

УДК 657.47: [502.171:630]

Марина ЦЮГА

КЛАСИФІКАЦІЯ ПРИРОДООХОРОННИХ ВИТРАТ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Резюме. Проведено критичний огляд джерел з питань класифікації природоохоронних витрат. Вказано на необхідність обліку природоохоронних витрат лісового господарства та їхньої детальної класифікації. Порушено проблему визначення складу цих витрат з метою відображення їх у бухгалтерському обліку.

The summary. In the article the critical review of sources is conducted on questions classification of nature protection charges. It is indicated on the necessity of account of nature protection charges of forestry and their detailed classification. The problem of determination of composition of these charges is broken with the aim of reflection of them in a record-keeping.

Ключові слова: природоохоронні витрати, екологічні витрати, природоохоронна діяльність, природоохоронні заходи.

Постановка проблеми. Рівень розвитку лісового господарства має безпосередній вплив на розвиток економіки країни, оскільки є однією із важливих галузей економіки. Сучасний стан даної галузі економіки перебуває на досить низькому рівні в порівнянні з країнами Європи. Тому виникає потреба не тільки в ефективному та раціональному веденні лісогосподарської діяльності, а і в належному відображенні її результатів в бухгалтерському обліку, який є основним джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. У сучасній обліково-економічній літературі все більшої актуальності набувають теоретико-методологічні проблеми відображення в бухгалтерському обліку природоохоронної діяльності підприємств. Якісний рівень природоохоронної діяльності у лісовому господарстві залежить від багатьох чинників, серед яких необхідно виділити такий, як повнота відображення природоохоронних витрат в обліку. Тому удосконалення класифікації витрат на природоохоронну діяльність відповідно до завдань їх обліку й аналізу, потребує досліджень теоретичних підходів до їх класифікації та потреб управління природоохоронною діяльністю лісового господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Спроби класифікації природоохоронних витрат зробили у своїх працях багато вітчизняних та зарубіжних авторів, зокрема, О.Ф. Балацький, І.В. Бешуля, К.Г. Гофман, Л.В. Гнилицька, О.М. Думнов, Т.А. Дьоміна, В.Н. Кіслий, К.С. Саєнко, Л.В. Сотнікова, С.В. Макар, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, Є.В. Мішенін, І. Потравний, В.З. Папінко, Т.О. Кірсанова та ін. Однак, загалом питання класифікації природоохоронних витрат у лісовому господарстві в існуючих наукових розробках висвітлені в незначній мірі.

Метою статті є запропонувати класифікацію природоохоронних витрат у лісовому господарстві для цілей відображення їх у бухгалтерському обліку та можливості аналізу ефективності їх використання.

Виклад основного матеріалу. Аналіз практики обліку й аналізу природоохоронних витрат лісового господарства показує неможливість задоволення користувачів для потреб управління, оскільки на підприємствах не ведеться відокремлений й систематичний облік і аналіз природоохоронних витрат.

Раціональна класифікація природоохоронних витрат враховує зміни, які відбуваються на сучасному етапі в розумінні їх суті й контрольних функціях, раціональному використанні лісових ресурсів лісогосподарськими підприємствами, сприятиме удосконаленню методики обліку й аналізу природоохоронної діяльності.

Класифікація природоохоронних витрат за різними ознаками розглядається в роботах багатьох вітчизняних та зарубіжних економістів, погляди яких узагальнено та наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Класифікаційні ознаки групування природоохоронних витрат у бухгалтерському обліку

Документ/ Автор	Класифікація		
	Предмет	Ознака	Поділ на види
Мосягін В.І.	Природоохо-	Економічний зміст	- Одноразові природоохоронні витрати (капітальні)

