліпшення господарської діяльності та збереження лісової екосистеми, що в сьогоденні умовах зменшення державного фінансування розвитку галузі забезпечити досить складно, оскільки вимагає розширення обсягів лісокористування та лісовідтворення. Основним джерелом надходження коштів для вирішення цих проблем залишається нарощування виходу ліквідної (ділової) деревини, що без розширеного лісовідтворення порушує нормальний кругообіг лісокористування. Таким чином, стає актуальним пошук шляхів для збільшення величини власних коштів лісгоспів, щоб у подальшому забезпечити нарощування лісовідтворення, дбайливіший догляд за насадженнями та реалізацію інших заходів, спрямованих на нормальне функціонування лісової галузі. Крім того, ці заходи забезпечуватимуть наповнення державного та місцевого бюджетів і зміцнюватимуть фінансовий стан лісгоспів, як передумову їх стабільного соціально-економічного розвитку.

Для встановлення суспільної думки щодо можливостей лісу автором у 2017 році проведено анкетування працівників лісгоспів (рис. 2).



Рис. 2. Результати соціологічного опитування працівників лісгоспів Кіровоградського обласного управління лісового і мисливського господарства для визначення перспективних напрямів діяльності

Метою опитування було виявлення, з погляду користувачів лісу, основних напрямів раціонального його використання за умов розширення функціонування лісгоспів на засадах самоокупності.

Дослідження показало, що в сучасних умовах респонденти надали перевагу використанню лісу через заготівлю деревини. Однак, як зауважувалось, раціональне лісокористування передбачає й інші напрями, для управління якими повинна бути створена відповідна система бухгалтерського обліку й економічного аналізу.

У роботі раціональне лісокористування розглядається як комплексне поняття, яке включає пропозиції щодо виваженого управління станом, використанням і відтворенням лісових ресурсів деревного та недеревного походження, а також «невагомим» корисностей лісу. Для ефективного управління потрібна додаткова інформація, яку можна отримати із запропонованих субрахунків до синтетичного рахунку 23 «Виробництво», а саме 231 «Витрати на ведення лісового господарства», 232 «Заготівля лісових ресурсів», 233 «Переробка лісових матеріалів і деревообробка», 234 «Використання корисних властивостей лісів», 235 «Допоміжні виробництва», 236 «Витрати на виконання робіт за рахунок бюджетних коштів». До цих субрахунків можуть відкриватися безпосередньо аналітичні рахунки за об'єктами (рис. 3).



Рис. 3. Аналітичні рахунки до рахунку 23 «Виробництво» в лісгоспі

При раціональній організації виробництва (вирощування), заготівлі та реалізації відходів деревини та недеревних видів продукції лісові господарства можуть забезпечити додаткові надходження грошових коштів. Класифікація лісопродукції, порядок визначення відходів та їх обліку наведено у табл. 4.

Таблиця 4

Класифікація лісової продукції та її облікове відображення

Деревна продукція		Відходи деревної продукції	Побічне використання. Недеревна (сільськогосподарська продукція)
Стовбурна деревина	Супутня продукція		
Класифікація лісової продукції			
деревний хлист; ділова деревина (сортименти); деревина дров'яна для технологічних потреб (деревина технологічна); дрова	живиця; пні; луб; кора; деревна зелень; деревні соки; деревне вугілля; інші другорядні лісові матеріали, передбачені нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства	відходи крони (хвоя, листя, гілки, сучки, тонкомірні верхівки); коріння; хворост; хмиз; кускові відходи; м'які відходи (тирса, стружка)	сіно; гриби; дикорослі ягоди, плоди, горіхи, гриби; лікарські рослини; мед; збирання лісової підстилки; заготівля очерету
Субрахунки та їх призначення			
рахунок 26 «Готова продукція» має аналітичні рахунки: 1) 261 «Лісопродукція, заготовлена від рубок догляду та санітарних рубок»; 2) 262 «Лісопродукція, заготовлена від рубок головного користування»; 3) 263 «Пилопродукція (лісопродукція) цехів переробки деревини (нижніх складів)»	1) субрахунок 264 «Супутня лісопродукція, заготовлена від рубок догляду та санітарних рубок»; 2) субрахунок 265 «Супутня лісопродукція, заготовлена від рубок головного користування»; 3) лісове насіння: субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	1) відходи які будуть використані в основному виробництві: субрахунок 201 «Сировина і матеріали»; 2) відходи які підлягають реалізації: субрахунок 209 «Інші матеріали»; 3) відходи, які підлягають переробці: – власними силами: субрахунок 209 «Інші матеріали»; – послуги сторонніх осіб: субрахунок 206 «Матеріали, передані в переробку»	субрахунок 29 «Недеревна продукція в лісовій галузі»

