

Ю С. Цаль-Цалко, Ю. Ю. Мороз,
Т. С. Гайдучок

*Організація та
управління
лісогосподарським
виробництвом*



Міністерство освіти і науки України
Поліський національний університет
Житомирське обласне об'єднання громадської організації
"Спілка економістів України"

Ю.С. Цаль-Цалко, Ю.Ю. Мороз,
Т. С. Гайдучок

*Організація та
управління
лісогосподарським
виробництвом*

Навчальний посібник

Житомир 2022

УДК 630*6
О 64

*Рекомендовано до друку Вченою радою Поліського національного
університету (протокол № 1 від 28 вересня 2022 року)*

Рецензенти:

Галина Миколаївна Тарасюк,

доктор економічних наук, професор, декан факультету бізнесу та сфери
обслуговування Державного університету «Житомирська політехніка»

Наталія Васиївна Валінкевич,

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки,
підприємництва та туризму Поліського національного університету

Віктор Васильович Шевчук,

кандидат сільськогосподарських наук, доцент, директор Поліського
філіалу Українського науково-дослідного інституту лісового господарства та
агролісомеліорації

О 64 Організація та управління лісогосподарським виробництвом : навч.
посіб. /Ю. С. Цаль-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Т. С. Гайдучок. – Житомир :
Євро-Волинь, 2022. – 448 с.

ISBN 978-617-7992-41-6

У навчальному посібнику розглядаються концептуальні положення організації і управління лісогосподарським виробництвом. З позиції комплексного підходу до процесу організації і управління виробництвом, навчальний посібник спрямований на формування у майбутніх магістрів спеціальності 205 «Лісове господарство» (0821 Forestry) необхідних теоретичних знань і набуття практичних навичок і професійних компетенцій в сфері прийняття управлінських рішень.

Викладений матеріал доповнюється довідково-інформаційними матеріалами (схемами, таблицями) з актуальних питань діяльності лісогосподарського комплексу України.

Навчальний посібник розрахований на широке коло користувачів – від студентів до науковців і практичних працівників: керівників державних і комунальних лісогосподарських підприємств та їх управлінського персоналу, бухгалтерів, економістів.

УДК 657:630*6
О 64

ISBN 978-617-7992-41-6

© Ю. С. Цаль-Цалко,
© Ю. Ю. Мороз,
© Т. С. Гайдучок,

ЗМІСТ

Вступ.....	6
Модуль I. Організаційні основи функціонування та об'єкти управлінської діяльності лісогосподарського виробництва.....	8
Розділ 1. Лісові ресурси, їх використання та відновлення.....	8
1.1. Характеристика лісогосподарського виробництва в Україні.....	8
1.2. Організація лісового господарства.....	16
1.3. Ведення лісового господарства.....	22
Розділ 2. Організаційні основи лісогосподарського виробництва в Україні.....	30
2.1. Система власності і управління лісовими ресурсами.....	30
2.2. Суб'єкти і об'єкти господарської діяльності в лісогосподарському виробництві	48
2.3. Стейкхолдери бізнесу в лісовому господарстві.....	59
Розділ 3. Ресурси суб'єктів лісогосподарської діяльності.....	67
3.1. Трудові ресурси господарюючих систем в лісовому господарстві.....	67
3.2. Матеріальні і фінансові активи для функціонування підприємств лісового господарства.....	82
3.3. Нематеріальні активи в лісовому господарстві	89
Модуль II. Організація і управління господарськими процесами в лісогосподарському підприємстві.....	94
Розділ 4. Господарські процеси суб'єктів лісогосподарської діяльності	94
4.1. Процес постачання ресурсів на підприємстві	94
4.2. Процес виробництва об'єктів діяльності підприємства	99
4.3. Процес реалізації створених об'єктів діяльності підприємства..	103
Розділ 5. Види господарської діяльності лісогосподарських підприємств.....	109
5.1. Операційна діяльність підприємства	109
5.2. Фінансова діяльність підприємства	118
5.3. Інвестиційно-інноваційна діяльність підприємства	128
Розділ 6. Витрати операційної діяльності на підприємстві	142
6.1. Формування матеріальних та прирівняних до них витрат підприємства.....	142
6.2. Витрати на робочу силу підприємства.....	151
6.3. Витрати пов'язані з використанням необоротних активів.....	156
Модуль III. Технологія організації і управління витратами й доходами в лісогосподарському виробництві.....	162

Розділ 7. Формування витрат при створенні об'єктів діяльності лісгосподарського підприємства.....	162
7.1. Класифікація витрат.....	162
7.2. Витрати структурних підрозділів за функціональною діяльністю.....	167
7.3. Калькулювання собівартості продукції лісових ресурсів.....	188
РОЗДІЛ 8. Доходи і фінансові результати в лісгосподарському виробництві.....	211
8.1. Формування доходів лісгосподарського підприємства.....	211
8.2. Розподіл доходів лісгосподарського підприємства.....	221
8.3. Формування фінансового результату діяльності лісгосподарського підприємства	229
<i>Модуль IV. Формування системи управління та його інформаційного забезпечення в лісгосподарському підприємстві...</i>	239
Розділ 9. Управлінська діяльність на підприємствах лісгосподарського комплексу.....	238
9.1. Поняття та інструменти управлінської діяльності на підприємстві	238
9.2. Управлінські рішення на підприємствах лісгосподарського комплексу	249
9.3. Управління лісгосподарською діяльністю на рівні суб'єктів господарювання	257
РОЗДІЛ 10. Бухгалтерський облік та звітність в системі управління лісгосподарським підприємством.....	270
10.1. Система господарського обліку та облікова політика на лісгосподарському підприємстві	270
10.2. Елементи фінансового обліку господарюючих систем в лісовому господарстві	283
10.3. Звітність лісгосподарського підприємства	291
РОЗДІЛ 11. Бізнес-аналіз в системі управління самодостатнім розвитком лісгосподарського підприємства.....	311
11.1. Інструменти бізнес-аналізу для оцінювання господарської діяльності.....	311
11.2. Основні економічні показники діяльності лісгосподарських підприємств	322
11.3. Управління беззбитковістю і самодостатнім розвитком лісгосподарського підприємства.....	334
<i>Модуль V. Організація оподаткування і аудиту та їх роль в управлінській діяльності лісгосподарським виробництвом.....</i>	344
Розділ 12. Оподаткування лісгосподарських підприємств.....	344

12.1. Система оподаткування лісогосподарських підприємств	344
12.2. Податки та доходи лісогосподарських підприємств та їх працівників.....	350
12.3. Рентні платежі лісогосподарських підприємств.....	354
РОЗДІЛ 13. Аудит господарської діяльності лісогосподарських підприємств.....	361
13.1. Роль і місце аудиту в системі інформаційного забезпечення управління підприємством.....	361
13.2. Державний аудит господарської діяльності лісогосподарських підприємств.....	373
13.3. Організація внутрішнього аудиту в лісогосподарських підприємствах.....	396
Питання для самоконтролю.....	410
Список використаної та рекомендованої літератури.....	414
Предметний покажчик.....	419
Додатки.....	424

ВСТУП

В сучасних умовах інтеграції та глобалізації України у світовий економічний простір значно зростає роль та значення лісогосподарського комплексу. Ліси виступають важливим стратегічним природним ресурсом країни, надбанням народу України, основним джерелом деревини, харчової продукції, лікарської сировини та інших продуктів лісу.

Підприємства лісового господарства як специфічні організаційні структури, займаються посадкою, вирощуванням, доглядом, заготівлею, переробкою та реалізацією продукції лісу. На їх діяльність впливає значна кількість чинників внутрішнього і зовнішнього середовища, що зумовлює не завжди ефективне їх функціонування як бізнесової структури з метою збереження природно-ресурсного потенціалу для держави, територіальних громад та населення України.

Система управління лісогосподарським підприємством на нинішньому етапі містить арсенал різноманітних інструментів, які дають можливість побудувати ефективний механізм організації виробництва з метою досягнення запланованого рівня фінансових результатів. Особливу роль у цьому відіграє симбіоз системи організації й управління виробництвом. Відповідно, завданням освітнього процесу підготовки фахівців лісової галузі, є навчання навикам організації і управління виробництвом відповідно до вимог законодавства, а також з урахуванням поставлених вимог власників і керівництва суб'єктів господарювання.

Навчальний посібник розроблено відповідно до програми дисципліни «Організація та управління лісогосподарським виробництвом», яка формує компетенції при підготовці фахівців спеціальності «Лісове господарство» з урахуванням вимог Лісового кодексу України, Державної стратегії управління лісами України до 2035 року, чинних національних та міжнародних положень в системі управління лісогосподарською галуззю.

У ньому дістали відображення чинні нормативні документи законодавчої бази України, галузеві інструкції Державного агентства лісових ресурсів з питань формування об'єктів управлінської діяльності та управління господарськими процесами, що мають місце у лісовому господарстві. Особливе місце в навчальному посібнику відводиться питанням організації і управління трудовими ресурсами, майном, витратами і доходами лісогосподарських підприємств, оподаткування і здійснення аудиту та їх ролі в управлінській діяльності підприємств.

Метою вивчення дисципліни є надання майбутнім фахівцям сфери лісового господарства ґрунтовних знань з управління лісогосподарським виробництвом і формуванні концептуальних положень організації виробництва на підприємствах. Крім того, вивчення дисципліни формує у фахівців навички організації виробничих процесів, планування лісогосподарського виробництва, організації бухгалтерського обліку і звітності, проведення бізнес-аналізу в системі управління лісогосподарським

підприємством та обґрунтування економічної ефективності задля прийняття виважених управлінських рішень та створення самодостатнього бізнесу в лісовому господарстві.

Навчальний посібник формує інформацію за такими ключовими модулями: організаційні основи функціонування та об'єкти управлінської діяльності лісогосподарського виробництва; організація і управління господарськими процесами на лісогосподарських підприємствах; технологія організації і управління витратами і доходами в лісогосподарському виробництві; формування системи управління та його інформаційного забезпечення на лісогосподарських підприємствах; організація оподаткування і аудиту та їх роль в управлінській діяльності лісогосподарським виробництвом.

Посібник призначений насамперед, для фахівців спеціальності «Лісове господарство», проте може бути використаний і студентами економічних спеціальностей, викладачами, а також фахівцями управлінських служб господарюючих систем в лісовому господарстві. Він може стати у пригоді керівникам лісогосподарських підприємств і всім, хто прагне поповнити й вдосконалити свої знання щодо розуміння та практичного застосування особливостей та механізмів організації й управління виробництвом у лісовому господарстві для підготовки управлінських рішень на різних рівнях управління.

В навчальному посібнику розглядаються проблемні питання реформування лісогосподарської галузі та перспективи функціонування державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України».

Навчальний посібник є складовою наукових тем факультету лісового господарства та екології і кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету, зокрема: «Розробка заходів з інвентаризації земель лісогосподарського призначення, формування облікової політики для забезпечення ефективності господарської діяльності, обґрунтування структури виробництва на основі показника доданої вартості та розробка моделі оцінювання фінансового стану підприємства», «Дослідження санітарного стану природно-заповідного фонду ДП «Славське ЛГ» та визначення шляхів його поліпшення», «Лісорослинний потенціал лісів та перспективи вирощування модрина європейської в умовах ДП «Городницьке ЛГ».

Посібник підготовлено за участі членів ЖОО ГО «Спілка економістів України» – проф. Мороз Ю. Ю. і Цаль-Цалко Ю. С. та доц. Гайдучок Т. С.

Автори висловлюють глибоку вдячність рецензентам (д.е.н., проф. Г.М. Тарасюк, д.е.н., проф. Н.В. Валінкевич, к.с.-г.н, доц. В.В. Шевчуку) за слушні зауваження та побажання в процесі написання навчального посібника.

Відгуки, зауваження та пропозиції щодо поліпшення змісту й структури посібника просимо надсилати на адресу: 10008, м. Житомир, бульвар Старий, 7, кім. 92.

МОДУЛЬ 1. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА ОБ'ЄКТИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЛІСОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

РОЗДІЛ 1. Лісові ресурси, їх використання та відновлення

1.1. Характеристика лісогосподарського виробництва в Україні

1.2. Організація лісового господарства

1.3. Ведення лісового господарства

1.1. Характеристика лісогосподарського виробництва в Україні

В ресурсній базі національної економіки України ліс займає одне з чільних місць. Лісові ресурси складаються з деревини технічної, харчової, лікарської та іншої продукції, що використовуються для задоволення потреб населення і виробництва та відтворюються у процесі формування лісових природних комплексів.

За Лісовим кодексом України ліс – це *тип природних комплексів (екосистема), у якому поєднуються переважно деревна та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають один на одного і на навколишнє природне середовище* (рис. 1.1.1).

До лісових ресурсів також належать корисні властивості лісів, що використовуються для задоволення суспільних потреб:

- здатність зменшувати негативні наслідки природних явищ;
- захищати ґрунти від ерозії;
- запобігати забрудненню навколишнього природного середовища та очищати його;
- сприяти регулюванню стоку води;
- створювати умови оздоровлення населення та його естетичному вихованню.

Лісовий фонд формується з лісових ділянок площею не менше 0,1 га. До лісового фонду не відносяться:

- зелені насадження в межах населених пунктів;
- окремі дерева і групи дерев, чагарники на сільськогосподарських угіддях, присадибних, дачних і садових ділянках.

За даними Державного лісового кадастру загальна площа лісових ділянок лісового фонду України становить 10,4 млн. га, у тому числі вкрита лісовою рослинністю – 9,6 млн. га при лісистості території 15,9 %.

Використання лісових ресурсів пов'язано з діяльністю лісогосподарського комплексу, розвиток якого забезпечує функціонування більше 100 класифікаційних видів суб'єктів економічного господарювання за КВЕД.

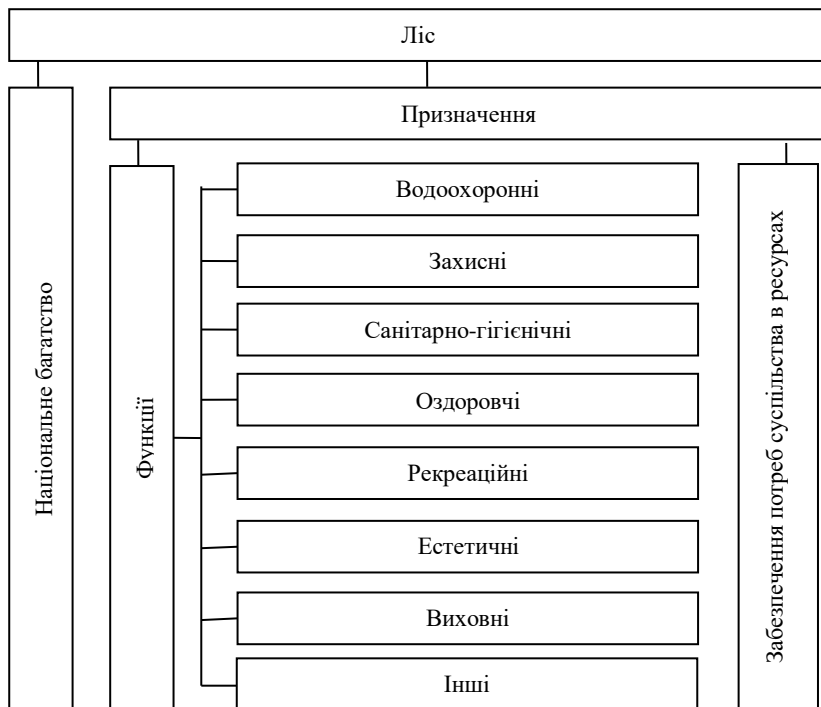


Рис. 1.1.1. Місце лісу в національній економіці держави

До складу лісогосподарського комплексу входять лісове і мисливське господарство та лісозаготівля, деревообробна і целюлозно-паперова промисловість та інша діяльність з використання корисних властивостей лісів.