[1, с. 80–86]	ронні витрати		вкладення в основні засоби природоохоронного призначення; - поточні природоохоронні витрати
		Джерела фінансування	- Асигнування з бюджету; - власні кошти; - залучені кошти
		Об'єкти навколишнього середовища/природи	- Охорона водних ресурсів; - охорона повітряного басейну; - охорона земельних ресурсів; - охорона надр; - відновлення біологічних ресурсів
		Місце виникнення і міра відособленості	При розподілі поточних природоохоронних витрат по окремих об'єктах та видах продукції: - самостійні спеціалізовані природоохоронні підприємства; - природоохоронні об'єкти (цехи); - природоохоронні підрозділи (в складі виробничих цехів)
Брилев А.Н. [2, с. 7–8]	Витрати на охорону навколишнього середовища	Напрямок	Капітальні та поточні
		Джерела фінансування	- Асигнування з бюджету; - власні кошти; - запозичені кошти
Чиж В.І. [3, с. 43]	Витрати на охорону навколишнього середовища/екологічні	Об'єкти природи	- На охорону водних ресурсів; - на охорону повітряного басейну; - на охорону і рекультивацию землі
		Сфера охорони	- Витрати на охорону повітряного басейну; - витрати на охорону водних ресурсів; - витрати на охорону ґрунтів і мінеральних ресурсів
		Економічна природа	- Капітальні вкладення; - експлуатаційні витрати
		Види екологічних підприємств	- Витрати на природоохоронні заходи; - витрати на природовідновлюючі заходи
		Місця виникнення витрат і центри відповідальності	- Витрати шахт, кар'єрів і т.п.; - витрати спеціалізованих управлінь
		Види затрат	- Елементи витрат; - статті калькуляції
		Склад витрат	- Одноелементні; - комплексні
		Відношення до звітного періоду	- Майбутні витрати; - поточні витрати
Саєнко К.С. [4, с. 4]	Екологічні витрати (в т.ч. пов'язані еколого-залежними захворюваннями людини)	Відповідність діючим нормам	- Витрати в межах норм; - витрати в межах відхилень від норм; - витрати в межах змін норм
		Характер витрат	- Витрати на капітальне будівництво споруд природоохоронного призначення; - поточні витрати природоохоронного призначення
		Джерела погашення витрат	- Витрати, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг); - витрати, що покриваються за рахунок коштів цільового фінансування; - витрати, що списуються на фінансовий результат та ін.
		Напрямок оплати	- Витрати у вигляді плати за користування природними ресурсами; - витрати на відновлення і охорону природних ресурсів; - плата за забруднення навколишнього середовища
		За величиною оплати	- Плата за забруднення в межах нормативу; - плата за забруднення за межами нормативу (в межах ліміту і більше ліміту)

Продовження таблиці 1

Документ/ Автор	Класифікація		
	Предмет	Ознака	Поділ на види
Кіслий В.Н., Лапін Є.В. [5, с. 68–75]	Природоохоро- нні витрати	Цільове призначення	- Усунення причин забруднення; - на усунення наслідків забруднення
		Тип витрат	- Капітальні; - поточні
		Об'єкти природи	- Вкладання в охорону водного, повітряного басейнів; - вкладання в охорону земельних угідь і на рекультивацию земель; - в охорону надр та інших ресурсів
		Джерела відшкодування	- Собівартість; - прибуток; - бюджетні асигнування; - регіональні позабюджетні фонди охорони природного середовища
		Види ресурсів	- Матеріальні; - трудові; - грошові
		Види впливу на природу	- На попередження і ліквідацію твердих відходів; - газоподібних; - рідких; - шуму; - радіаційного забруднення; - інших видів впливу
Балацький О.Ф., Мельник Л.Г., Яковлев А.Ф. [6, с. 8–27]	Екологічні витрати виробництва	Відношення до джерела забруднення і об'єктів, що отримують негативні наслідки забруднення	- Витрати, що попереджують забруднення (витрати на міроприємства, що знижують рівень викидів шкідливих речовин і витрати на міроприємства, які не знижують викиди шкідливих речовин, але дозволяють впливати на розповсюдження шкідливих речовин у навколишньому середовищі); - витрати забруднення (екологічний збиток)
Сотнікова Л.В., [8, с. 26]	Витрати на природоохорон і заходи	Характер витрат	- Поточні витрати; - витрати капітального характеру
Думнов О., Потравний І. [9, с. 125]	Екологічні витрати/ Витрати на охорону навколиш- нього природного середовища	<i>Витрати на заходи із захисту природи від негативного антропогенного впливу</i>	
		Види та напрямки витрат	- Поточні витрати підприємств; - капітальний ремонт; - утримання природоохоронних територій; - держуправління, контроль, моніторинг; - екологічна освіта та інші напрямки витрат
		Джерела фінансування витрат	- Витрати на утримання і експлуатацію за рахунок собівартості продукції і послуг; - капітальний ремонт (частково); - капітальні вкладення; - операційні витрати бюджетів; - закордонні кредити (гранти) та інші джерела покриття витрат
		Напрямок охорони природи – охорона ресурсів	- Водних; - земельних; - лісових; - біологічних; - мінеральних ресурсів; - атмосферного повітря; - утримання особливо охоронних природних територій; - ліквідація токсичних відходів виробництва і споживання; - витрати на інші цілі
		Форми собівартості	- Державна; - муніципальна; - приватна; - екологічні витрати населення; - витрати інших об'єктів
		Види діяльності і галузі	
		Міністерства відомства, концерни	