Примітка. Пропозиції автора наведено курсивом

Особливої уваги заслуговує введення в економічний обіг рекреаційних послуг та інших «невагомих» користностей лісу. Лісова рекреація та туризм, під якими розуміються різноманітні форми відпочинку в лісі, давно займає певне місце в житті суспільства, але в останні десятиліття вони за низької культури їх проведення перетворилися на потужний чинник антропогенного впливу на ліс. За належної організації вони також можуть бути вагомим джерелом фінансових надходжень і прибутку для підприємств лісового господарства.

Бухгалтерське відображення рекреаційних послуг у лісових господарствах можна здійснювати за традиційними процедурами. Зокрема, одержання коштів від цих видів діяльності можна відображати за дебетом рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та кредитом 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і потім визначати фінансовий результат. Ці послуги в лісогосподарських підприємствах, як суб'єктах суспільного інтересу, повинні регламентуватися нормативно-правовими актами.

Вагомим джерелом отримання коштів для подальшого відтворення лісових ресурсів може бути рента – дохід від власності, який сплачується власникам лісових ресурсів (державним лісовим господарствам) за право їх використання чи оренди протягом певного періоду. Для вдосконалення операцій із відображення ренти в бухгалтерському обліку пропонується відкривати аналітичні субрахунки в розрізі видів лісових ресурсів, які були використані у виробництві чи орендовані: рента від ресурсів деревного походження, рента від ресурсів недеревного походження, рента від мисливської фауни, рента від рекреаційних ресурсів тощо.

Чітке відображення ренти на рахунках бухгалтерського обліку дає змогу забезпечити дієвий контроль за формуванням додаткового джерела коштів за рахунок раціонального використання лісових ресурсів.

У зв'язку з високоінтенсивним використанням лісових ресурсів виникла необхідність його переведення на наукові засади, що створює передумови для раціонального використання наявного лісового потенціалу й уникнення непоправних наслідків, застосування превентивних заходів чи заходів із ліквідації цих ситуацій. Цього неможливо зробити без належного облікового забезпечення цих процесів. Такими основними ситуаціями в лісі є: 1) наслідки пошкодження/забруднення лісових ресурсів у результаті аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; 2) очисні роботи з ліквідації забруднення водних об'єктів після аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; 3) заходи з розчищення завалів та утилізації відходів від геофізичних, геологічних, метеорологічних надзвичайних ситуацій; 4) заходи з розчищення й утилізації відходів, утворених внаслідок процесів воєнного характеру на території лісгоспу та ін. Для формування інформації про витрати на ліквідацію негативних екологічних наслідків від надзвичайних ситуацій у лісі пропонується використовувати субрахунок 978 «Витрати на ліквідацію наслідків від надзвичайних ситуацій в лісі».

Результати досліджень, зокрема такі як визначення системоутворюючих чинників раціонального лісокористування в розрізі функцій і напрямів, можуть бути використані суб'єктами господарювання для вдосконалення форми екологічної декларації з моніторингу стану навколишнього природного середовища (в сфері лісових ресурсів), яка внесена Кабінетом Міністрів України до Плану заходів щодо реалізації Концепції реформування системи державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища в Україні (затвердженого урядовим розпорядженням від 23 травня 2018 р. № 353-р). Автором пропонується система контролю за раціональним

використанням лісової площі з зазначенням показників/індикаторів лісокористування та системоутворюючих чинників раціонального лісокористування. Ці показники в подальшому можна аналізувати, і за їх результатами або стимулювати діяльність лісгоспу, або застосовувати штрафні санкції.