Суб'єкти господарювання лісогосподарського комплексу здійснюють основну свою діяльність при використанні лісових ресурсів відповідно до класифікаційних видів економічної діяльності визначених в Державному класифікаторі ДК 009:2010 (КВЕД) секції А «Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство» розділів 01 «Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних з ними послуг» та 02 «Лісове господарство та лісозаготівлі» і секції С «Переробна промисловість» розділів 16 «Оброблення деревини та виготовлення виробів з деревини та корка, крім меблів; виготовлення виробів із соломки та рослинних матеріалів для плетіння», 17 «Виробництво паперу та паперових виробів» і 31 «Виробництво меблів».

Діяльність за розділом 01, групою 01.7 «Мисливство, відловлювання

тварин і надання пов'язаних із ними послуг» і класом 01.70 з аналогічною назвою групи передбачає:

- надання допоміжних послуг у сільському господарстві, мисливство, відловлювання тварин і пов'язані з ними види діяльності;
- мисливство та відловлювання тварин у комерційних цілях;
- використання тварин (мертвих або живих) для одержування продуктів харчування, хутра, шкіри або в дослідницьких цілях, для утримання в зоопарках або як домашніх улюбленців;
- одержування хутряних шкур, шкіри плазунів і птахів у результаті полювання та відловлювання.

Діяльність за розділом 02 включає одержання круглого лісоматеріалу, а також добування та збирання дикорослих недревних лісових продуктів. Окрім виробництва лісоматеріалів, результатом діяльності у сфері лісівництва є продукти, які зазнали незначного оброблення, такі як паливна деревина (дрова), деревне вугілля та круглий лісоматеріал, який використовують в необробленому вигляді (наприклад, балки, балансова деревина тощо). Ці види економічної діяльності виконуються безпосередньо в місцях природних лісів або лісонасаджень.

За розділом 02 КВЕД виділяють наступні групи діяльності, які формуються за нульовими класами аналогічної назви:

- 02.1. Лісівництво та інша діяльність у лісовому господарстві
- 02.2. Лісозаготівлі
- 02.3. Збирання дикорослих не деревних продуктів
- 02.4. Надання допоміжних послуг у лісовому господарстві

Кожний клас діяльності розділу 02 «Лісове господарство та лісозаготівлі» КВЕД передбачає ведення спеціалізованих видів виробництв, зокрема:

1) клас 02.10:

- вирощування будівельного лісу: посадку, пересаджування саджанців, проріджування й охорону лісів і лісосік
- вирощування молодого порослевого лісу, балансової деревини та паливної деревини
- діяльність лісорозсадників;

2) клас 02.20:

- заготівлю круглого лісоматеріалу для деревообробної промисловості
- заготівлю круглого лісоматеріалу, який використовують в необробленому вигляді, такого як рейки, огорожі, стовпи та жердини
- збирання та заготівлю паливної деревини
- збирання та заготівлю відходів паливної деревини, які залишилися після її заготівлі
- заготівлю деревного вугілля в лісі (традиційним методом);

3) клас 02.30 – збирання дикорослих недеревних матеріалів: грибів, трюфельів; ягід; горіхів; балати та інших каучукоподібних смол; кори коркового дерева; шелаку (природного лаку) та живиці; бальзамів; рослинного ворсу; очерету; жолудів і кінського каштану; мохів і лишайників; інших друкгорядних лісових матеріалів і продукції побічного лісового користування;

4) клас 02.40:

- надання послуг у лісовому господарстві: таксацію лісу; консультування з питань ведення лісового господарства; оцінку будівельного лісу; гасіння пожеж і протипожежний захист лісів; боротьбу зі шкідниками лісу.

- надання послуг у лісозаготівлі, щодо транспортування необробленої деревини у межах лісу.

Господарська діяльність підприємств лісового господарства щодо подальшого перероблення деревини, яке починається з розпилювання та лушення, відноситься до розділу 16 секції С КВЕД.

Цей розділ включає оброблення деревини та виробництво дерев'яних виробів, таких як пиломатеріали (будівельний ліс), панелі, фанера, дерев'яна тара, дерев'яні покриття для підлоги, будівельні конструкції (ферми тощо) та збірні споруди. Процес оброблення деревини включає розпилювання, стругання, профілювання, вальцювання, збирання дерев'яних виробів, починаючи від колод, що розпилюють на колоди для подальшого розпилювання, або будівельного лісу, що може бути розпиляний уздовж, формований на токарському верстаті чи за допомогою інших інструментів. Пиломатеріали (будівельний ліс) та інша оброблена деревина можуть у подальшому бути стругані, шліфовані або зібрані для виробництва готової продукції, наприклад дерев'яної тари.

Господарська діяльність за цим розділом, окрім лісопилного виробництва, деталізується за окремими видами продукції.

За розділом 16 виділяють наступні групи діяльності з поділом їх на відповідні класи:

- 16.1 Лісопилне та стругальне виробництво.

- 16.2 Виготовлення виробів з деревини, корка, соломки та рослинних матеріалів для плетіння.

Господарська діяльність підприємств лісогосподарського комплексу щодо целюлозно-паперової промисловості відноситься до розділу 17 «Виробництво паперу та паперових виробів» секції С КВЕД. Цей розділ включає виробництво паперової маси (целюлози), паперу та паперових виробів.

За розділом КВЕД 31 «Виробництво меблів» здійснюється господарська діяльність з виробництва різноманітних видів меблів.

Лісогосподарські підприємства можуть також здійснювати діяльність за класом КВЕД 93.19 «Інша діяльність у сфері спорту», щодо мисливства

як виду спорту або відпочинку та надання пов'язаних із ним послуг і діяльності заповідників для спортивного рибальства.

Загальна характеристика лісгосподарського комплексу України щодо суб'єктів господарювання наведена в табл. 1.1.1.

Таблиця 1.1.1

Суб'єкти господарювання в лісгосподарському комплексі, од.

Суб'єкти господарювання за КВЕД	Роки			
	2015		2020	
	юридичні особи	ФОП	юридичні особи	ФОП
Мисливство, відловлювання тварин і надання пов'язаних із ними послуг	417	18	412	12
Лісове господарство та лісозаготівлі	966	2706	882	2427
Оброблення деревини	3039	15229	3579	11004
Виробництво паперу та паперових виробів	946	853	926	781
Виробництво меблів	1387	9228	1448	7511
Інша діяльність	324	1621	301	1063

Обсяги виробництва та реалізації продукції суб'єктів господарювання лісгосподарського комплексу наведені в табл. 1.1.2 – 1.1.7.

Таблиця 1.1.2

Заготівля лісової продукції за видами, тис. м³

Види лісової продукції	Роки					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Усі види круглого лісу	19605,7	18913,9	19695,7	17886,6	16773,0	16666,9
Діловий круглий ліс, усього	8311,3	7296,6	8976,0	9303,4	8996,3	8214,8
✓ хвойних порід	6762,5	5844,6	6713,2	7314,8	7343,8	6552,4
✓ листяних порід	1548,8	1452,0	2262,8	1988,6	1652,5	1662,4
Паливна деревина	11294,4	11617,3	10719,7	8583,2	7776,7	8452,1
Неліквідна деревина	3007,1	3009,1	2834,0	2983,0	1053,2	982,5
Кількість заготовленої деревини	22612,8	21923,0	22529,7	20869,6	17826,2	17649,4

Таблиця 1.1.3

Кількість заготовленої недеревної лісової продукції, т

Роки	Гриби	Ягоди	Деревні соки	Сіно	Горіхи	Очерет	Новорічні ялинки. тис. шт.
2010	474	5731	2909	2388	23	4212	646,9
2015	68	3325	2390	1142	35	4372	420,6
2016	215	5379	2122	1133	4	3425	414,7
2017	665	2491	1276	1247	6	2801	431,6
2018	262	3799	1228	733	9	2073	466,3
2019	438	2057	980	1050	45	1663	522,5
2020	54	1672	357	813	-	-	454,5

Таблиця 1.1.4

Кількість мисливських тварин та їх добування, тис. голів

Роки	Мисливські тварини					
	кількість			добути		
	копитні тварини	хутрові звірі	перната дичина	копитні тварини	хутрові звірі	перната дичина
2015	231,3	1705,5	9756,2	18,6	198,8	1513,0
2016	220,2	1675,4	9888,4	14,7	211,7	1595,3
2017	221,0	1728,1	9982,0	13,3	219,0	1627,6
2018	217,1	1716,6	10388,2	13,0	213,6	1702,5
2019	217,4	1732,1	10522,4	13,1	214,9	1667,3
2020	222,9	1730,1	10474,1	13,2	210,9	1659,3

Таблиця 1.1.5

Обсяги виробленої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання в лісгосподарському комплексі, млн. грн.

Суб'єкти господарювання за КВЕД	Роки			
	2015		2020	
	юридичні особи	ФОП	юридичні особи	ФОП
Мисливство, відловлювання тварин і надання пов'язаних із ними послуг	71,2	1,3	98,8	4,5
Лісове господарство та лісозаготівлі	12192	1347,6	16893,8	3926,0
Оброблення деревини	20658,4	3889,1	42793,9	9850,9
Виробництво паперу та паперових виробів	28984,4	353,1	40345	935,1
Виробництво меблів	11616,6	1610,5	26588,9	4756,4
Інша діяльність	317,8	158,5	471,4	484,4

Таблиця 1.1.6

Реалізація лісової продукції у межах України за видами

Продукція	Роки					
	2020			2021		
	кількість, млн. м ³	вартість, млрд. грн	середня ціна за 1 м ³ , грн	кількість, млн. м ³	вартість, млрд. грн	середня ціна за 1 м ³ , грн
Усі види круглого лісу	15,1	12,4	817,7	15,4	20,5	1333,1
Діловий круглий ліс, усього	7,7	9,3	1205,8	6,5	15,3	2351,9
✓ хвойних порід	6,1	5,6	918,8	4,9	9,0	1836,1
✓ листяних порід	1,6	3,7	2271,4	1,6	6,3	3962,2
Паливна деревина	7,4	3,1	414,8	8,9	5,2	585,2

Таблиця 1.1.7

Експорт деревини та виробів з деревини

Роки	Показники		
	млн. дол. США	у % до минулого року	у % до загального обсягу
2015	1107,1	87,7	2,9
2016	1131,6	102,2	3,1
2017	1205,9	106,6	2,8
2018	1494,6	123,9	3,2
2019	1400,4	93,7	2,8
2020	1411,6	100,8	2,9
2021	2005,8	142,1	2,9

З метою усунення наявних проблем у розвитку лісового господарства України розпорядженням КМУ від 29 грудня 2021 р. № 1777-р було схвалено Державну стратегію управління лісами України до 2035 р. (рис. 1.1.2).

Таким чином, у сфері лісового господарства є багато проблем, які заважають ефективному управлінню лісами на основі забезпечення сталої господарської діяльності. Найболючіші сьогодні проблеми – це збереження біорізноманіття в лісах, адаптованого до кліматичних змін лісового господарства та популяризація професії лісівника у суспільстві.

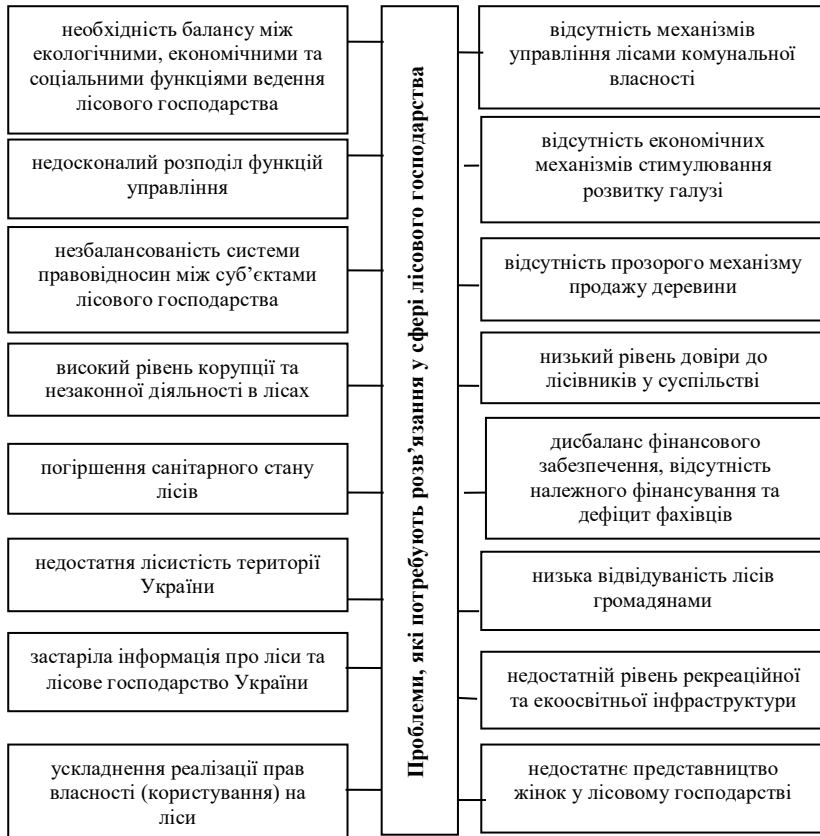


Рис. 1.1.2. Проблеми розвитку лісового господарства в Україні відповідно до Державної стратегії управління лісами України

Також занепокоєння викликає забезпечення фінансової стабільності лісової галузі та посилення податкового тиску на лісівників, що призводить до зростання цін на деревину і негативно впливає на створення сприятливих умов для активізації розвитку деревообробної та суміжних галузей економіки.

Перспективи розвитку лісгосподарського комплексу необхідно пов'язати з розумінням, що ліси є основою кластера, в якому мають бути поєднані лісівники, деревообробники, мисливці, держава та сільські територіальні громади. В Україні, крім Державної стратегії управління лісами до 2035 р. та прогнозованої податкової політики має бути розроблена Стратегія розвитку деревообробної промисловості, яка б

створювала умови не вивезення за кордон напівфабрикатів з деревини, а залишала додану вартість на розвиток національної економіки.

1.2. Організація лісового господарства

Організація лісового господарства має своїм завданням забезпечувати ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку з урахуванням природних та економічних умов, цільового призначення, лісорослинних умов, породного складу лісів, а також функцій, які вони виконують.

Організація лісового господарства складається з системи процедур, які забезпечують ефективну господарську діяльність лісогосподарського комплексу (рис. 1.2.1).

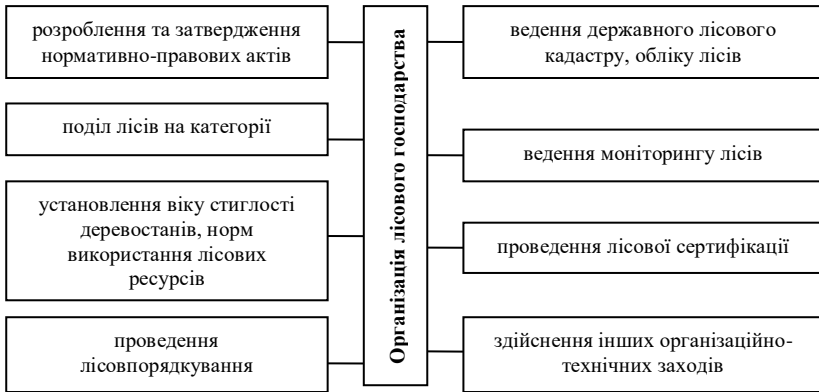


Рис. 1.2.1. Організаційні основи лісового господарства

До складу процедур, які забезпечують організацію лісового господарства відносять: нормативно-правові акти; поділ лісів на категорії; установлення віку стиглості деревостанів, норм використання лісових ресурсів; проведення лісовпорядкування; ведення державного лісового кадастру, обліку лісів; ведення моніторингу лісів; проведення лісової сертифікації; здійснення інших організаційно-технічних заходів.