Закінчення таблиці 1

Документ/ Автор	Класифікація		
	Предмет	Ознака	Поділ на види
Бешуля І.В., [10, с. 187]	Природоохоронні витрати	Види діяльності	- Виробнича; - невиробнича
		Джерела забруднення	- Очисні роботи; - вентиляція і т.д.
		Об'єкти природи	- ґрунт, надра, атмосфера, водний басейн, та інші середовища
		Цільове призначення	- Ліквідація наслідків забруднення; - попередження забруднення
		Тип витрат	- Капітальні; - поточні
		Види природоохоронної діяльності	- Експлуатаційні; - науково-дослідні; - управління природоохоронною діяльністю; - інвестиції; - ліквідація наслідків
		Джерела покриття	- Собівартість; - прибуток; - регіональні позабюджетні фонди охорони природи
		Рівень витрат	Достатні та наддостатнього рівня
		За часом вкладання коштів	- Заплановані; - поточні.
Манкуєв А.А. [11, с.45]	Екологічні витрати	Місце виникнення	- Витрати, що виникають за межами підприємства (зовнішні); - витрати, що виникають в середині підприємства (внутрішні)
Програма роботи міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності [12, с. 10–15]	Витрати на природоохоронну діяльність	Безпечність продукції: - безпечність виробництва; - охорона навколишнього середовища (виробництво)	<u>Поточні витрати та інвестиції:</u> - інвестиції; - загальногосподарські витрати; - витрати на наукові дослідження та розробки; - витрати на управління природоохоронною діяльністю та її планування; - витрати на ліквідацію наслідків заподіяних збитків; - відшкодовані витрати
		Спосіб включення в собівартість продукції	<u>Прямі та часткові:</u> - витрати на робочу силу; - витрати на енергію; - витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт; - витрати на виробничі матеріали; - додаткові витрати внаслідок використання альтернативної сировини; - виплати за відсотками; - амортизація; - податки (на основний капітал, нерухомість і т.д.); - страхові внески; - комісійні платежі; - витрати, пов'язані з отриманням дозволів та ліцензій; - внески на потреби комунальних служб; - внутрішні витрати (на транспорт, енергію, обладнання та інші); - витрати на оплату послуг; - витрати, пов'язані з зупинкою виробництва, що викликані зупинкою використання потужностей, які не відповідають вимогам техніки безпеки
		Види природоохоронних заходів/Характер викидів	- знешкодження/утилізація відходів; - боротьба із забрудненням води; - зниження рівня шуму; - боротьба із забрудненням повітря (очистка газоподібних відходів)

Критичний огляд спеціальної літератури показав, що для класифікації природоохоронних витрат в основному виділяють такі напрямки:

- за цільовим призначенням – витрати на попередження забруднення, витрати на усунення наслідків забруднення;
- за економічним змістом – поточні, капітальні;
- за об'єктами природи – витрати на охорону повітря, води, земельних ресурсів, лісових ресурсів тощо;
- за джерелами відшкодування – відшкодовуються за рахунок собівартості, прибутку, коштів екологічних фондів.