Отже, запропонований комплексний підхід до обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням посилює якість бухгалтерського обліку та його контрольну функцію за використанням і нарощуванням лісового багатства, для подальшого формування й аналізу показників/індикаторів звітності, необхідних для прийняття науково-обґрунтованих результативних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

У дисертації узагальнено й теоретично обґрунтовано науково-методичні та практичні засади вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням. Сформульовані результати свідчать про досягнення мети дослідження і відображені у таких висновках:

1. Враховано, що повністю уникнути негативного впливу людини на довкілля, включаючи ліс, неможливо, оскільки вона повинна створювати необхідні умови для задоволення своїх потреб через здійснення господарської діяльності. Тому в дослідженні акцентовано увагу на збереженні та розширенні лісових масивів шляхом раціонального використання їх потенціалу. На основі аналізу екзистенціально-інформаційної сутності раціонального лісокористування сформовано категорію «раціональне лісокористування», як науково-обґрунтоване використання лісових ресурсів в обсягах і способами, які забезпечують збалансований еколого-соціально-економічний розвиток, підтримання продуктивності лісоресурсного потенціалу, його відтворення й охорону, гармонізацію взаємодії суспільства і лісу, що є базисом формування обліково-аналітичного забезпечення управління досягненням цих параметрів.

2. Розвинуто структурно-функціональну класифікацію показників/індикаторів лісових ресурсів у розрізі основних функцій лісу: екологічної, соціальної й економічної, яка дозволяє здійснювати оцінку управління станом, використанням і відтворенням лісових ресурсів і дає можливість розробляти прогностні моделі їх раціонального використання. Запропонована класифікація є основою систематизації показників/індикаторів лісових ресурсів для організації обліку й аналізу економічних процесів і результатів та оцінки діяльності лісгосподарських підприємств. На її основі сформовано системоутворюючі чинники раціонального лісокористування, які можна описати з позиції запропонованих функцій лісу, як природно-екологічна (екологічна безпека та розширене відтворення), комерційно-виробнича (обсяги та способи використання й економічна доцільність) і соціально-економічна (право користування та суспільна корисність). Зазначені напрями дають підґрунтя для наукової спрямованості дослідження з метою представлення заходів із

удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням.

3. Систематизовано і розвинуто методичні підходи до дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління використанням і відтворенням лісових ресурсів через розширення способів і прийомів, які дають змогу, крім загальногосподарських функцій лісу, дослідити інші, яких понад 60 і які не знайшли належного обліково-інформаційного відображення. Сформовано структурну композицію підходів (природно-екологічні, організаційно-правові, економічні, обліково-аналітичні, соціальні) для вивчення всіх аспектів і факторів лісу, системи ефективного лісокористування. Під час здійснення наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку можуть бути використані як загальнонаукові, так і специфічні методи, а також метод бухгалтерського обліку, який як самостійна прикладна наука має свої специфічні методи (хронологічне і систематичне спостереження – документування, інвентаризація; вимірювання господарських засобів і процесів – оцінка і калькулювання; реєстрація та класифікації даних із метою їх систематизації – подвійний запис; узагальнення інформації для прийняття управлінських рішень при складанні балансу та фінансової звітності). З емпіричних методів у дослідженнях найчастіше використовують спостереження й експериментальні методи. Згідно з вимогами ринку на перший план виходить суспільна корисність ресурсів лісу, тому на даний час актуальна економічна та вартісна оцінка цих ресурсів. У дисертації розглянуто категорію економічної оцінки ресурсів лісу; історичні етапи її формування та визначено, що у практичній діяльності лісгоспи використовують оцінку деревостану (молодняку та стиглих насаджень), ссавців і пернатих за витратно-рентною методикою, а оцінка саджанців відбувається на основі витратного підходу. Перспективою є інтегрально-комплексна теорія економічної оцінки лісових ресурсів, яка б враховувала позитивні аспекти різних підходів до оцінки.

4. Аналітичний моніторинг лісокористування України показав, що лісовий сектор до цього часу не зайняв належного місця ні в глобальній економіці, ні в національній, незважаючи на значний потенціал. Крім того, прибуток не покриває витрати на ведення лісового господарства. Протягом останнього десятиліття вартість продукції та послуг лісового господарства становить 0,2–0,5 % від ВВП країни, показник частки експорту деревини – 1,5 % від загального експорту. Причина пояснюється, з одного боку, малим обсягом заготівлі деревини через недостатність зрілих і перестійних дерев, а з іншого – відсутністю рубок догляду в молодих лісах, що знижує їх товарність. Така низька товарна цінність українських лісів пояснюється як високим відсотком виходу дров, так і штучним заниженням товарності експортної деревини. Задля вирішення цієї проблеми введено електронний облік деревини та частково сертифікацію лісів, але, як показує практика, вони не вирішили всіх проблем, пов'язаних із лісокористуванням. Для поглибленого його вивчення обрано Кіровоградське обласне управління лісового і мисливського господарства як типову територію лісостепової зони, розташованої в центрі країни. Не дивлячись на малу лісистість регіону, більшість підприємств мають