Основним джерелом норм, які упорядковують лісові відносини, є нормативно-правові акти з ведення лісового господарства. Ці норми встановлюють порядок і вимоги до системи заходів, які забезпечують:

- охорону, захист, використання і відтворення лісів;
- комплекс якісних та кількісних показників, параметрів, що забезпечують регулювання діяльності у галузі.

Система заходів, які регулюються нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства наведена на рис. 1.2.2.



Рис. 1.2.2. Нормативно-правове регулювання ведення лісового господарства

Залежно від виконуваних функцій поділ лісів здійснюється на окремі категорії з визначенням меж лісових ділянок (табл. 1.2.1).

Важливе місце в організації лісового господарства займає установлення віку стиглості деревостанів, норм використання лісових ресурсів. Під деревостаном розуміють сукупність дерев, а під їх стиглістю – стан, при якому вони найповніше виявляють свої корисні властивості для задоволення потреб господарської діяльності.

Поділ лісів на категорії

Категорії лісів	Зміст
Захисні	виконують функцію захисту навколишнього природного середовища та інженерних об'єктів від негативного впливу природних та антропогенних факторів
Рекреаційно-оздоровчі	виконують рекреаційну, санітарно-гігієнічну та оздоровчу функцію, використовуються для туризму, зайняття спортом, санаторно-курортного лікування та відпочинку населення
Природоохоронного, наукового, історико-культурного призначення	виконують природоохоронну, естетичну функцію, є об'єктами науково-дослідних робіт на довгочасну перспективу, сприяють забезпеченню охорони унікальних та інших особливо цінних природних комплексів та історико-культурних об'єктів
Експлуатаційні	призначені для задоволення потреб національної економіки у деревині

Усі види стиглості поділяються на біологічні (природна, відновлювальна, фізіологічна) та економічні (кількісна, господарська, якісна, захисна).

Ефективність вирощування лісу визначається господарською стиглістю деревостану, в якій поєднуються ціна і собівартість 1 м³ знеособленої деревини при максимальному кількісному виході сортиментів за результативним показником «створена додана вартість».

Нормативом головного користування лісовим фондом є розрахункова лісосіка як щорічна науково обґрунтована норма заготівлі деревини в порядку рубок головного користування, яка визначається для кожного власника, постійного користувача лісів окремо за групами порід, виходячи з принципів безперервності та невиснажливості використання лісових ресурсів.

Метою проведення лісовпорядкування є забезпечення комплексу заходів, спрямованих на ефективну організацію науково-обґрунтованого ведення лісового господарства, охорони, захисту, раціонального використання, підвищення екологічного та ресурсного потенціалу лісів, культури ведення лісового господарства, отримання достовірної і всебічної інформації про лісовий фонд України (рис. 1.2.3).

Об'єктивна інформація про природний і господарський стан та правовий режим лісового фонду для використання органами влади і громадськістю забезпечується державним лісовим кадастром, який ведеться з метою:

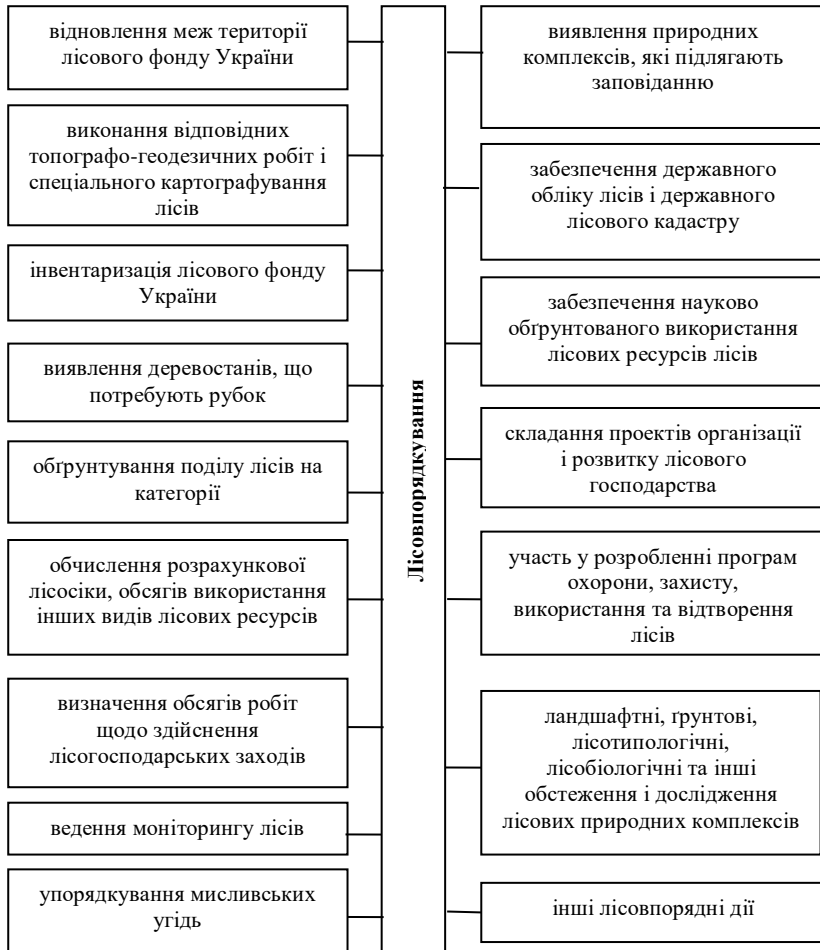


Рис. 1.2.3 Комплекс заходів, який здійснюється в процесі лісовпорядкування

- 1) ефективної організації охорони і захисту лісів;
- 2) раціонального використання лісового фонду України;
- 3) відтворення лісів;
- 4) здійснення систематичного контролю за якісними і кількісними змінами лісів.

Державний лісовий кадастр передбачає формування інформації наступного змісту: облік якісного і кількісного стану лісового фонду

України; поділ лісів на категорії залежно від основних виконуваних ними функцій; грошову оцінку лісів (у необхідних випадках); інші показники.

Облік лісів включає збір та узагальнення відомостей, які характеризують кожен лісову ділянку за площею, кількісними та якісними показниками. Основою ведення обліку лісів є матеріали лісовпорядкування.

Ефективне ведення лісового господарства потребує моніторингу лісів як системи регулярного спостереження, оцінки і прогнозу динаміки кількісного і якісного стану лісів.

Моніторинг лісів проводиться шляхом збирання, передавання, збереження та аналізу інформації про стан лісів, прогнозування змін у лісах і розроблення науково-обґрунтованих рекомендацій для інформаційно-аналітичного забезпечення управління лісами, прийняття рішень щодо запобігання негативним змінам стану лісів, дотримання вимог екологічної безпеки та принципів ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку.

Моніторинг як одна із основних функцій державного управління та ведення лісів є складовою частиною державної системи моніторингу навколишнього природного середовища. Моніторинг стану лісів відповідно до розпорядження КМУ від 31 грудня 2004 р. № 992-р щодо схвалення Концепції державної програми проведення моніторингу навколишнього природного середовища провадиться за лісовою рослинністю і фауною, лісовими ґрунтами, земельними ділянками, не вкритими лісовою рослинністю.

Метою лісової сертифікації є забезпечення збалансованого економічного, екологічного і соціального ведення лісового господарства.

Екологічно відповідальне ведення лісового господарства передбачає заготівлю лісової продукції при одночасному збереженні біорізноманіття та продуктивності лісів, природних екологічних процесів.

Соціально орієнтоване ведення лісового господарства стимулює населення зберігати лісові ресурси та сприяє зростанню добробуту суспільства.

Економічно життєздатне використання лісових ресурсів передбачає, що лісове господарство і лісокористування організовані й управляються, щоб бути прибутковими, але не шляхом виснаження природних екосистем.

Лісовий кодекс України визначає лісову сертифікацію як неодмінну умову оцінювання відповідності системи ведення лісового господарства встановленим міжнародним вимогам щодо управління лісами та лісокористування на засадах сталого розвитку.

Лісова сертифікація дозволяє оцінити лісове господарство України на відповідність принципам та критеріям Лісової опікунської ради (Forest Stewardship Council, FSC), зокрема наступним вимогам:

- дотримання чинного законодавства України, міжнародних договорів та угод, а також принципів і критеріям FSC;
 - підтримання або поліпшення у довгостроковій перспективі соціально-економічного добробуту працівників лісгосподарського комплексу і населення місцевих територіальних громад;
 - забезпечення збереження лісового біорізноманіття і пов'язаних із ним цінностей, водних ресурсів, ґрунтів;
 - забезпечення виконання плану заходів, в якому мають бути чітко сформульовані довгострокові цілі і завдання ведення лісового господарства, а також способи їхнього досягнення;
 - ведення моніторингу за станом лісу, обсягом лісгосподарської продукції, ланцюгом від заготівельника до споживача, лісгосподарськими заходами, їх соціальними та екологічними наслідками;
 - збереження характеристик цінних лісів.
- Лісова сертифікація за об'єктами має дві складові:
- система ведення лісового господарства;
 - ланцюг походження продукції в процесі руху від лісозаготівельника до кінцевого споживача.

Перша складова безпосередньо стосується лісових господарств, а друга – деревообробних і лісороторгівельних підприємств, які використовують деревину з сертифікованих лісів.

Станом на жовтень 2021 року в Україні 3,72 мільйона гектар лісів сертифіковано, зокрема, видано 118 об'єднаних сертифікатів FM/CoC на відповідність ведення лісового господарства та внутрішнього ланцюга постачання, 416 сертифікатів CoC (ланцюга погодження продукції).

Система переваг лісової сертифікації наведена на рис. 1.2.4.



Рис. 1.2.4. Роль лісової сертифікації в господарській діяльності підприємств

Усі процедури організації лісового господарства мають велике значення для ефективної господарської діяльності та вироблення єдиної, прозорої, зрозумілої стратегії та політики розвитку лісових ресурсів.

1.3. Ведення лісового господарства

Ведення лісового господарства в Україні здійснюється на основі Лісового кодексу України та Державної Стратегії управління лісами України до 2035 року і полягає у проведенні комплексу заходів з охорони, захисту, раціонального використання та розширеного відтворення лісів.

Суб'єкти господарювання зобов'язані здійснювати ведення лісового господарства з урахуванням господарського призначення лісів і природних умов (рис. 1.3.1).



Рис. 1.3.1. Обов'язки суб'єктів господарювання щодо ведення лісового господарства

Ведення лісового господарства передбачає наступні основні заходи: рубки лісу, розвиток інфраструктури, розвиток мисливського господарства, заготівля недеревних продуктів лісу, організацію використання корисних властивостей лісів, відтворення і підвищення продуктивності лісів, збереження біорізноманіття, охорону і захист лісів, налагодження системи контролю, державне економічне стимулювання розвитку лісового господарства.

Лісові ресурси можуть використовуватися в загальному і спеціальному порядку (рис. 1.3.2).

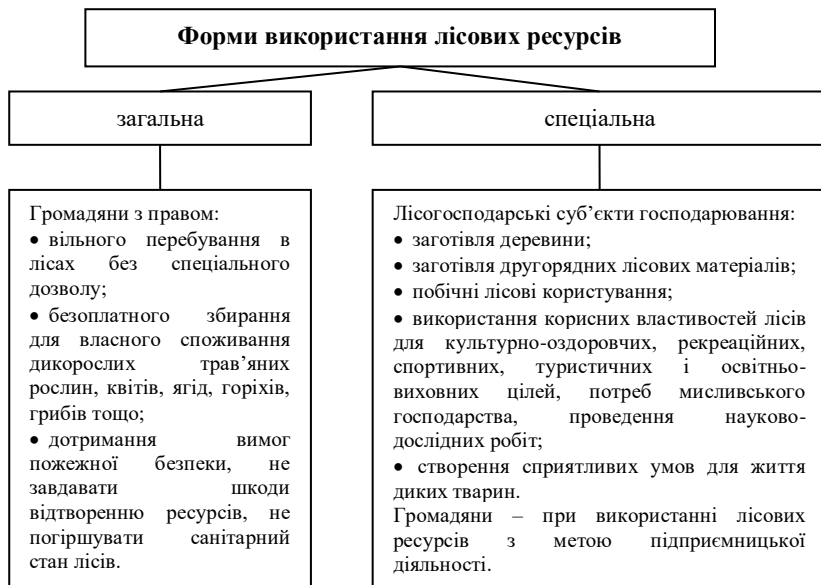


Рис. 1.3.2. Характеристика форм використання лісових ресурсів за Лісовим кодексом України та Порядком спеціального використання лісових ресурсів (Постанова КМУ від 23 травня 2007 р. № 761)

На спеціальне використання лісових ресурсів видаються дозволи (рис. 1.3.3).



Рис. 1.3.3. Характеристика спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів

Заготівля деревини здійснюється при використанні лісових ресурсів:

- у порядку рубок головного користування;
- під час здійснення лісогосподарських заходів, не пов'язаних з використанням лісових ресурсів (поліпшення якісного складу лісів);
- під час проведення інших заходів (розчищення лісових ділянок, закритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо).

Характеристика видів рубок при заготівлі деревини наведена в табл. 1.3.1.

Таблиця 1.3.1

Види рубок при заготівлі деревини

Види рубок	Характеристика
1	2
Головного користування	проводиться в стиглих і перестійних деревостанах (суцільні, поступові або вибіркові, комбіновані)
Догляду	проводяться шляхом періодичного вирубування дерев, подальше збереження яких у складі насаджень недоцільне догляду (освітлення, прочищення, проріджування, прохідна рубка)
Санітарні	спрямовуються на оздоровлення та посилення біологічної стійкості лісів, запобігання їх захворюванню і пошкодженню
Лісовідновні	комплексні рубки, які поєднують елементи рубок головного користування та рубок догляду
Переформування	комплексні рубки, спрямовані на поступове перетворення однорічних чистих у різновікові мішані багаторічні лісові насадження
Реконструктивні	проводяться з метою заміни малоцінних і похідних молодняків на цільові та поєднуються із здійсненням заходів, пов'язаних з штучним відновленням лісів
Ландшафтні	проводяться з метою формування лісопаркових ландшафтів і підвищення їх естетичної, оздоровчої цінності та стійкості в рекреаційно-оздоровчих лісах
Пов'язані з прокладенням кварталних просік	проводяться для звільнення від лісової рослинності смуг, ширина яких визначається під час лісовпорядкування

1	2
Не пов'язані з веденням лісового господарства	здійснюються при розчищенні лісових ділянок вкритих лісовою рослинністю, в зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів, розширення (розчищення) існуючих інженерних споруд, охоронних зон, смуг вздовж кордонів
Інші	пов'язані з веденням лісового господарства (рубка рідколісся, рубка поодиноких дерев, відведення лісосік, рубка модельних дерев, ліквідація захаращеності, будівництво (ремонт) лісових шляхів

При заготівлі деревини в порядку рубок головного користування визначається ліміт в межах розрахункової лісосіки.

Ліс має значний потенціал щодо заготівлі другорядних лісових матеріалів (живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків) та може стати унікальною виробничою інфраструктурою для сільського населення.

Актуальним напрямом для покращення життя населення сільських територіальних громад є побічні лісові користування (рис. 1.3.4).