Природоохоронна діяльність у вузькому розумінні визначається методами запобігання забрудненням та усунення збитку, завданого природі. На основі вивчення й узагальнення теоретичних досліджень та врахування практичного досвіду підприємств лісового господарства ми систематизували природоохоронні заходи залежно від призначення, змісту й об'єктів природоохоронної діяльності. До природоохоронних заходів лісового господарства можна віднести такі: з попередження лісових пожеж, своєчасному їх виявленню та боротьби з ними; попередження та усунення вітровалів, буреломів, сніголамів та інших стихійних лих; спрямовані на охорону лісів від самовільних рубок, псування та інших лісових порушень; контролю за виконанням лісокористувачами правил відпуску лісу; виявлення шкідливих комах і хвороб лісу та боротьба з ними; зі спорудження та утримання постійних лісових доріг, які б забезпечували доступ до всіх ділянок лісового масиву.

Технологічна специфіка природоохоронної діяльності зумовлена такими характерними рисами лісогосподарської діяльності:

- безпосереднім взаємозв'язком природоохоронної діяльності одночасно з її залежністю від основного технологічного процесу, що безумовно ускладнює процес виокремлення природоохоронних витрат із усієї їх сукупності;
- багатогранністю природоохоронних заходів, що полягає у поєднанні лісогосподарської діяльності з різними видами технологій;
- залежністю технології природоохоронної діяльності від цілей використання лісових ресурсів.

На основі виявлених аспектів, характерних для природоохоронної діяльності у лісовому господарстві, визначається їхній вплив на формування та ведення системи обліку, а саме: потреба у поглибленні аналітичності облікової інформації про природоохоронну діяльність через її різноплановість; необхідність раціональної організації збирання, опрацювання та своєчасності подання інформації користувачам. Для ефективного та раціонального управління природоохоронною діяльністю необхідна детальна характеристика природоохоронних витрат. На нашу думку, цьому сприятиме класифікація витрат із урахуванням:

- ✓ видів природоохоронної діяльності, згідно з якими витрати поділяють на: охорону ґрунтів, охорону лісових масивів, охорону тварин;
- ✓ напрямів впливу на природне середовище. У цьому контексті природоохоронні витрати поділяють на капітальні, які спрямовані на здійснення екологічних заходів, і поточні, пов'язані з експлуатацією природоохоронних об'єктів. До капітальних природоохоронних витрат відносять витрати на створення нових і реконструкцію діючих природоохоронних основних засобів, розроблення й упровадження нових екологізованих технологій. До поточних природоохоронних витрат лісового господарства можна віднести: утримання й експлуатацію основних засобів природоохоронного призначення (витрати на підтримання основних виробничих засобів у робочому стані (технічний огляд і догляд, проведення поточного, середнього та капітального ремонтів); поводження з відходами (витрати, пов'язані з захороненням екологічно небезпечних відходів, оплатою послуг сторонніх організацій за прийом, збереження та знищення відходів, очистку стічних вод та ін.); платежі за викиди

забруднюючих речовин у природне середовище (плата за забруднення навколишнього середовища в межах встановлених норм, лімітів і плату за понадлімітне забруднення; інші поточні витрати;