частку лісозаготівель до 90 % від всього обсягу діяльності. Це вказує на нераціональне використання лісових ресурсів. Через скорочення фінансування, а в останні роки його відсутність, лісгоспи мають здійснювати лісовідтворення за рахунок власних коштів. Тому розв'язання проблеми потребує пошуку нових шляхів для наповнення власного бюджету та поліпшення ефективності обліку та контролю доходів і витрат підприємств.

5. У результаті дослідження особливостей лісу й їх впливу на облік встановлено, що лісова галузь має свою специфіку та особливості, основними з яких є цикл виробництва більше 40 років; різноманітність лісопродукції та корисностей; розпорошеність по території; необхідність розширеного відтворення, пов'язаного з низькою культурою господарювання та низьким залісненням і зміною природно-кліматичних умов, недостатнім використанням приватно-державного партнерства для реалізації окремих функцій лісу. Це потребує врахування при формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління лісокористуванням. Щодо обліково-інформаційного забезпечення, то варто відмітити, що лісгоспи згідно з положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» мають статус суб'єктів суспільного інтересу, тому повинні вести облік з урахуванням положень у відповідності до класифікації підприємств Директиви ЄС 2013/34/ЄС. Необхідно в обліковій політиці лісових господарств передбачити пункти, що стосуються ведення бухгалтерського обліку, а також вимог до складання звітності згідно імплементації до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Запропоновано форму Звіту про платежі на користь держави, в якій передбачено систематизацію інформації про податки, збори та інші платежі лісових господарств, належні до сплати на користь держави.

6. Результати діагностики ведення бухгалтерського обліку й аналізу лісових господарствах Кіровоградського обласного управління лісового і мисливського господарства підтвердили недосконалість їх методики й організації та стали відправними моментами для розроблення заходів щодо поліпшення. За результатами SWOT-аналізу оцінено значення і вплив обліку й аналізу на успішність діяльності лісгоспу. Зокрема, через групування витрат за статтями калькуляції; вдосконалення процедур обліку витрат на лісозаготівлю; ідентифікацію витрат, які формують собівартість лісовідтворення; обґрунтування переваг і недоліків впровадження електронного обліку деревини тощо. З використанням матриці SWOT-аналізу виявлено й оцінено сильні та слабкі сторони, можливості і загрози організації обліково-аналітичного забезпечення підприємств, що є філософією стратегії формування інформаційного середовища їх управління.

7. Удосконалено концептуальні підходи до обліково-аналітичного забезпечення і визначено його як продукт для потреб управління діяльністю лісогосподарського підприємства, що сформувався з фіксації операцій по витратах на відтворення лісових ресурсів, витратах на заготівлю, переробку та реалізацію лісової продукції, їх подальшу обробку, а також операцій із іншими еколого-соціально-економічними ресурсами тощо, узагальнення й оцінки господарських операцій із використанням різних наукових методів, щоб в

подальшому формувати фінансову звітність та підвищувати релевантність інформації для управлінського впливу, здійснюваного різними користувачами.

8. Наступні покоління отримують від своїх попередників запас лісу на корені, і чим більший цей запас і краща його якість, тим більшим багатством володіє дане суспільство. Для раціонального використання і нарощування цього багатства повинно здійснюватися цілеспрямоване управління вирощуванням високопродуктивних насаджень, відтворенням мисливської фауни, охороною та раціональним використанням усього різноманіття лісових ресурсів. Для такого управління на основі новітніх принципів Державного агентства лісових ресурсів України (недопущення приватизації лісів; визнання багатофункціональності лісового господарства, яке апріорі повинне включати заготівлю деревини та реалізацію заготовленої продукції; пріоритетність галузі в економіці; організація ринку деревини в Україні тощо) пропонується використати авторські розробки з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням у розрізі його системоутворюючих чинників.