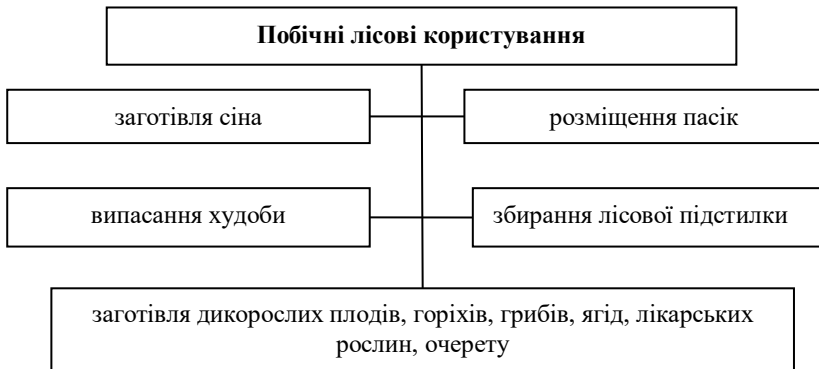


Рис. 1.3.4. Характеристика побічних лісових користувань

Комерційна діяльність громадян щодо побічних лісових користувань називається спеціальним використанням ресурсів лісу (крім розміщення пасік) та є платною.

Підприємство, залучаючи в господарську діяльність ресурси лісу недеревинного походження, мають реальні можливості отримання

додаткових доходів при незначних витратах.

Крім джерела сировинної продукції ліс в сучасних умовах набуває додаткові функції в сфері використання його корисних властивостей (культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних, освітньо-виховних, науково-дослідних, мисливських) (табл. 1.3.2).

Таблиця 1.3.2

Характеристика корисних властивостей лісів

Види корисних властивостей лісів	Характеристика
1	2
Культурно-оздоровчі	забезпечують масовий відпочинок та оздоровлення громадян
Рекреаційні	забезпечують організацію: дозвілля
Спортивні	організація проведення спортивних змагань, спартакіад, фізкультурно-оздоровчих фестивалів, навчально-тренувальних зборів, занять з різних комплексів фізичних вправ, інших спортивно-масових заходів спортивно-оздоровчого характеру
Туристичні	організація та забезпечення маршрутного, похідного туризму (з пересуванням по маршруту пішки, на автомобілі, на лижах, верхи на конях та інших засобах), що має в основному оздоровчі та пізнавальні цілі
Науково-дослідні	спрямовується на застосування одержаних знань з метою вирішення конкретних завдань в галузі охорони, захисту, раціонального використання і розширеного відтворення лісів та інших компонентів природи
Освітньо-виховні	спрямовується на поширення знань про охорону, захист, раціональне використання і розширене відтворення лісів та інших компонентів природи, виховання у громадян екологічної культури
Мисливські	формування потреб мисливського господарства відповідно до Лісового Кодексу України та законів України «Про тваринний світ», «Про мисливське господарство та полювання»

В умовах сталого ведення лісового господарства різко зростає необхідність нарощування якісного відтворення лісів (рис. 1.3.5).

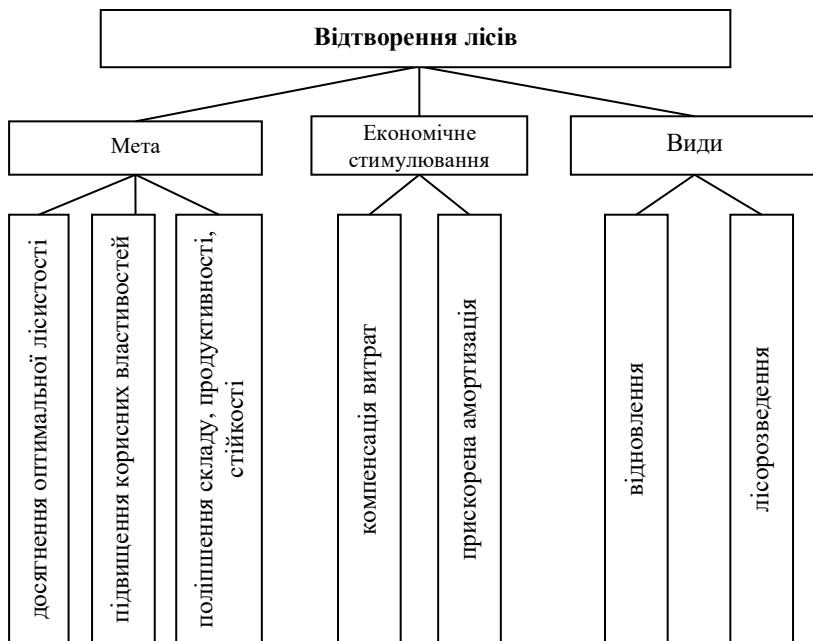


Рис. 1.3.5. Система відтворення лісів в Україні

Відтворення лісів здійснюється шляхом їх відновлення (зруби, згарища, чагарники, малоцінні деревостани) та лісорозведення.

Необхідність поліпшення лісосировинної бази ставить перед власниками та лісокористувачами ряд завдань підвищення продуктивності лісів на основі інноваційного розвитку лісового господарства (рис. 1.3.6).

Особливої уваги в процесі ведення лісового господарства заслуговує проблема збереження біорізноманіття в лісах на генетичному, видовому, популяційному та екосистемному рівнях.

Забезпечення підвищення продуктивності лісів залежить від комплексу заходів, що спрямовуються лісокористувачами на організацію охорони і захисту лісових ресурсів від пожеж, незаконних рубок, пошкодження, ослаблення та іншого шкідливого впливу, захист від шкідників і хвороб.

Охорону і захист лісів на території України здійснюють державна лісова охорона (з статусом правоохоронного органу) та лісова охорона лісокористувачів.



Рис. 1.3.6 Заходи підвищення продуктивності лісів

Основними завданнями лісової охорони у сфері лісового і мисливського господарства відповідно до Порядку організації охорони і захисту лісів (постанова КМУ від 20 травня 2022 р. № 612) та Положення про державну лісову охорону, лісову охорону інших постійних лісокористувачів та власників лісів (постанова КМУ від 16 вересня 2009 р. № 976) є:

- здійснення контролю у сфері лісового і мисливського законодавства;
- охорона лісів від пожеж, незаконних рубок, захист від шкідників і хвороб та іншого шкідливого впливу;
- запобігання злочинам і адміністративним правопорушенням;
- організація заходів з охорони мисливського фонду.

Підвищення продуктивності, поліпшення якісного складу лісів, їх відтворення і охорона потребують необхідного фінансування за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів та власних доходів підприємств.

Кошти бюджетів використовуються відповідно до програми «Ведення лісового і мисливського господарства, охорона і захист лісів в лісовому фонді» за постановою КМУ від 20 грудня 2017 р. № 1016 «Порядок використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для фінансування заходів з ведення лісового і мисливського господарства», охорони і захисту лісів у лісовому фонді, створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісових смуг» на здійснення заходів:

- ведення лісового і мисливського господарства;
- охорони і захисту лісів в лісовому фонді;
- створення захисних лісових насаджень та полежахисних лісових смуг.

Для переходу лісового господарства на самодостатній розвиток доцільно створити фонди розвитку галузі в державному і місцевих бюджетах для покриття витрат найбільш складних складових елементів ведення лісового господарства щодо охорони, збереження, захисту і відтворення лісів.

Ринкові умови ведення лісового господарства передбачають повне й ефективне використання всіх необхідних інструментів для реалізації комплексних заходів з раціонального використання, охорони, захисту та розширеного відтворення лісів. Це повинно забезпечити виробництво конкурентоспроможної продукції на вітчизняному та іноземних ринках і створити сприятливі умови для інвестування інноваційних процесів у лісовому господарстві.

РОЗДІЛ 2. Організаційні основи лісгосподарського виробництва в Україні

2.1. Система власності і управління лісовими ресурсами

2.2. Суб'єкти і об'єкти господарської діяльності в лісгосподарському виробництві

2.3. Стейкхолдери бізнесу в лісовому господарстві

2.1. Система власності і управління лісовими ресурсами

Ліси як національна природна спадщина, неоціненне і життєвонеобхідне багатство належить не тільки нашому, але й майбутнім поколінням. Право власності на ліси, які ростуть в межах території України, належить українському народу. В межах, визначених законодавством, від імені українського народу права власника на ліси здійснюють органи державної влади і місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання та окремі фізичні особи.

Лісовий кодекс України передбачає, що ліси можуть перебувати у державній, комунальній та приватній формах власності, які є рівноправними. Суб'єктами права власності на ліси є держава, територіальні громади, громадяни та юридичні особи.

Суб'єкти набуття і реалізації права власності на ліси в Україні наведені в табл. 2.1.1.

Таблиця 2.1.1

Суб'єкти права власності на ліси в Україні

Форми власності	Суб'єкти набуття і реалізації права власності
Державна	Кабінет міністрів України та місцеві державні адміністрації
Комунальна	Територіальні громади безпосередньо або утворені ними органи місцевого самоврядування
Приватна	Громадяни та юридичні особи

Право власності на ліс – це сукупність правових норм, яка закріплює володіння, користування і розпорядження лісами. Зміст права власності на ліс складається з компетентності власника щодо володіння, користування і розпорядження. Тож, до компетентності власника лісів належить: право володіння; право користування, право розпорядження.

Право користування – можливість добування корисних властивостей з лісу для задоволення потреб власників і лісокористувачів.

Право володіння – можливість фактично володіти лісом на власний розсуд.

Право розпорядження – можливість визначення долі лісу як ресурсу для господарювання.

Власники на ліс всіх форм власності мають право розмежовувати право користування шляхом передачі його безпосереднім суб'єктам господарювання – лісокористувачам різних класифікаційних організаційно-правових форм господарювання (КОПФГ). Управління державними лісами здійснює Кабінет Міністрів України, а також органи, що забезпечують діяльність Президента України, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України і Міністерства та інші державні центральні і територіальні органи виконавчої влади (державні адміністрації). Управління комунальними лісами здійснюють безпосередньо територіальні громади та утворені ними органи місцевого самоврядування – місцеві ради та їх виконавчі органи (департаменти, відділи та інші структурні підрозділи). Управління лісами приватної власності здійснюють безпосередньо власники фізичні або юридичні особи на індивідуальних (одноосібних, сімейних) та колективних (партнерських, корпоративно-акціонерних) відносинах.

Схеми управління лісами до реформування у 2022 році наведені на рис. 2.11-2.1.3.

Рух лісового фонду державної власності щодо формування лісокористувачів наведено на рис. 2.1.4.

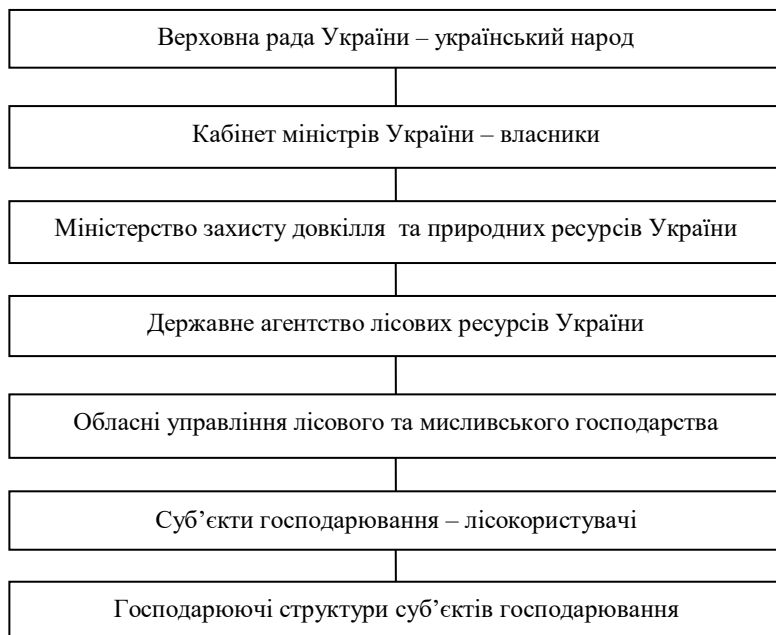


Рис. 2.1.4. Фрагмент моделі формування лісокористувачів через Державне агентство лісових ресурсів України



Рис. 2.1.1. Загальна комплексна організаційна схема управління лісами в Україні до реформування в 2022 році



Рис. 2.1.2. Структурна схема управління Державного агентства лісових ресурсів України до реформування у 2022 році (за Публічним звітом Голови Державного агентства лісових ресурсів України за 2021 рік)

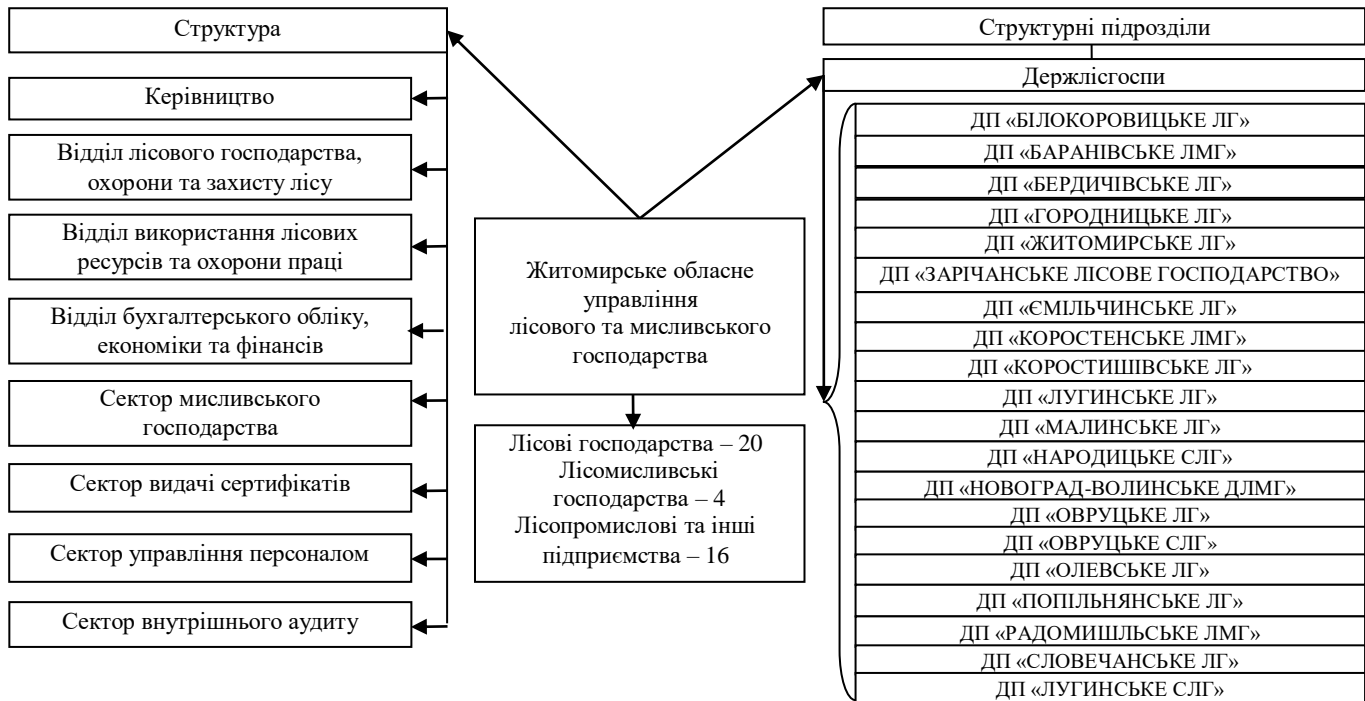


Рис. 2.1.3. Структурно-організаційна схема обласних управлінь лісового і мисливського господарства Державного агентства лісових ресурсів України на 1 січня 2021 року до реформування у 2022 році на прикладі Житомирського обласного управління лісового та мисливського господарства за даними сайту <https://zt-lis.gov.ua>

Більшість лісів в Україні знаходяться у державній власності, 13 % земельних ділянок лісгосподарського призначення – у постійному користуванні комунальних підприємств територіальних громад, і менше 0,1 % загальної площі лісових земель – це приватна власність.