- ✓ за призначенням природоохоронної діяльності на усунення: причин ушкоджень лісових ресурсів та наслідків цих ушкоджень. Витрати на усунення причин ушкоджень лісових ресурсів – це витрати на запровадження екологічно чистих виробництв, утримання очисних споруд та ін. Однак, враховуючи, що не для всіх виробництв існують технологічні вирішення для значного скорочення кількості відходів і їх утилізації, – витрати на заходи з усунення наслідків пошкоджень неминучі, а також дуже різні: це – оплата послуг інших організацій зі знешкодження відходів і витрати на рекультивації ґрунтів;
- ✓ урахування часового фактора, це – класифікація їх за календарними періодами: минулого, поточного та майбутнього;
- ✓ відношення до лісогосподарського підприємства: внутрішні та зовнішні;
- ✓ за умовами виникнення, витрати поділяють на такі, які прямо чи опосередковано пов'язані з виробництвом (прямі) і не пов'язані з ним, але з погляду виробничого процесу неминучі (накладні). До витрат, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, належать витрати на підготовку та освоєння виробництва, вдосконалення технологічного процесу і його організацію, покращення якості лісогосподарської продукції та умов праці, тому чітко простежується зв'язок раніше охарактеризованих витрат природоохоронного характеру з цими видами витрат. Проте, розглядаючи витрати, що виникають у зв'язку з іншими видами діяльності лісових підприємств, в їхньому переліку виявляється також ціла низка витрат, які можна віднести до природоохоронних. Наприклад, серед витрат лісових підприємств, що виникають у зв'язку з виконанням науково-дослідних робіт, можуть бути витрати на наукові розробки природоохоронного характеру;
- ✓ за джерелами їх покриття. Це дає змогу зіставити величини витрат та джерела їхнього фінансування. Витрати на природоохоронні заходи можуть фінансуватися за рахунок наступних джерел: собівартості, прибутку, бюджетних дотацій, позабюджетних фондів охорони природи. З цієї точки зору, на лісогосподарських підприємствах витрати на охорону лісових ресурсів у зв'язку з їх масштабністю повинні відшкодовуватися не тільки за рахунок бюджетних коштів, оскільки в сучасних кризових умовах це вкрай важко;
- ✓ з точки зору їхнього рівня, тобто поділу на необхідні й ті, що перевищують цей рівень. До перших повинні належати витрати, зумовлені стадіями технологічного процесу, а до других – втрати або збитки. Щодо природоохоронних витрат, то до групи необхідних належить та їхня частина, яка на певному технологічному, технічному, організаційному рівнях лісозаготівельного виробництва є неминучою. Витрати, спрямовані на ліквідацію наслідків аварій, що призвели до різкого зниження продуктивності лісових ресурсів, повинні вважатись економічним збитком;
- ✓ за видами діяльності – це витрати на управління природоохоронною діяльністю, витрати на оплату послуг юристів, на поточні видатки з управління та планування, що не були віднесені до перерахованих вище груп. Сюди ж належать витрати з опрацювання даних природоохоронного характеру. Витрати на ліквідацію наслідків стихійних лих (пожеж, сніголамів, буреломів, вітровалів).

На наш погляд, доцільна також класифікація природоохоронних витрат за видами природоохоронної діяльності. Дана класифікація рекомендована Стандартами ООН з обліку і включає такі позиції [14]:

- інвестиції;
- загальногосподарські витрати (поточні);
- науково-дослідні витрати;
- витрати на управління природоохоронною діяльністю;
- витрати на ліквідацію наслідків забруднення;
- відшкодовані витрати.

Інвестиції, пов'язані з природоохоронними заходами, визначаються як витрати на спорудження нових і реконструкцію діючих споруд і обладнання, що використовуються виключно для зменшення негативного впливу лісозаготівельного процесу на лісові ресурси. Інвестиції включають складові елементи інфраструктури, які використовують лише для охорони лісових ресурсів (установки для очистки стічних вод, системи лісовозних доріг, сміттєспалюючі установки) і елементи, які є частиною виробничої одиниці (газоочисні установки, установки для попередньої переробки відходів, спеціальне обладнання резервуарного цеху).

Загальновиробничі природоохоронні витрати (експлуатаційні) є частиною витрат з удосконалення виробничого процесу і спрямовані на його екологізацію.