9. Задля раціонального кругообігу користування лісом і у зв'язку з тим, що в Україні галузь має переважно деревозаготівельну спрямованість, необхідно використовувати інші лісові ресурси, що буде додатковими джерелами фінансування для лісовідтворення. Поліпшенню управління цими процесами сприятиме модернізація рахунку 23 «Виробництво» із аналітичними рахунками для ефективнішого управління витратами, класифікацією лісопродукції з порядком віднесення на рахунки супутньої продукції, відходів, недеревної продукції та побічних використань; ведення детальних рахунків із обліку ренти; включення в об'єкти обліку рекреаційних послуг; для формування інформації по витратах на ліквідацію негативних екологічних наслідків надзвичайних ситуацій за їх видами з використанням субрахунку 978 «Витрати на ліквідацію наслідків від надзвичайних ситуацій в лісі» тощо.

Запропоновані заходи та зміни підвищують адаптацію обліково-аналітичної системи до вимог результативного управління розвитком сучасної економіки та раціонального використання усього різноманіття лісових багатств.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографія

1. Макаренко А. С. Особливості бухгалтерського обліку готової лісопродукції. Стратегічний розвиток підприємств аграрної сфери економіки України: аналітико-прогнозна оцінка: [колективна монографія]; під редакцією професора В. К. Савчука. К., 2017. 366 с. *(Здобувачем визначено вплив особливостей лісу на бухгалтерський облік у цілому та лісопродукції зокрема).*

Статті у наукових фахових виданнях України:

2. Макаренко А. С. Статистична оцінка використання і відтворення лісових ресурсів регіону: [електронний ресурс]. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 18. С. 586–595. Режим доступу до журналу:

<http://global-national.in.ua/issue-18-2017/25-vipusk-18-serpen-2017-r/3358-makarenko-a-s-statistichna-otsinka-vikoristannya-i-vidtvorennya-lisovikh-resursiv-regionu>.

**Статті у наукових фахових виданнях України,
включених до міжнародних наукометричних баз даних:**

3. Макаренко А. С. Обліково-інформаційне забезпечення відповідальності малого бізнесу лісового сектора в контексті вимог часу. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування. 2016. Вип. 249. С. 269–279.

4. Макаренко А. С. Економічна оцінка як один з методичних інструментів для цілей управління наявністю, використанням та відтворенням лісових ресурсів. Агросвіт. 2016. № 21. С. 48–56.

5. Макаренко А. С. Класифікація показників лісових ресурсів для формування обліково-аналітичного забезпечення. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 2. С. 56–62.

6. Макаренко А. С. Обліково-аналітичне забезпечення як фактор підвищення результативності управління раціональним лісокористуванням. *Agricultural and Resource Economic*: [електронний ресурс]. 2017. № 2. С. 109–121. Режим доступу до журналу: <http://are-journal.com/are/article/view/108>.

7. Макаренко А. С. Діагностика облікового відображення стану лісокористування. Облік і фінанси. 2017. № 2 (76). С. 36–42.

Стаття в іншому науковому виданні

8. Макаренко А. С. Визначення сутності поняття «раціональне лісокористування». Облік. Економіка. Менеджмент. 2015. Вип. 2 (6). С. 199–204.

Тези наукових доповідей:

9. Макаренко А. С. Роль бухгалтерського обліку у діяльності підприємств лісового господарства України. Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: VI Міжнародна науково-практична конференція, м. Луцьк, 6 грудня 2014 року: тези доповіді. Луцьк, 2017. С. 199–203.

10. Makarenko A. S. Das Konzept «die rationale Waldnutzung» im modernen Wirtschaftlichkeitsbedingungen. Національне виробництво й економіка в умовах реформування: стан і перспективи інноваційного розвитку та міжрегіональної інтеграції: Міжнародна науково-практична інтернет-конференція, м. Кам'янець-Подільський, 30 жовтня 2015 року: тези доповіді. Кам'янець-Подільський, 2015. С. 259–261.

11. Макаренко А. С. Електронний облік деревини як шлях адаптації до обліково-аналітичного забезпечення сталого лісокористування в Україні. Стратегія економічного розвитку України: теоретичні засади та механізми

реалізації: Міжнародна науково-практична конференція, м. Ніжин, 14–15 квітня 2016 року: тези доповіді. Ніжин, 2016. С. 138–141.