В країнах ЄС близько 53 % земель – це державна власність та 47 % – приватна. В Німеччині державних лісів – 48 %, приватних – 33 % і комунальних – 19 %. У Польщі це співвідношення, відповідно, 78 %, 20 %, 2 %.

Державні ліси в Україні закріплені за численними постійними лісокористувачами. За відомчим підпорядкуванням найбільша площа лісових земель перебуває у користуванні Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України (близько 77 %), з них 73 % в Державного агентства лісових ресурсів України і 2 % в Державного агентства України з управління зоною відчуження, Міністерства інфраструктури України – 1 %, інших відомчих організаціях – 1 %, а близько 800 тис. га лісових земель державної власності не передані в користування та віднесені до земель запасу, де розміщені полевих смуги.

Тривалий час за полевих смугами в Україні не здійснюється відповідний контроль та системний догляд – у результаті їх засмічують і вирубають. Під захистом лісосмуг знаходиться 132 млн. га сільськогосподарських угідь, що дозволяє збільшувати врожай на 15 %.

Важливе місце щодо користування лісами належить Міністерству оборони України, якому підзвітні лісгосподарські підприємства, лісопромкомбінати та деревообробні заводи. У Міністерстві оборони України є 6 військових лісгоспів (Волинський, Костопільський, Прикарпатський, Сколівський, Шепетівський і Яворівський) та 5 лісництв (Мостинське, Ужгородське, Черкаське, Чернівецьке і Чернігівське) загальною площею майже 197 тис. га лісових угідь. Ліси цих господарств виконують функцію природних захисних бар'єрів для військових полігонів, є буферною зоною для захисту населення і довкілля від негативних наслідків бойової підготовки військ, постачають для потреб військових частин пиломатеріали, дрова, оборонні конструкції.

В управлінні Державного агентства України з управління зоною відчуження перебуває державне спеціалізоване виробниче комплексне лісове підприємство «Північна Пуща».

Міністерству захисту довкілля та природних ресурсів України через адміністрації заповідників, національних парків підпорядковуються ліси, які мають переважно природо-заповідний статус. На території Житомирської області розташовано два природні заповідники: «Древлянський» та «Поліський».

В управлінні Міністерства інфраструктури перебувають ліси, якими здебільшого є лісосмуги відводу залізничних та автомобільних шляхів. Утримувачами цих захисних лісів є Публічне акціонерне товариство «Українська залізниця» («Укрзалізниця») та її виробничі підрозділи –

дистанції захисних насаджень, а також Державне агентство автомобільних доріг України («Укравтодор») та її регіональні організації – служби автомобільних доріг. Державне агентство автомобільних доріг України, Державне агентство лісових ресурсів та Державне агентство розвитку туризму України мають спільну програму збереження і розвитку туристичних маршрутів та розбудови лісових доріг.

Безпосереднє управління лісами державної власності здійснюють Державне агентство лісових ресурсів України (рис. 2.1.2) та його обласні управління (рис. 2.1.3), які функціонують відповідно до:

- Положення про Державне агентство лісових ресурсів України (Постанова КМУ від 8 жовтня 2014 року № 521);
- Положення про обласні управління лісового та мисливського господарства Державного агентства лісових ресурсів України (Наказ Міністерству захисту довкілля та природних ресурсів України від 26 березня 2021 р. № 217).

Ліси в Україні, що знаходяться в державній і комунальній власності для здійснення господарської діяльності можуть бути в постійному та тимчасовому користуванні. Характеристика видів користування лісами в Україні наведена на рис. 2.1.5.



Рис. 2.1.5. Характеристика видів користувань лісами в Україні

Правові відносини лісокористувачів щодо їх прав і обов'язків наведені на рис. 2.1.6 - 2.1.9.



Рис. 2.1.6. Права і обов'язки постійних лісокористувачів (за ст. 19 Лісового кодексу України)

Ефективне управління лісами відповідно до Державної Стратегії- 2035 передбачається здійснювати шляхом:

- 1) зміни моделі та механізмів державного управління у сфері лісового господарства;
- 2) оптимізації та реорганізації структури і функцій суб'єктів господарювання державної власності в лісовій галузі;



Рис. 2.1.7. Права і обов'язки тимчасових лісокористувачів на умовах довгострокового користування (за ст. 20 Лісового кодексу України)

3) зміни правил здійснення лісгосподарських заходів, які спрямовані на наближені до природи методи лісівництва та поступову відмову від суцільних рубок;

4) забезпечення прозорості лісгосподарської діяльності в частині відкритого електронного продажу деревини;

5) впровадження нової системи організації охорони і захисту лісів, запобігання незаконним рубкам та обігу незаконно заготовленої деревини;

6) розроблення комплексу заходів щодо запобігання збуту нелегально заготовленої деревини;

7) розроблення та впровадження програм реабілітації лісів та відновлення лісових ресурсів в результаті військових дій на сході України;

8) застосування гендерно-орієнтованого підходу;



Рис. 2.1.8. Права і обов'язки тимчасових лісокористувачів на умовах короткострокового користування (за ст. 21 Лісового кодексу України)

9) створення безпечного та комфортного робочого середовища як для чоловіків, так і для жінок;

10) покращення методів управління лісовими об'єктами природно-заповідних територій, у зоні відчуження та у південних та східних областях України.

Ефективне управління лісами передбачає побудову збалансованої системи правовідносин між суб'єктами лісового господарства з одночасним запобіганням можливому конфлікту інтересів.

При цьому необхідним є чітке відокремлення функцій формування та реалізації лісової політики, регуляторних функцій, контролю, моніторингу та провадження економічної діяльності.



Рис. 2.1.9. Права і обов'язки громадян та юридичних осіб, які мають у приватній власності ліси (за ст. 14 Лісового кодексу України)

Кожна із зазначених функцій повинна бути реалізована такими чином, щоб забезпечити баланс повноважень між суб'єктами управління лісовою галуззю.

Управління лісами передбачає можливість участі широкого кола заінтересованих сторін на різних етапах і стадіях прийняття рішень щодо управління та менеджменту лісів в межах законодавства і відповідно до встановлених процедур.

До основних завдань державного регулювання та управління у сфері лісових відносин належить:

- забезпечення ефективної охорони лісового фонду;
- належний захист лісів,
- раціональне використання лісових ресурсів;
- відтворення лісів.

Державне регулювання та управління у сфері лісових відносин здійснюється наступним чином (рис. 2.1.10).



Рис. 2.1.10. Державне регулювання та управління у сфері лісових відносин

Основними шляхами державного регулювання і управління в сфері лісових відносин є:

- формування державної політики;
- визначення повноважень органів виконавчої влади і місцевого самоврядування;
- установлення правил в сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів;
- державний контроль за охороною, захистом, використанням та відтворенням лісів.

Управління в сфері лісових відносин здійснюється через повноваження органів влади та місцевого самоврядування (рис. 2.1.11 та рис. 2.1.12).



Рис. 2.1.11. Повноваження Верховної Ради України в сфері лісових відносин (за ст. 26 Лісового кодексу України)



Рис. 2.1.12. Повноваження Кабінету Міністрів України в сфері лісових відносин (за ст. 27 Лісового кодексу України)

Роль органів влади та місцевого самоврядування в управлінні лісами полягає у важливому значенні лісів для екологічної, економічної та соціальної стабільності держави; необхідності системного удосконалення ведення лісового господарства для забезпечення довгострокових інтересів держави; збільшення кількості робочих місць; зайнятості сільського населення; мінімізації корупційних ризиків та вчинення правопорушень; утвердження відкритих, прозорих механізмів прийняття управлінських та кадрових рішень і першочергового забезпечення вітчизняних виробників сировиною шляхом створення прозорого ринку деревини.

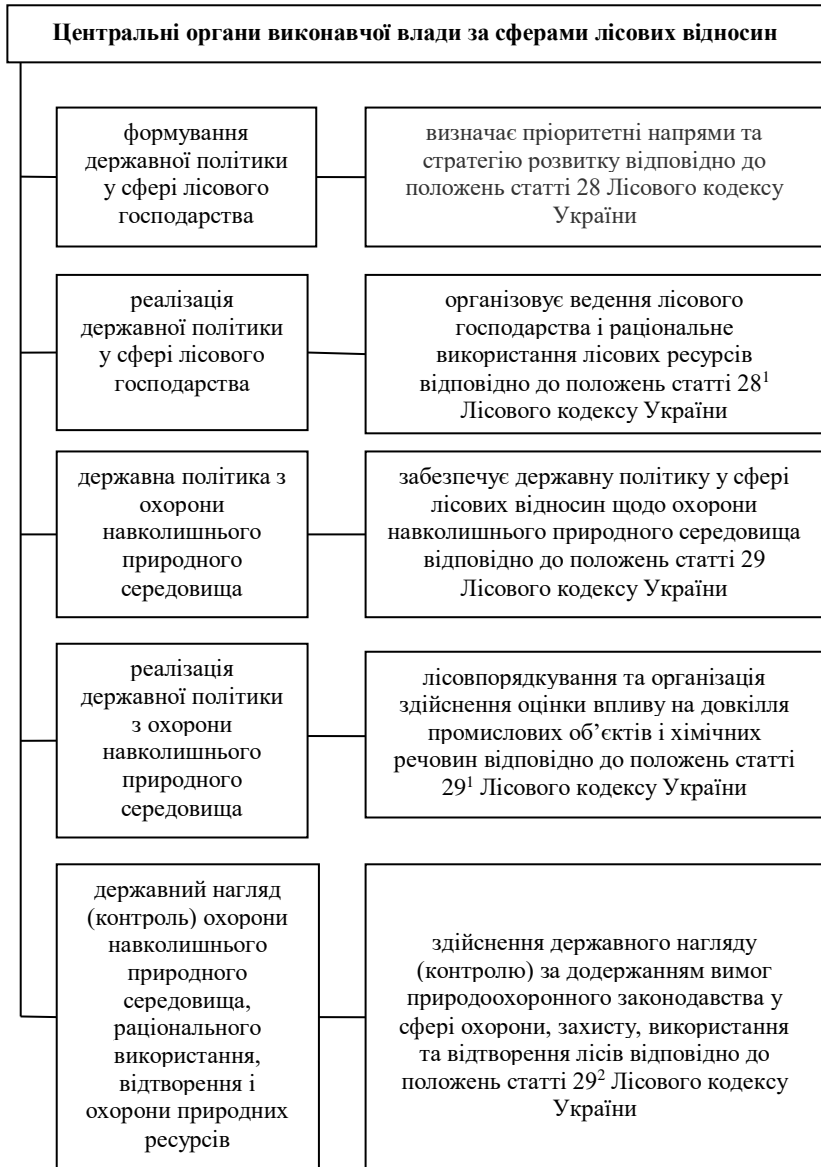


Рис. 2.1.13. Повноваження Центральних органів виконавчої влади за сферами лісових відносин (за Лісовим кодексом України)



Рис. 2.1.14. Повноваження місцевих рад в сфері лісових відносин (за Лісовим кодексом України)

Відповідно до Державної стратегії управління лісами України до 2035 року (розпорядження КМУ від 29 грудня 2021 р. № 1777р) в Україні продовжується реформування лісової галузі, на що була прийнята Постанова Кабінету Міністрів України від 7 вересня 2022 р. № 1003 «Деякі питання реформування управління лісової галузі», якою визнано:

- укрупнення територіальних органів Державного агентства лісових ресурсів України;
- необхідність утворення Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» шляхом злиття спеціалізованих лісгосподарських підприємств, які належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України;
- подальше перетворення Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» в акціонерне товариство;



Рис. 2.1.15. Повноваження державних адміністрацій в сфері лісових відносин (за Лісовим кодексом України)

- необхідність залишення у державній власності Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» та утвореного акціонерного товариства, 100 % акцій якого належить державі;
- спеціалізоване господарське підприємство «Ліси України» є правонаступником майна, прав, обов'язків, одержаних сертифікатів PEFC та FSC, договорів користування лісами, лісових сервітутів, дозвільних документів, спеціалізованих державних лісгосподарських підприємств, що реорганізуються.

Система реформування шляхом укрупнення державних лісгосподарських підприємств та обласних управлінь лісового і мисливського господарства та укрупнення підприємств на прикладі

Житомирського обласного управління лісового та мисливського господарства наведено в табл. 2.1.2 і 2.1.3.

Таблиця 2.1.2.

Реформування обласних управлінь лісового та мисливського господарства відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 7 вересня 2022 р. № 1003 «Деякі питання реформування управління лісової галузі»

Міжрегіональні управління лісового та мисливського господарства, які необхідно створити	Обласні управління лісового та мисливського господарства, які підлягають укрупненню
Північно-Західне (м. Рівне)	Волинське, Рівненське
Західне (м. Львів)	Львівське, Закарпатське, Івано-Франківське
Південно-Західне (м. Хмельницький)	Тернопільське, Чернівецьке, Хмельницьке
Центрально-Західне (м. Вінниця)	Вінницьке, Черкаське, Кіровоградське
Центральне (м. Житомир)	Київське, Житомирське
Північне (м. Чернігів)	Сумське, Чернігівське
Північно-Східне (м. Харків)	Полтавське, Харківське
Південно-Східне (м. Дніпро)	Дніпропетровське, Донецьке, Запорізьке, Луганське
Південне (м. Миколаїв)	Миколаївське, Одеське, Херсонське

Таблиця 2.1.3

Реформування державних лісгосподарських підприємств шляхом укрупнення в 2021 році Житомирського обласного управління лісового та мисливського господарства

Державні лісгосподарські підприємства- правонаступники	Здійснено об'єднання
1	2
Городницьке лісгосподарське	Городницьке лісгосподарське Новоград-Волинське досвідне лісомисливське
Бердичівське лісгосподарське	Бердичівське лісгосподарське Зарічанське лісгосподарське
Лугинське лісгосподарське	Лугинське лісгосподарське Лугинський держлісгосп АПК
Овруцьке спеціалізоване лісгосподарське	Овруцьке спеціалізоване лісгосподарське Овруцьке лісгосподарське
Радомишльське лісгосподарське	Радомишльське лісгосподарське Малинське лісгосподарське

1	2
Коростишівське лісогосподарське	Коростишівське лісогосподарське
	Попільнянське лісогосподарське
Коростенське лісомисливське	Коростенське лісомисливське
	Житомирське лісогосподарське

В процесі реформування управління лісами України буде сформовано дві вертикалі: господарюючо-підприємницька і контролюючо-координуюча (рис. 2.1.16).



Рис. 2.1.16. Модель господарської діяльності і система управління у сфері лісового господарства з 2023 року (за Постановою Кабінету Міністрів України від 7 вересня 2022 р. № 1003 «Деякі питання реформування управління лісової галузі»)

Перша вертикаль – це Державне підприємство «Ліси України» (державна акціонерна компанія у складі центрального апарату, регіональних офісів, місцевих філій та лісництв) буде відповідати за охорону, захист, лісорозведення й лісовідновлення, заготівлю, переробку і обробку деревини та інших лісових ресурсів і їх реалізації. Значний обсяг робіт в лісі буде виконуватися підрядниками – малим і середнім бізнесом територіальних громад.

Друга вертикаль у складі Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України (відділ лісових ресурсів), Державного агентства лісових ресурсів України з контролюючою функцією та Міжрегіональних управлінь лісового та мисливського господарства – буде відповідати за систему контролю і координацію діяльності Державного підприємства «Ліси України» та інших користувачів (комунальних, приватних) лісових і мисливських угідь за дотриманням державних вимог, правил, нормативів, надавати погодження на проведення заготівлі деревини, формувати завдання з протипожежних заходів і відстежувати їх виконання та захищати інтереси держави з точки зору збереження лісових і мисливських ресурсів як національного багатства.