Витрати на управління природоохоронною діяльністю представлені витратами на оплату послуг юристів, поточні видатки з управління і планування, які не були віднесені до перерахованих вище груп. Сюди ж відносяться витрати з опрацювання інформації природоохоронного характеру.

Витрати на ліквідацію наслідків стихійних лих (пожеж, сніголамів, буреломів, вітровалів), а також витрати, що виникають у зв'язку з розчищенням старих завалів, очисткою ґрунтових вод і рекультивацією землі та боротьбою зі шкідниками й хворобами деревостанів.

Сьогодні в Україні віднесення тих чи інших витрат до природоохоронних регламентується трьома основними документами:

- «Рекомендація про порядок складання звіту за формою 1 – екологічні витрати «Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи», затверджена наказом Держкомстату України від 01.07.2002 р., № 253;

- «Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів», затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р., № 1147;

- «Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України» № 72 від 17.07.96 р.

Згідно з першим нормативним документом до складу екологічних витрат відносять: збори за забруднення навколишнього середовища (екологічні збори); затрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення; поточні витрати на природоохоронну діяльність [15].

Дотримання вимог згідно з третім нормативним документом дозволяє ідентифікувати ті чи інші виробничі витрати та віднести їх до природоохоронних. Однак практика ведення бухгалтерського обліку у лісгосподарських підприємствах показує, що облік природоохоронних витрат проводиться безсистемно, а самі показники витрат не відображають їх реальної величини. Наявна інформація про природоохоронні витрати не дозволяє провести об'єктивний економічний аналіз природоохоронної діяльності підприємств, який є основою прийняття обґрунтованих ефективних управлінських рішень.

Особливо це стосується бухгалтерського обліку поточних природоохоронних витрат. У більшості випадків дані витрати змішуються з аналогічними витратами на виробництво продукції та не виділяються окремою статтею. Відповідно до Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України поточні витрати (зазначені вище) відносяться на статтю «Загальногосподарські витрати». До цієї ж статті відносять компенсаційні платежі за використання природних ресурсів, в той же час, витрати, пов'язані з використанням природної сировини в складі відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку та геологорозшуку корисних копалин, на рекультивацію земель, плати за деревину, продану на пні (попнева плата), та за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів відносяться на статтю «Сировина і матеріали» [17, ч. 1, ст. 3 (п. 17.5)].

З урахуванням викладеного вище та галузевих особливостей лісового господарства ми зробили спробу виокремити класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат.