12. Макаренко А. С. Аналітична оцінка стану лісів. Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: II Міжнародна науково-практична конференція, м. Чернігів, 30 листопада 2016 року: тези доповіді. Чернігів, 2016. С. 131–132.

13. Макаренко А. С. Забезпечення аналітичного та результативного управління раціональним лісокористуванням. Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: II Всеукраїнська науково-практична конференція молодих учених, м. Вінниця, 8 грудня 2016 року: тези доповіді. Вінниця, 2016. С. 156–158.

14. Макаренко А. С. Бухгалтерський облік лісовідтворення. Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: I Міжнародна науково-практична інтернет-конференція, м. Ужгород, 21 квітня 2017 року: тези доповіді. Ужгород, 2017. С. 70–72.

15. Макаренко С. С., **Макаренко А. С.** Алгоритм розв'язання задач аналітичного забезпечення управління підприємством. Сучасні тенденції розвитку соціальної відповідальності бізнесу: Міжнародна наукова конференція, м. Лісабон, Португалія, 19 травня 2017 року: тези доповіді. Лісабон, 2017. С. 264–267. *(Здобувачем представлено алгоритм розв'язання задач аналітичного забезпечення управління підприємством).*

АНОТАЦІЯ

Макаренко А. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління раціональним лісокористуванням. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2018.

Дисертацію присвячено дослідженню теоретичних, методичних і прикладних рекомендацій щодо обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням. Досліджено екзистенціально-інформаційну сутність категорії «раціональне лісокористування», виконано структурно-функціональну класифікацію як основу побудови аналітичних показників/індикаторів управління лісокористуванням і методичних підходів до дослідження управління використанням і відтворенням лісових ресурсів. Зроблено аналітичний моніторинг лісокористування України та малолісного регіону, як передумови ефективного управління його поліпшенням. Розглянуто особливості обліково-інформаційного забезпечення процесів діяльності лісових господарств регіону. Проаналізовано стан обліково-аналітичного забезпечення управління лісокористуванням, виділено його недоліки і перспективи поліпшення.

Сформовано концептуальні підходи до обліково-аналітичного забезпечення раціонального лісокористування та парадигму підвищення релевантності обліково-аналітичної інформації. Запропоновано праксеологічні інструменти реалізації сформованої системи обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням.

Ключові слова: облік, аналіз, обліково-аналітичне забезпечення, управління, релевантний інформаційний продукт, ліс, лісові ресурси, раціональне лісокористування, функції.

АННОТАЦІЯ

Макаренко А. С. Учётно-аналитическое обеспечение управления рациональным лесопользованием. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (по видам экономической деятельности). Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины. Киев, 2018.

В диссертации рассмотрены теоретические основы и оценено состояние учетно-аналитического обеспечения управления формированием, использованием и воспроизводством лесных ресурсов и как результат представлена усовершенствованная система учётно-аналитического обеспечения управления рациональным лесопользованием.

В процессе исследования рассмотрена экзистенциально-информационная сущность категории «рациональное лесопользование», усовершенствовано толкование морфологически взаимосвязанных понятий «лес», «лесные ресурсы», «рациональное лесопользование», что углубляет их познание и конкретизирует управленческие решения.

Получила дальнейшее развитие система показателей состояния, использования и воспроизводства лесных ресурсов, учитывающая структурно-функциональные особенности лесопользования, в частности, природно-экологические, коммерческо-производственные и социально-экономические, что конкретизирует управленческие решения, исходя из оценки состояния и поиска направлений рационального лесопользования. Эта классификация является основанием систематизации показателей лесных ресурсов для организации учета и анализа экономических процессов и результатов, оценки и прогнозирования перспектив развития лесохозяйственных предприятий. Впервые обоснованы системоформирующие факторы рационального лесопользования, которые являются научным обоснованием разработки учётно-аналитического обеспечения управленческих решений ведения многофункционального устойчивого лесного хозяйства и основой формирования экологической декларации с учетом мониторинга состояния окружающей природной среды (в сфере лесных ресурсов).

Рассмотрены методические подходы к улучшению учётно-аналитического обеспечения управления формированием и воспроизводством лесных ресурсов путём синтеза используемых методов, способов, приёмов и

процедур, ориентированных на разработку решений стабильного развития отрасли. Особое внимание уделено экономической оценке леса и лесных ресурсов, которая конкретизирует поиск источников финансирования для реализации этих мероприятий.