Реалізація деревини буде здійснюватися через відкриті електронні торги, з доступом до товарних ресурсів на рівних умовах всіх переробників національного і міжнародного рівня.

Реформа повинна:

- ліквідувати фінансові дисбаланси між окремими господарюючими структурами в галузі;
- створити достовірну інформаційну систему про стан лісового фонду України;
- забезпечити високий рівень лісистості;
- створити умови для високої продуктивності праці;
- підвищити рівень механізації лісгосподарських робіт.

В цілому реформування системи управління лісами України через створення потужного лісгосподарського підприємства з врахуванням принципів децентралізації сільських територій відкриває можливість для самодостатнього розвитку галузі і населення сільської місцевості, залучати міжнародних донорів, інвесторів та використовувати ефективні фінансові інструменти.

2.2. Суб'єкти і об'єкти господарської діяльності в лісгосподарському виробництві

Підприємництво як господарська діяльність здійснюється суб'єктами господарювання в будь-яких організаційно-правових формах. Господарський кодекс України передбачає можливість здійснення господарської діяльності двома видами суб'єктів господарювання:

юридичними особами і фізичними особами-підприємцями.

Суб'єкти господарювання як юридичні і фізичні особи незалежно від організаційно-правової форми та форми власності займаються діяльністю з виробництва, реалізації, придбання товарів та іншою діяльністю, використовуючи при цьому сукупність прав і обов'язків, відокремлене майно і несуть відповідальність за свої зобов'язання.

Юридичні особи та фізичні особи – підприємці мають право займатися підприємницькою діяльністю (самостійною, ініціативною, систематичною, на власний ризик) з метою досягнення економічних і соціальних результатів, одержання доданої вартості і прибутку. Після сплати податків власник одержує право щодо розподілу прибутку на власний розсуд.

Організаційно-правова форма, на якій здійснюється ведення господарської діяльності, є важливим фактором для забезпечення ефективного і самодостатнього розвитку бізнесу.

Визначення поняття організаційно-правова форма господарювання наведено в Державному класифікаторі «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» (КОПФГ) (наказ Держспоживстандарту України від 28 травня 2004 р. № 97) як форма ведення господарської діяльності, яка передбачає відповідно правову основу, що визначає:

- характер відносин між засновниками (учасниками);
- режим майнової відповідальності по зобов'язаннях підприємства;
- порядок створення, реорганізації, ліквідації господарюючої структури;
- управління підприємством;
- розподіл одержаних прибутків за результатами господарювання;
- можливі джерела фінансування діяльності.

Поділ організаційно-правових форм господарювання здійснюється на такі, які властиві певним їх групам та на ті, що необхідні для розмежування однієї форми від іншої.

Групові критерії розмежування організаційно-правових форм господарювання наведені на рис. 2.2.1.

Підприємство (приватне, державне, комунальне) створюється як самостійний суб'єкт господарювання для здійснення систематичної підприємницької і некомерційної діяльності з метою задоволення суспільних та особистих потреб.

Серед підприємств виділяють фермерські господарства, підприємства, що діють на основі державної, комунальної і приватної власності, власності іноземців або іноземних юридичних осіб або придбані ними діючі суб'єкти господарювання в Україні, дочірні підприємства.



Рис. 2.2.1. Система організаційно-правових форм господарювання в Україні

Господарські товариства – це господарюючі системи, створені вже діючими підприємствами – юридичними особами, та / або громадянами з метою:

- об'єднання їх майна для господарської діяльності;
- участі у підприємницькій діяльності;
- одержання прибутку від результатів господарювання.

Господарські товариства створюються у формі: акціонерних товариств (публічні, приватні), товариств з обмеженою відповідальністю, товариств з додатковою відповідальністю, повних товариств, командитних товариств.

Публічне акціонерне товариство здійснює публічне та приватне розміщення акцій, а приватне – тільки розміщення акцій на приватній основі.

Господарську діяльність державних лісокористувачів передбачається організувати на основі державної акціонерної компанії, де 100 відсотків акцій буде належати державі. Аналогічною формою господарювання може бути державна холдингова компанія. Холдинг – це сукупність головного підприємства та контрольованих ним дочірніх підприємств з метою

вироблення єдиної тактики і стратегії господарської діяльності в глобальному масштабі.

Важливе місце в підприємницькій діяльності займають товариства з різними видами відповідальності їх власників (табл. 2.2.1).

Таблиця 2.2.1

Характеристика товариств за відповідальністю власників

Види товариств за відповідальністю власників	Характеристика товариств
Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ)	статутний капітал, поділений на частки, розмір яких визначається власниками з відповідальністю за зобов'язаннями тільки своїм майном
Товариство з додатковою відповідальністю (ТДВ)	статутний капітал поділено на частки, визначені власниками відповідно до внесків, а учасники такого товариства відповідають за його боргами своїми внесками до статутного капіталу, а за недостатністю цих сум – додатково належним їм майном
Повне товариство (ПТ)	всі учасники займаються спільною підприємницькою діяльністю і несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном
Командитне товариство (КТ)	учасники здійснюють підприємницьку діяльність, одні з яких несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном, а інші – вкладом у майні товариства (вкладників)

Кооперативи утворюються фізичними та/або юридичними особами для ведення спільної господарської діяльності з метою задоволення своїх економічних, соціальних та інших потреб на засадах самоврядування. Поділ кооперативів відповідно до завдань та характеру діяльності наведено в табл. 2.2.2.

Таблиця 2.2.2

Характеристика кооперативів відповідно до завдань та характеру діяльності

Види кооперативів (фрагмент за ДК 002 : 2004)	Характеристика кооперативів
1	2
1. Виробничі	засади функціонування: трудова участь; майнові пайові внески; участі в управлінні; участь у розподілі доходу
2. Обслуговуючі	надання послуг переважно членам кооперативу та іншим особам

продовження табл. 2.2.2

1	2
3. Споживчі	організація торговельного обслуговування, заготівель сільськогосподарської продукції, сировини, виробництва продукції та надання інших послуг з метою задоволення споживчих потреб його членів
4. Сільськогосподарські	утворюються виробниками сільськогосподарської продукції, які добровільно об'єдналися на основі членства та на засадах самоврядування для провадження спільної господарської та іншої діяльності з метою задоволення економічних, соціальних та інших потреб
• виробничі	об'єднання фізичних осіб, які є сільськогосподарськими товаровиробниками, для спільного виробництва продукції сільського, рибного і лісового господарства на засадах обов'язкової трудової участі у процесі виробництва
• обслуговуючі	створюються для надання послуг переважно членам кооперативу та іншим особам з метою провадження їх сільськогосподарської діяльності

Для вирішення спільних економічних і соціальних завдань підприємств можуть створюватися господарюючі структури на основі об'єднання (табл. 2.2.3).

Таблиця 2.2.3

Види об'єднань підприємств в Україні

Види об'єднань	Характеристика діяльності об'єднань
Об'єднання підприємств (юридичних осіб)	утворюються у складі двох або більше підприємств (юридичних осіб) з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань
Асоціація	договірне об'єднання підприємств для постійної координації господарської діяльності шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій
Корпорація	договірне об'єднання підприємств на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів з делегуванням повноважень централізованого регулювання діяльності органам управління корпорації
Консорціум	тимчасове статутне об'єднання підприємств для реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів
Концерн	статутне об'єднання підприємств на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання

Ефективність господарської діяльності залежить від організаційної структури і статусу його підрозділів. Структурні підрозділи підприємства можуть здійснювати господарську діяльність як ланка єдиного господарюючого процесу, тобто їх діяльність безпосередньо підпорядковується загальногосподарському управлінню, а також виділятися у відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи. Державний класифікатор «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» (КОПФГ) (наказ Держспоживстандарту України від 28 травня 2004 р. № 97) виділяє два види відокремлених підрозділів без статусу юридичної особи: філія; представництво.

Філії (структурний підрозділ, відділення) підприємства – це відокремлені підрозділи, що розташовані поза його місцезнаходженням та здійснюють всі або частину його функцій, господарюють на основі положення, а керівник філії призначається підприємством.

Представництво – відокремлений підрозділ підприємства, що розташований поза його місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів, діє на підставі положення, а керівник представництва призначається підприємством.

Господарська діяльність лісгосподарських підприємств характеризується процесом створення об'єктів діяльності. Перелік об'єктів діяльності визначається окремими видами та найменуваннями готової продукції, робіт, послуг, товарів.

Перелік об'єктів діяльності лісгосподарських підприємств відповідно до Основної номенклатури продукції ОНП-2020-1 (наказ Держстату України від 08.01.2020 р. № 31) наведено на рис. 2.2.2.

Основними напрямками діяльності лісгосподарських підприємств є:

1. проведення заходів з відновлення лісів, підвищення їх продуктивності та поліпшення якісного складу, збереження біотичного та іншого природного різноманіття в лісах;

2. здійснення заходів із заміни малоцінних низькопродуктивних насаджень на високопродуктивні, здійснення заходів з лісорозведення, насамперед на низькопродуктивних та непридатних для використання в сільському господарстві землях;

3. організація лісонасінневої справи і лісових розсадників, вирощування декоративного садивного матеріалу;

4. збереження та посилення захисних властивостей лісів, що виконують захисні, природоохоронні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі та з рекреаційні функції, а також функції захисту навколишнього природного середовища та інженерних об'єктів від негативного впливу природних та антропогенних факторів;

5. забезпечення охорони лісів від пожеж, захист від шкідників і хвороб, пошкодження внаслідок антропогенного та іншого шкідливого впливу, порушень лісового законодавства і притягнення до адміністративної відповідальності громадян та посадових осіб при

вчиненні ними адміністративних правопорушень у сфері лісового господарства, мисливського господарства та полювання;

6. відведення і таксація лісосік;
7. облік і використання лісових ресурсів.

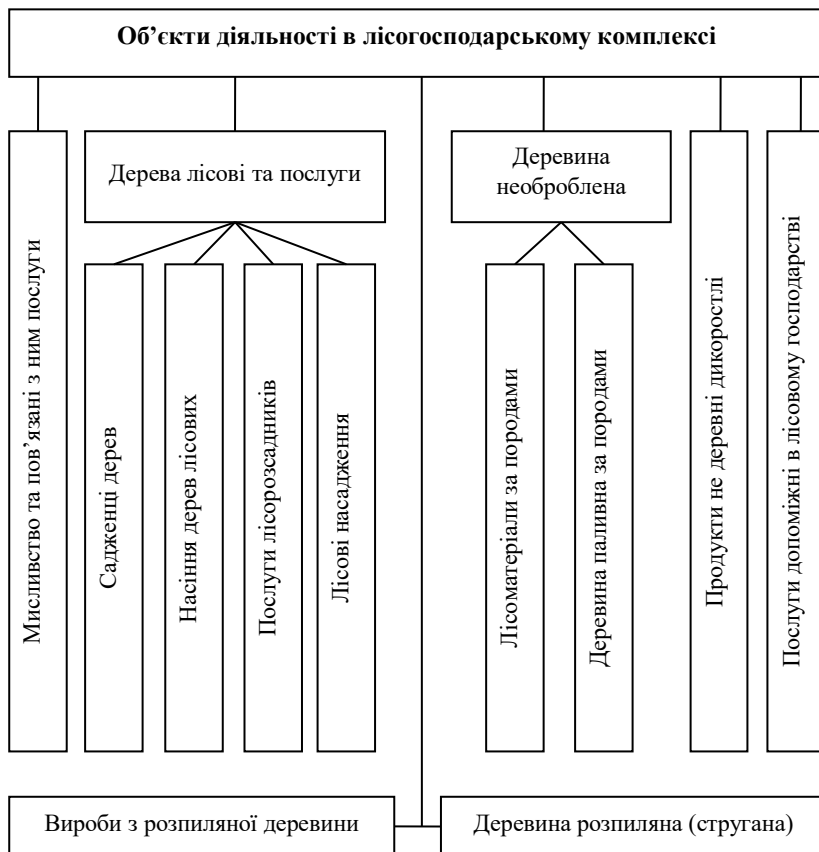


Рис. 2.2.2. Фрагмент з переліку найменувань об'єктів діяльності суб'єктів господарювання лісгосподарського комплексу за Основною номенклатурою продукції ОНП-2020-1 (наказ Держстату України від 08.01.2020 р. № 31)

Характеристика основної продукції деревини лісгосподарських підприємств наведена в табл. 2.2.4.

Таблиця 2.2.4

Характеристика продукції деревини в лісгосподарських підприємств

Назва продукції	Характеристика
1	2
Деревина	Лісоматеріали, деревні хлисти та ялинки новорічні.
Лісоматеріали	Деревні матеріали, отримані шляхом поділу на частини повалених дерев та деревних колод (уздовж чи впоперек) для подальшого використання чи перероблення.
Лісоматеріали класу якості А	Лісоматеріал найвищого класу якості; здебільшого відноситься до нижньої частини колоди з чистою деревиною або з незначними вадами, які не обмежують його використання.
Лісоматеріали класу якості В	Лісоматеріал середнього класу якості, без особливих вимог до чистої деревини. Сучки дозволено в межах середнього значення для кожної породи.
Лісоматеріали класу якості С	Лісоматеріал нижче середнього класу якості, дозволяються всі якісні особливості, які не значно знижують природні властивості деревини.
Лісоматеріали класу якості D	Лісоматеріал, що не задовольняє жодному з класів якості А, В та С і який може бути розпиляно на товарну продукцію, придатну для подальшого використання. Зі всіма допустимими візуальними характеристиками, до класу якості D слід відносити лісоматеріали, в яких більше 40 % об'єму деревини придатні для використання (наявні якісні ознаки не знижують природні властивості деревини). До класу якості D можуть бути частково віднесені сухостійні лісоматеріали.
Товарні круглі лісоматеріали	Круглі лісоматеріали встановлених специфікаціями розмірів та якості, які реалізуються, можуть бути реалізовані чи підготовлені до реалізації для подальшого споживання чи переробки; до цих лісоматеріалів не відносяться ті, що використовуються на власні потреби; ці лісоматеріали можуть бути використані для подальшої переробки на пилопродукцію, шпон, сірники, колоті напівфабрикати, бондарну клепку, у целюлозно-паперовому виробництві чи у якості будівельного матеріалу в круглому вигляді
Деревна сировина	Повалені дерева, деревні хлисти, круглі і колоті лісоматеріали, пенькова і подрібнена деревина, а також відходи лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки, призначені для перероблення чи використання у якості палива.
Деревний хлист	Стовбур поваленого дерева, очищений від гілок, верхів'яття та пенькової частини.
Ділова деревина	Усі круглі і колоті лісоматеріали, окрім деревини дров'яної промислового і непромислового використання та хмизу.