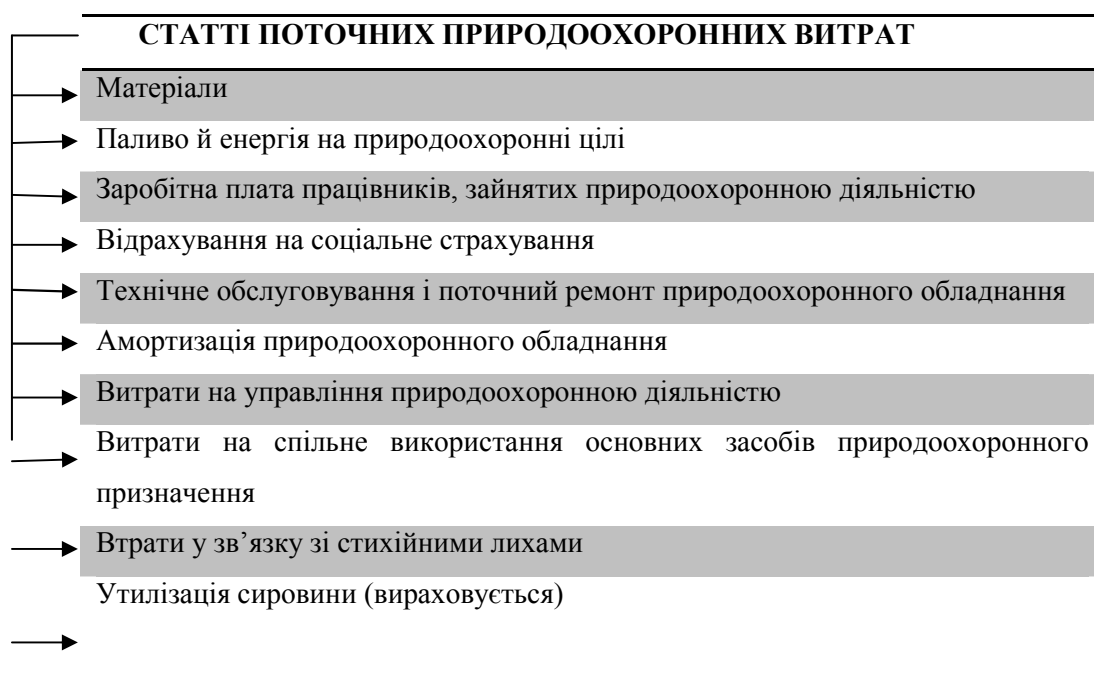


Рисунок 1. Класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат лісового господарства

Удосконалення існуючої системи обліку природоохоронних витрат дозволить вирішити такі завдання:

- 1) оцінити значення природоохоронної діяльності в економіці підприємства, її вплив на формування кінцевих показників його роботи;
- 2) планувати, нормувати, аналізувати природоохоронні витрати, виявляти напрямки їх зниження;
- 3) налагодити систему внутрішньовиробничих відносин між окремими підрозділами підприємства при розподілі витрат і результатів природоохоронної діяльності;
- 4) оцінити фінансування наслідків природокористування, його впливу на рівень ціноутворення.

Для вирішення цих завдань можна запропонувати кілька напрямків. Найрадикальнішим шляхом є введення самостійної калькуляційної статті, наприклад, «Витрати на природоохоронну діяльність», яка б носила комплексний характер і включала б усі види поточних витрат із виконанням робіт природоохоронних заходів. Виділення самостійної статті передбачає складання відповідного кошторису витрат і механізму їх віднесення на ті чи інші види продукції.

У випадку, коли введення самостійної калькуляційної статті не ефективно або вимагає значної трудомісткості розрахунків, тоді поточні природоохоронні витрати окремими елементами можуть включатися у відповідні типові статті калькуляції, але з обов'язковим їх виокремленням, наприклад, «в тому числі на природоохоронну діяльність». Як і у першому випадку, потрібно виділити природоохоронні витрати у складі елементів витрат, в першу чергу таких, як «Допоміжні матеріали», «Паливо та енергія», «Оплата праці», «Амортизація».

Також не менш важливим питанням, яке потребує вирішення при можливості обліку природоохоронних витрат, є їх диференціація на умовно-постійні та умовно-змінні відносно об'єму площ, що очищаються та обсягу виконуваних природоохоронних робіт, а також відносно обсягу виробництва продукції. Наприклад, затрати матеріалів на нейтралізацію шкідників та хвороб відносяться до умовно-змінних витрат, оскільки вони зростають із обсягом уражених площ деревостанів та зростанням кількості пошкоджених дерев, тоді як розмір нарахованої амортизації чи витрат на поточний ремонт основних засобів

природоохоронного призначення в деяких межах не залежить від кількості знищених шкідників і тому відноситься до умовно-постійних. Виокремлення частки умовно-постійних витрат із суми поточних природоохоронних витрат дозволить оцінити їх ефективність, пов'язану із продуктивністю деревостанів за рахунок знешкодження причин ураження.

Діюча практика обліку природоохоронних витрат показує, що ряд заходів, які мають чітко виражений природоохоронний характер, не відносяться до таких і витрати по них відносяться на інші види діяльності, наприклад, охорону праці. До таких заходів, до прикладу, можна віднести установку засобів з відведення шкідливих викидів (скидів) на робочих місцях.