Проведен аналитический мониторинг лесопользования Украины и малолесного региона, как предпосылки эффективного управления его улучшением. Оценены возможности и перспектива частно-государственного партнёрства лесопользования; нашли дальнейшее развитие методические подходы к учёту и анализу, учитывающие его особенности и преимущества.

Оценены особенности учётно-информационного обеспечения процессов деятельности лесных хозяйств региона и описаны источники информационного обеспечения их решения. Включены нововведения: с учётом требований Закона Украины «Про бухгалтерский учет и финансовую отчётность в Украине» лесхозы имеют статус субъектов общественного интереса, поэтому должны вести учёт согласно отдельным пунктам Директивы ЕС 2013/34/ЕС. Предложено включение в учётную политику лесхозов пунктов о соблюдении этих требований в связи имплементацией к Международным стандартам финансовой отчетности. Предложена форма Отчета о платежах в пользу государства.

Оценено состояние учётно-аналитического обеспечения управления лесопользованием. Особенность ведения учёта лесохозяйственными предприятиями в том, что основными объектами учёта и анализа являются расходы: общехозяйственные, на заготовку лесной продукции, готовую продукцию, переработку, лесное сырьё собственного производства, расходы на выращивание лесных культур и на уход за ними, а также их охрану. А отходы лесопроductии и рекреационные ресурсы не являются объектами бухгалтерского учёта. В работе получили дальнейшее развитие подходы к SWOT-анализу учётно-аналитического обеспечения управления деятельностью лесохозяйственных предприятий, которые дали возможность выявить его недостатки и направления усовершенствования.

В диссертации сформированы концептуальные подходы к усовершенствованию учётно-аналитического обеспечения управления рациональным лесопользованием в национально-хозяйственной отрасли, которое имеет свои особенности относительно определения его составляющих – цель, категориальный аппарат, направления исследования внутреннего механизма, функций, принципов и задач.

Усовершенствована парадигма повышения релевантности учётно-аналитической информации и предложена система учётно-аналитического обеспечения управления рациональным лесопользованием, которая является условием усовершенствования действующих и внедрения новых учётно-аналитических технологий, направленных на повышение релевантности информационного продукта для эффективного управления развитием отрасли в контексте создания условий рационального лесопользования.

Предложены праксеологические инструменты реализации сформированной системы учётно-аналитического обеспечения управления

рациональным лесопользованием. А именно: разработаны практические положения учётно-аналитического обеспечения управления рациональным лесопользованием путем модернизации аналитических счетов к счету 23 «Производство», бухгалтерского учёта ренты, как одного из основных источников самофинансирования формирования лесных ресурсов, документального отражения и усовершенствования учётных процедур отходов деревообработки, сопутствующей продукции, недревесных ресурсов и рекреационных возможностей леса. Также предложен учет затрат на ликвидацию негативных экологических последствий от чрезвычайных ситуаций в лесу.

Ключевые слова: учёт, анализ, учётно-аналитическое обеспечение, управление, релевантный информационный продукт, лес, лесные ресурсы, рациональное лесопользование, функции.

ANNOTATION

Makarenko A. S. Accounting and analytical support of the rational forest management. – The Manuscript.

Dissertation for economic sciences candidate's academic degree in accordance with speciality 08.00.09 «Accounting, Analysis and Audit (within types of economic activity)». National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Kyiv, 2018.

The thesis covers the study of theoretical, methodological and applied recommendations for rational forest management accounting and analytical support.

The existential and informational essence of the category «rational forest management», structural and functional classification as the basis for constructing analytical indicators of forest management and methodical approaches to the management of use and reproduction of forest resources research are investigated. An analytical monitoring of forest use in Ukraine and a small-breed region is made as a prerequisite for effective improvement management. The peculiarities of accounting and information provision of processes of the regional forest enterprises activity are considered. The state of accounting and analytical support for forest management is analyzed, its shortcomings and prospects for improvement are highlighted.

The thesis represents the conceptual approaches to accounting and analytical maintenance of rational forest use and relevance increasing paradigm of accounting and analytical information. The praxeological tools for the realization of the formed accounting and analytical support for management of rational forest use are proposed

Key words: accounting, analysis, accounting and analytical support, management, relevant information product, wood, forest resources, sustainable forestry, functions.