1	2
Деревина дров'яна промислового і непромислового використання	Лісоматеріали круглі або колоті, непридатні (або недоцільні) для пиляння, стругання чи луцнення, тобто для виробництва корисних пиломатеріалів, заготовок, шпону, сірників. Також ці лісоматеріали не можуть бути використані у якості будівельної деревини в круглому виді. До цієї групи не відносяться лісоматеріали для виробництва целюлози, дубильних екстрактів, сортименти для кріплення гірничих виробок, для гідротехнічних споруд і елементів мостів
Деревина дров'яна промислового використання	Лісоматеріали хвойних та листяних порід деревини у вигляді колод, очищених від сучків, як правило, з корою, призначені для промислового використання у виробництві теплової та електроенергії, трісок, стружок, піролізу, гідролізу тощо. Також можуть бути використані, за умовами контракту, у якості сировини для деревних плит. На вимогу споживача можуть поставлятися як у круглому, так і у розколотому виді
Деревина дров'яна непромислового використання	Лісоматеріали хвойних та листяних порід деревини, розрізані вздовж і поперек та/або колоті, що використовуються у якості палива в таких побутових пристроях для спалювання деревини, як печі, каміни і системи центрального опалення
Довгомірний лісоматеріал	Деревний хлист, довгоття, довгомірний сортимент, комбіноване довгоття
Сортимент	Лісоматеріал круглий цільового призначення.
Крона	Верхня частина дерева з сучками й гілками, може включати частину стовбура.
Колода	Частина круглого лісоматеріалу, отримана поперечним розпилюванням.
Стовбур	Частина дерева над землею, крім сучків.
Пень	Частина дерева, яка залишилася над і під землею після його звалювання.
Круглий лісоматеріал	Зрубане дерево з видаленими сучками і верхівкою, яке підлягає або не підлягає подальшому поперечному поділу на колоди, як правило, сюди не включають дрова.
Довгоття	Відрізок хлиста, в якому ще не виконано поперечний поділ на сортименти, що має довжину, кратну довжині потрібного сортименту, з припуском на оброблення (кряжування).
Комбіноване довгоття	Довгоття, передбачене для розподілу на сортименти різного призначення.
Кора	Шар зовнішньої захисної тканини (захисний шар) стовбура і гілок дерева.
Хмиз	Лісоматеріали діаметром менше 4 см та довжиною до 6 м, що складаються з тонких стовбурів, верхівіття, гілок та сучків.

1	2
Деревна ламань	Верхівки, гілки та сучки дерев, які повністю відламались від дерева-носія, але зависли на ньому або сусідньому дереві чи впали на землю.
Злам	Частина відламаного стовбура дерева або відчахненої товстої гілки, яка повністю не відділилась від дерева-носія, висять на ньому чи ще й на іншому (підтримуючому) дереві або спирається на землю верхівкою.
Тріски	Матеріал, що одержується шляхом подрібнення деревної сировини спеціальними рубальними машинами до встановлених розмірів.
Пиловник	Колода для отримання пиломатеріалів.
Баланси	Круглий лісоматеріал для подрібнення чи хімічної переробки на деревну масу або деревні плити.
Фанерний кряж	Колода для отримання шпону.
Колода спеціального призначення	Колода певної довжини та/або діаметра для спеціального застосування.
Стовп	Довга колода для використання в якості опори.
Дрова	Круглі або колоті сортименти, які за своїм розміром і якістю можуть бути використані лише як паливо.
Жердини	Тонкомірний сортимент, товщиною у верхньому відрізі від 3 до 5 см для хвойних і від 3 до 7 см для листяних порід деревини.
Хворост	Молоді деревця і лісоматеріали діаметром менше 4 см довжиною до 6 м, що складаються з тонких стовбурів, зрізаного верхів'ття, гілок та сучків дерев, зрубаних на корені.
Пиломатеріал	Пилопродукція певних розмірів та якості, яка має щонайменше дві плоскопаралельні пласті, отримана шляхом розпилювання колод.
Обрізний пиломатеріал	Заготовка з крайками, обпиляними перпендикулярно до пластей та з обзелом, не більшим за допустимий відповідно до нормативно-технічної документації.
Необрізаний пиломатеріал	Заготовка з не обпиляними або частково обпиляними крайками, з обзелом понад допустимий в обрізному пиломатеріалі.
Товарні пиломатеріали	Пиломатеріали встановлених специфікаціями розмірів та якості, які реалізуються, можуть бути реалізовані чи підготовлені до реалізації для подальшого споживання чи переробки; до цих пиломатеріалів не відносяться ті, що використовуються на власні потреби
Товарна продукція	Товарні круглі лісоматеріали і товарні пиломатеріали; до цієї продукції відносяться круглі лісоматеріали з видаленою або невидаленою корою або заболонню, пиломатеріали, заготовки тощо.

1	2
Брус	Пиломатеріал товщиною та шириною 100 мм і більше, що може використовуватися для подальшого розпилювання на обрізні пиломатеріали.
Балка	Пиломатеріал із квадратним або майже квадратним великим поперечним перерізом.
Дошка	Пиломатеріал товщиною до 100 мм та шириною понад подвійну товщину.
Бічна дошка	Пиломатеріал, випиляний із зовнішнього боку колоди.
Вагонка	Тонка обшивальна дошка, продукт переробки деревини, товщиною, як правило, не більше 22 мм.
Обапіл	Відходи (пило продукція) первинної деревообробки, сировина, що має внутрішню пропиляну, а зовнішню не пропиляну або частково пропиляну поверхню
Дощатий обапіл	Обапіл у якого зовнішня поверхня пропиляна більш ніж на половину довжини.
Горбильний обапіл	Обапіл у якого зовнішня поверхня не пропиляна, або пропиляна не більше ніж на половину довжини.
Обрізки	Відходи при виробництві обрізних пиломатеріалів та в процесі деревообробки.
Тирса	Частинки деревини, отримані в процесі пиляння.
Тріска	Частинки деревини, отримані в процесі подрібнення.

Основна мета функціонування господарюючих структур в лісовому господарстві – це організація ведення лісового господарства і самодостатнє використання лісових ресурсів на принципах невиснажливого і безперервного лісокористування, яке має забезпечити збереження та відновлення лісів посиленням корисних та природних їх властивостей.

Завданням роботи господарюючих структур в лісовій галузі є:

- лісовідновлення на умовах поліпшення корисних властивостей лісів;
- охорона та захист лісів від шкідників, хвороб, пожеж і самовільних рубок;
- використання лісу як захисного бар'єру від негативних явищ для населення і довкілля;
- всебічний і самодостатній розвиток лісового господарства та лісопереробки при створенні максимальної доданої вартості;
- забезпечення населення сільських територіальних громад робочими місцями з необхідними умовами праці і високими доходами працівників та вартістю робочої сили;

- збільшення надходжень до бюджетів держави і територіальних громад;

- задоволення потреб національного і світового господарства в деревині. Піломатеріалах та в продукції деревообробки.

Роль об'єктів лісогосподарського виробництва в життєдіяльності людини, держави, територіальних громад є визначальною, особливо щодо підтримання рівноваги природного середовища, збереження здоров'я населення та задоволення потреб споживачів в лісових ресурсах і виробах, виготовлених з них. За цих обставин, лісогосподарські підприємства та суб'єкти господарювання з переробки і обробки лісових ресурсів мають не тільки стратегічне значення для національної економіки, але і є об'єктами, які формують економічну безпеку людей, держави, територіальних громад.

Для вирішення завдань лісогосподарського комплексу мають бути налагоджені функціональні зв'язки його з максимальною кількістю секторів економіки: машинобудування, паливною, хімічною, будівельною, целюлозно-паперовою, фармацевтичною, харчовою, меблевою промисловістю, транспортом та сільським господарством. Подальше зростання ролі і місця лісового господарства в еколого-соціально-економічній системі держава – територіальна громада – людина можливе при обранні моделі розвитку лісового господарства на інноваційних засадах формування суб'єктів і об'єктів господарювання.

2.3. Стейкхолдери бізнесу в лісовому господарстві

Активізація бізнесу підприємств різних форм власності і господарювання дає можливість ефективно використовувати потенціал ресурсів які формуються власністю всіх громадян України і тим самим забезпечувати належний розвиток як держави в цілому, так і окремих територіальних громад і, зокрема, кожної людини. В цьому аспекті важлива роль належить лісовому господарстві в основі функціонування якого здійснюють господарську діяльність підприємства що забезпечують відтворення лісів, заготівлю, переробку та обробку деревини і другорядних лісових матеріалів, побічне лісове користування, використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, потреб мисливського господарства, проведення науково-дослідних робіт, створення сприятливих умов для життя диких тварин.

Розвиток підприємств забезпечують внутрішні і зовнішні стейкхолдери. Слово стейкхолдер (анг. stakeholder) в українському перекладі має десятки слів, зокрема дотична особа (зацікавлена, незацікавлена), причетник, група впливу, зацікавлена сторона,

зацікавлений, пайовик, зискувач, зисківник, вигодоотримувач, заінтересована сторона, дотичник, користувачі, держитель, впливова особа, причетні.

Загальне визначення терміна «стейкхолдер» по відношенню до бізнесу у 1984 році дав Р. Фрімен в праці «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід», який під цим поняттям розумів будь-яку групу або особу, яка може впливати на досягнення цілей господарюючої структури, або, навпаки, результати її діяльності є їх інтересами. На його думку, без підтримки стейкхолдерів підприємства перестали б існувати. Цілі підприємства набагато ширші ніж створення прибутку, як це передбачено у понятті підприємництва на законодавчому рівні в Україні.

За стандартом AA1000SES (Accountability Stakeholder Engagement Standard), стейкхолдери – це групи, які впливають на діяльність підприємства або/чи здатні відчувати на собі вплив від таких дій, продукції або послуг і пов'язаних з цим результатів.

Безпосередня участь внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів в господарській діяльності створює можливість економічного зростання та забезпечення конкурентоспроможності підприємства, а також гарантує його економічну безпеку.

Відносини з стейкхолдерами необхідно розглядати як найвагоміший інструмент самодостатнього функціонування підприємства, за допомогою якого формується зацікавленість їх до господарської діяльності та забезпечення її ефективності. Зовнішні і внутрішні стейкхолдери є інвесторами необхідних ресурсів для формування майнового потенціалу з метою забезпечення функціонування підприємства і одержувачами результатів його господарської діяльності.

По відношенню до внутрішніх стейкхолдерів можливо застосувати визначення що це зацікавлені особи, які безпосередньо приймають участь в господарській діяльності підприємства, як його ресурсний потенціал, через систему виконання управлінських функцій або операцій технологічного процесу, наділені можливістю впливу на стан розвитку та конкурентоспроможність бізнесу, а їх інтереси прямо залежать від результатів господарювання.

Зовнішні стейкхолдери – це зацікавлені особи, які забезпечують підприємство ресурсами в процесі постачання та виконують функції споживання створених об'єктів діяльності через процес збуту продукції підприємства і через конкуренцію впливають на результати господарської діяльності, створення та розподіл доданої вартості і прибутку.

Система стейкхолдерів підприємств наведена на рис. 2.3.1 і 2.3.2.

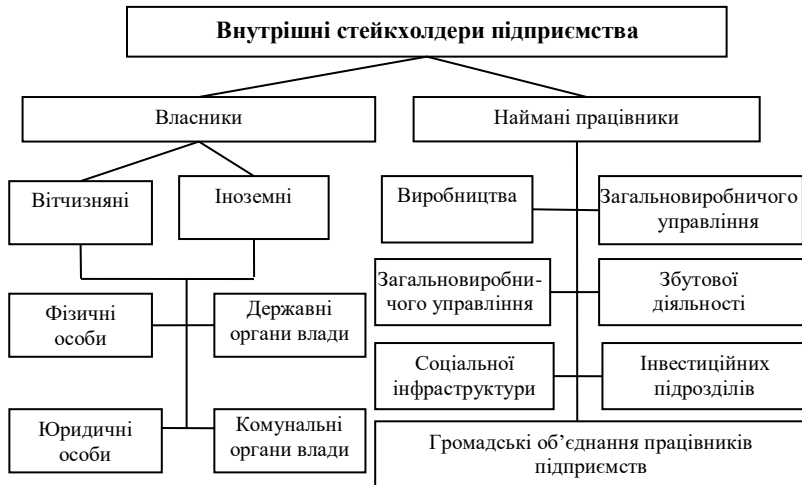


Рис. 2.3.1. Система внутрішніх стейкхолдерів підприємства

Побудова взаємовигідних відносин підприємств з стейкхолдерами, які мають прямий і непрямий вплив на його господарську діяльність є одним з основних інструментів забезпечення ефективного управління лісогосподарським комплексом. Стейкхолдери лісогосподарського комплексу забезпечують йому створення доданої вартості (рис. 2.3.3) та приймають участь у формуванні активів (рис. 2.3.4 і 2.3.5).

Процес формування доданої вартості підприємства при відносинах з його стейкхолдерами, які забезпечують процес постачання і реалізації відображено на рис. 2.3.3.

Серед стейкхолдерів лісогосподарських підприємств найважливіше місце займають:

- ✓ держава і територіальні громади як найбільші власники лісів та споживачі податків;
- ✓ наймані працівники, які виконують основні господарські операції у лісовому господарстві та зацікавлені у формуванні власних доходів;
- ✓ покупці, які забезпечують власні потреби та доходи лісогосподарських підприємств. Вивчення покупців має за мету проведення сегментації ринку та визначення цільової групи споживачів, задля якої формується приваблива товарна пропозиція і розробляється програма маркетингу;
- ✓ інвестори які повинні забезпечувати активізацію інвестиційних процесів у лісовому господарстві з огляду на існуючий дефіцит бюджетного фінансування та наявні інституціональні обмеження щодо диверсифікації джерел інвестиційного забезпечення.

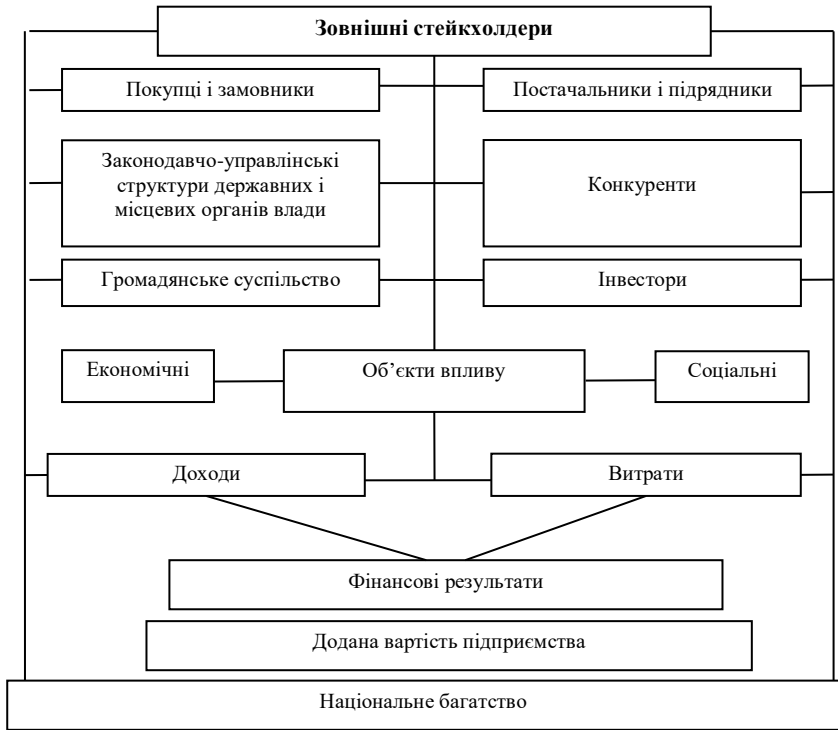


Рис. 2.3.2. Система зовнішніх стейкхолдерів підприємств та об'єкти їх впливу

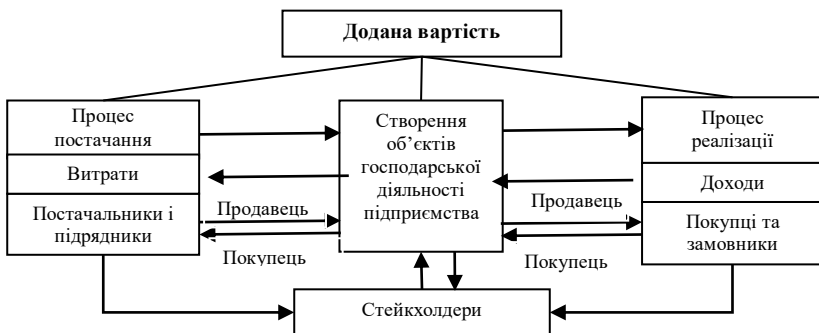


Рис. 2.3.3. Модель участі постачальників і покупців у формуванні доданої вартості підприємства

Схема участі внутрішніх стейкхолдерів у формуванні активів наведена на рис. 2.3.4.