Висновки. З вищесказаного випливає, що різнонаправлені, складні за своєю структурою і факторами виникнення природоохоронні витрати класифікуються за різними ознаками, які зумовлені загальними і галузевими особливостями цього виду діяльності, а також економічною природою витрат. Для управління природоохоронною діяльністю необхідна інформація про її обсяги і витрати на її здійснення. Детальна класифікація природоохоронних витрат необхідна для організації їх обліку, планування й аналізу. З урахуванням викладеного та галузевих особливостей лісового господарства було виокремлено класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат.

Підбиваючи підсумок, можна зазначити, що для налагодження обліку природоохоронних витрат на лісгосподарських підприємствах, в першу чергу, необхідно розробити перелік обладнання, робіт та послуг, що будуть відноситися до природоохоронних. У подальшому необхідно розробити шифри природоохоронних витрат, аналітичні та синтетичні рахунки, диференційовані відповідно до місця виникнення витрат та до видів природоохоронної діяльності, а також відповідні первинні облікові документи. У такому разі природоохоронні витрати будуть відображатися на відповідному рахунку, наприклад, «Витрати на природоохоронну діяльність» та окремо враховуватися в собівартість продукції.

Отримані результати будуть використані у подальших дослідженнях при визначенні методики обліку й аналізу природоохоронної діяльності у лісовому господарстві.

Використана література

1. Мосягин, В.И. Проблемы экологизации лесного комплекса [Текст] / В.И. Мосягин. – СПб.: ИПО ЛТА, 1999. – 375 с.
2. Брылев, А.Н. Пути совершенствования учета и анализа затрат на охрану окружающей среды: автореферат дис. к.э.н. [Текст] / А.Н. Брылев. – Ленинград, 1983. – 20 с.
3. Чиж, В.И. Учет затрат на охрану окружающей среды в горнодобывающей промышленности: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / В.И. Чиж. – Л., 1987. – 17 с.
4. Саенко, К.С. Учет экологических затрат [Текст] / К.С. Саенко. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
5. Кислый, В.Н. Экологизация управления предприятием: монография / В.Н. Кислый, Е.В. Лапин, Н.А. Трофименко. – Суми: ВТД «Университетская книга», 2002. – 238 с.
6. Балацкий, О.Ф. Теоретические и практические вопросы определения экономического ущерба от загрязнения окружающей среды [Текст] / О.Ф. Балацкий, Л.Г. Мельник. – К., 1982. – 93 с.
7. Балацкий, О.Ф. Экономика и качество окружающей природной среды [Текст] / О.Ф. Балацкий. – Л.: Гидрометеиздат, 1984. – 190 с.
8. Сотникова, Л.В. Бухгалтерский учет природоохранных мероприятий [Текст] / Л.В. Сотникова // Бухгалтерский учет. – 2000. – №15. – С. 26–32; № 16. – С. 17–21.
9. Думнов, А.Д. Статистическое изучение производства продукции природоохранного назначения и оказания услуг экологического характера [Текст] / А.Д. Думнов, Ю.И. Максимов // Вопросы статистики – 1999. – №10. – С. 3–11.
10. Бешуля, И.В. Учет и анализ природоохранных затрат предприятия на примере предприятий по добыче и обогащению угля: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / И.В. Бешуля. – М., 1993. – 185 с.
11. Манкуев, А.А. Экологические затраты в системе категорий экологической экономики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://rsee/chitgu/ru/pages/rsee2003/file3ru/htm>.
12. Экологический учет для предприятий [Текст] / Сборник докладов: Конференция ООН по торговле и развитию: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.
13. Демина, Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность [Текст] / Т.А. Демина. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 112 с.
14. Environmental management accounting procedures and principles: Prep. For the Expert Working Group in "Improving the role of government in the promotion of environmental managerial accounting"/ UN Div. for sustainable development in coop. With the Austr. Federal Min. of transport, innovation a. technology. – N.Y.: UN, 2001. – VIII, 144 p.

15. Рекомендація про порядок складання звіту за формою 1 – екологічні витрати «Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи, затверджена наказом Держкомстату України від 01.07.2002 р. № 253.
16. Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р., № 1147.
17. Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України № 72 від 17.07.96 р.