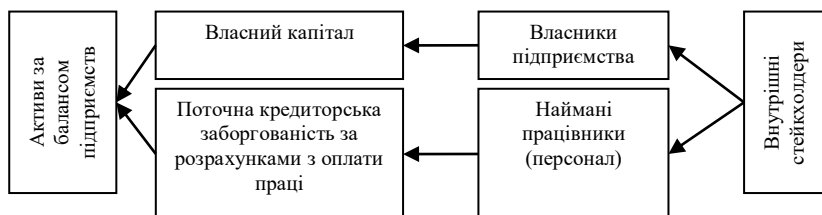


Рис. 2.3.4. Модель участі внутрішніх стейкхолдерів у формуванні активів лісогосподарських підприємств

Схема участі зовнішніх стейкхолдерів у формуванні активів наведена на рис. 2.3.5.



Рис. 2.3.5. Модель участі зовнішніх стейкхолдерів у формуванні активів лісогосподарських підприємств

Управлінські функції внутрішніх стейкхолдерів лісгосподарських підприємств здійснюються відповідно до положень їх статутів (табл. 2.3.1).

Таблиця 2.3.1

Компетенції внутрішніх управлінських органів лісгосподарських підприємств

Назва внутрішніх органів управлінської діяльності	Компетенції
Засновники	Загальні питання управління майном та здійснення господарської діяльності
Директор	Організація господарської діяльності, визначення організаційної структури, формування трудового колективу та затвердження штатного розпису
Загальні збори трудового колективу	Укладання колективного договору
Громадські організації (профспілкові органи, рада трудового колективу)	Соціальний захист працівників, рекомендації щодо форм і методів господарської діяльності

Взаємні очікування та загрози державних лісгосподарських підприємств та їх внутрішніх стейкхолдерів наведені в табл. 2.3.2.

Таблиця 2.3.2

Взаємні очікування та загрози між державними лісгосподарськими підприємствами і внутрішніми стейкхолдерами

Внутрішні стейкхолдери	Взаємні очікування		Загрози
	підприємства	стейкхолдери	
1	2	3	4
Власники	Залучення коштів	Прибуток	Відсутність захисту ведення бізнесу
	Капіталізація	Зменшення ризиків	Непрофесійне управління
	Самодостатність розвитку	Репутація	Превалювання власних інтересів
	Інноваційна діяльність	Вартість бізнесу	Тіньова економіка
	Соціальна відповідальність	Продуктивність ресурсів	Неефективна інноваційна діяльність
Наймані працівники	Додана вартість	Дохід	Низький професіоналізм

1	2	3	4
	Продуктивність праці	Вартість робочої сили	Розкрадання активів
	Зацікавленість в бізнесі	Інвестиції в робочу силу	Розголошення комерційної таємниці
	Професіоналізм	Зрозуміла політика розвитку	Несприятливий клімат у колективі
	Трудова дисципліна	Умови праці	Неефективна система мотивації
Громадські організації трудового колективу	Відповідальна поведінка трудового колективу	Соціальний захист	Переваги власним інтересам
	Реалізація програм корпоративної соціальної відповідальності	Виконання колективного договору	Відсутність сталого діалогу

З одного боку стейкхолдери безпосередньо впливають на стратегію самодостатнього розвитку лісгосподарських підприємств через систему участі в господарській діяльності, а з другого – формують стандарти бізнесу з урахуванням власних інтересів, очікувань і загроз.

Сукупність стейкхолдерів можна розглядати як складну систему інтересів бізнесу, держави, власника, найманих осіб, постачальників, покупців, конкурентів, громадськості, фінансово-кредитних установ, територіальних громад, що повинна знаходитися в стані динамічної рівноваги через формування і розподіл результатів господарювання.

Управління відносинами із стейкхолдерами щодо їх ефективної участі в господарській діяльності має важливу роль в забезпеченні самодостатнього розвитку підприємства, але догодити всім стейкхолдерами практично неможливо. Вони мають різні інтереси, які іноді суперечать один одному.

Конфлікт інтересів між стейкхолдерами потрібно збалансовувати:

- внутрішні стейкхолдери і покупці: додана вартість і об'єкти діяльності та їх ціноутворення;
- власники і наймані працівники: створений і чистий прибуток та високий рівень доходів працівників;
- власники і виконавчі органи управління з фаховими спеціалістами: формування власного капіталу і система контролю;

– роботодавець і наймані працівники: працівники вважають, що створюють надприбутки підприємству, а роботодавці очікують більшої продуктивності праці за менші доходи найманим працівникам, тобто кожна сторона відстоює свої інтереси у співвідношенні доходів до продуктивності праці.

Процес узгодження інтересів всіх стейкхолдерів проходить в три етапи. На першому етапі складається перелік всіх стейкхолдерів, які впливають на успіх підприємства. На другому – вивчаються їх інтереси, ступінь впливу на підприємство і ставлення до нього, можливі ризики. На третьому етапі формується стратегія взаємодії бізнесу зі стейкхолдерами та створюється план комунікацій протягом всього життєвого циклу підприємства.

Забезпечення ефективної взаємодії підприємств зі стейкхолдерами потребує побудови діалогу щодо: використання пропозицій стейкхолдерів; об'єднання пропозицій стейкхолдерів в певну проблему; розподіл відповідальності за вирішення проблеми на партнерських умовах; запобігання можливих розбіжностей.

Роботу зі стейкхолдерами необхідно здійснювати обґрунтовано і постійно, тому що перелік і відношення їх до підприємства постійно змінюються.

Конкурента господарська діяльність потребує розробки і втілення в управлінських процес підприємства стратегії єдиної системної комунікації з усіма своїми стейкхолдерами.

Для самодостатнього розвитку лісгосподарських підприємств необхідна оптимізація відносин з внутрішніми і зовнішніми стейкхолдерами на принципах функціональних або кореляційних зв'язків. Оцінка впливу стейкхолдерів на господарську діяльність підприємства щодо участі в інвестуванні фінансових ресурсів та створенні і розподілі доданої вартості є відповідальною складовою управлінської діяльності, оскільки це складний діалог зацікавлених сторін. Побудувати оптимальну модель взаємодії з усіма стейкхолдерами досить складно, особливо щодо кількісних параметрів інтересів. Завдання управлінського персоналу лісгосподарських підприємств є розроблення системи результативних показників які б об'єднували інтереси щодо розвитку всіх стейкхолдерів і підприємства.

РОЗДІЛ 3. Ресурси суб'єктів лісгосподарської діяльності

3.1. Трудові ресурси господарюючих систем в лісовому господарстві

3.2. Матеріальні і фінансові активи для функціонування підприємств лісового господарства

3.3. Нематеріальні активи в лісовому господарстві

3.1. Трудові ресурси господарюючих систем в лісовому господарстві

Трудові ресурси є основою господарської діяльності як кожного окремого суб'єкта господарювання, так і національної економіки в цілому. Вони представлені людьми, які є персоналом (працівниками) підприємств та мають економічні та соціальні потреби. Загалом термін «трудові ресурси» застосовують для характеристики працівників підприємства та може відповідати змісту понять «персонал» та «кадри».

Трудові ресурси (персонал) – це сукупність осіб, які працюють на підприємстві,кладають працю у створення його об'єктів діяльності, використовують свої фізичні і розумові здібності, знання та навички в процесі господарювання при формуванні доходів власникам, державі, територіальним громадам та для особистих потреб.

Персонал на підприємстві, як особливий ресурс його потенціалу, вступає у взаємодію з іншими ресурсами (матеріальними, нематеріальними і фінансовими активами) за відповідними технологічними процесами для створення товарних об'єктів готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Основна мета управління трудовими ресурсами – це забезпечення високих їм доходів при максимальних результатах їх використання, що характеризується наступними показниками:

- 1) ПРП : ДПП \longrightarrow норматив самодостатності персоналу і підприємства;
- 2) ДПП : ПРП \longrightarrow норматив трудомісткості,

де ПРП – продуктивність праці персоналу підприємства; ДПП – доходи персоналу підприємства.

При умові досягнення нормативного рівня показників ПРП і ДПП необхідно дотримуватися принципу зростання продуктивності праці більшими темпами ніж доходів персоналу.

До завдань управління трудовими ресурсами необхідно віднести:

- формування чисельності та складу працівників підприємства, які здатні забезпечувати реалізацію завдань з його самодостатнього розвитку;

- застосування найбільш ефективних форм залучення трудових ресурсів для господарської діяльності підприємства;
- створення необхідних організаційних та економічних умов для поєднання економічних інтересів працівників з інтересами підприємства та його власників;
- забезпечення високих та сталих темпів зростання продуктивності та ефективності праці, доходів працівників;
- пошук та застосування ефективних форм мотивації та матеріального стимулювання персоналу.

Піділ персоналу на певні види та виокремлення його особливостей можна здійснювати на основі класифікаційних ознак (табл. 3.1.1).

Таблиця 3.1.1

Класифікація трудових ресурсів підприємства

Класифікаційна ознака	Види трудових ресурсів за структурою та відношенням до бізнесу
1	2
Функціональна роль	Виробничих процесів
	Загальновиробничого управління
	Загальногосподарського управління
	Збутової діяльності
	Соціальної інфраструктури
Відношення до власності	Інвестиційної діяльності
	Матеріально-технічного постачання
Відношення до місця роботи	Власники
	Наймани
Форми і системи формування доходів	Постійні
	Зовнішні сумісники
	Погодинна оплата
	Відрядна оплата
	Посадові оклади
	Договірні відносини
Відношення до штатного розпису	Акордний розрахунок
	Безтарифна система
	Підприємства
Професії	Зовнішніх суб'єктів господарювання (аутстафінг)
	Аутсорсинг
	Законодавці, вищі державні службовці, керівники, менеджери (управителі)
	Професіонали
	Фахівці
	Технічні службовці
	Працівники сфери торгівлі та послуг

продовження табл. 3.1.1

1	2
	Кваліфіковані робітники сільського та лісового господарств, риборозведення та рибальства
	Кваліфіковані робітники з інструментом
	Робітники з обслуговування, експлуатації та контролювання за роботою технологічного устаткування, складання устаткування та машин
	Найпростіші професії
Відношення до бізнесу	Державні службовці
	Працівники бізнесу
Види трудового договору	Строкові
	Безстрокові
	Контракті
	Сезонні
	Тимчасові
	На певну роботу
Форма трудового договору	З нефіксованим робочим часом
	Усна
	Письмова
Умови праці	Оптимальні
	Допустимі
	Шкідливі
	Небезпечні
Посади	За штатним розписом

При класифікації персоналу за функціональною роллю виділяють працівників процесу виробництва, загальновиробничого управління, загальногосподарського управління, збутової діяльності, соціальної інфраструктури, інвестиційної діяльності, матеріально-технічного постачання.

До персоналу, зайнятому у виробництві (виробничій інфраструктурі), відносять працівників, які виконують роботи безпосередньо в структурних підрозділах, де створюються об'єкти діяльності.

До персоналу загальновиробничого управління належать працівники, які здійснюють управління господарюючими виробничими структурними підрозділами.

Персонал загальногосподарського управління формується з працівників, які здійснюють загальне управління підприємством та відповідають за зв'язки із зовнішнім середовищем (адміністративний персонал), а також працівники, які є відповідальними за планування, облік, контроль, кадрове забезпечення, юридичний та технічний супровід діяльності підприємства (керівники та працівники структурних підрозділів загальногосподарського призначення).

Збутову діяльність забезпечують працівники, які відповідають за просування об'єктів господарської діяльності на ринок. Серед них можна виділити таких, які забезпечують:

- загальну збутову стратегію – планування обсягу реалізації об'єктів діяльності із урахуванням рівня очікуваного прибутку;
- маркетингову діяльність – дослідження й аналіз кон'юнктури ринку, вибір та управління каналами розподілу, розробка маркетингових заходів;
- логістичну діяльність – транспортування, складування, управління запасами, обслуговування замовлень;
- розрахункові операції – встановлення умов і здійснення процедур розрахунків із покупцями за відвантажені об'єкти діяльності.

До персоналу соціальної інфраструктури належать працівники, які працюють в структурних підрозділах, що забезпечують задоволення соціально-побутових та культурних потреб персоналу підприємства. До них належать підрозділи, що знаходяться на балансі підприємства, зокрема: громадського харчування (їдальні, кафе, буфети), охорони здоров'я (лікарні, поліклініки, медпункти), заклади освіти (дитячі дошкільні заклади, школи, професійно-технічні училища, курси підвищення кваліфікації), житлово-комунальне господарство (власні житлові будинки, заклади побутового обслуговування), підрозділи організації відпочинку, заняття фізкультурою та спортом (бібліотеки, клуби, будинки та бази відпочинку, літні табори школярів, спортивні комплекси).

Персонал структурних підрозділів інвестиційної діяльності виконує роботи, пов'язані з капітальними інвестиціями.

До персоналу матеріально-технічного постачання відносять працівників структурних підрозділів, які відповідають за своєчасне, безперебійне та комплексне забезпечення підприємства матеріально-технічними ресурсами (відділи матеріально-технічного забезпечення, склади виробничих запасів, дільниці попередньої обробки матеріалів, склади чи дільниці відходів). До їх функцій належить аналіз та визначення потреби в матеріально-технічних ресурсах, їх пошук і придбання, організація доставки, зберігання та видачі споживачам на підприємстві.

При класифікації персоналу за відношенням до власності виділяють працівників, які відносяться до власників (засновників) підприємства та найманих працівників.

Працівники, що є власниками підприємства – це особи, які володіють часткою у його статутному капіталі та, одночасно, займають посади відповідно до штатного розпису підприємства.

Наймані працівники – це особи, які виконують трудову функцію за дорученням чи наказом працедавця відповідно до умов укладеного з ним

трудового договору або контракту, за що одержують обумовлену при найманні оплату праці.

По відношенню до місця роботи виділяють постійних працівників та зовнішніх сумісників.

Постійні працівники працюють на підприємстві за визначеними місцями роботи і можуть здійснювати діяльність за внутрішнім сумісництвом або суміщенням.

Сумісники – це коли працівник працює на двох посадах за різними графіками, виконуючи роботу у вільний від основної роботи час. При суміщенні передбачається доплата за виконання обов'язків за іншою посадою без відриву від основної.

Зовнішні сумісники – це залучені працівники інших господарюючих структур, які додатково працюють на підприємстві у вільний від основної або іншої регулярно оплачуваної роботи час відповідно до укладеного трудового договору про роботу за сумісництвом.

Працівники на підприємстві можуть працювати за погодинною оплатою праці, за відрядною оплатою праці, на умовах договору, за акордним розрахунком та безтарифною системою.

Працівникам з погодинною оплатою праці доходи нараховуються виходячи з відпрацьованих ними годин та погодинної тарифної ставки, а з відрядною - залежно від кількості виробленої продукції, обсягів виконаних робіт, наданих послуг належної якості на основі попередньо установлених норм часу (виробітку) і розцінок з урахуванням складності та умов праці.

Працівники, які займають посади керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців, заробітна плата нараховується виходячи з посадового окладу – норми оплати праці за місяць на основі тарифних ставок.

Працівники, які залучені до роботи на підприємстві за договором, отримують заробітну плату відповідності до визначеного в ньому розрахунку. За договором оплачується не процес праці, а її результати, котрі визначають після закінчення роботи і оформляють актами здавання-приймання виконаних робіт (наданих послуг), на підставі яких провадиться їх оплата. Розмір, порядок, умови, строки виплати винагороди за договором встановлюються за домовленістю сторін.

Працівники, до яких застосовується для розрахунку доходу відрядна розцінка не за окрему виробничу операцію, а на весь комплекс робіт загалом (наприклад за повне освоєння лісосіки), виходячи із діючих норм часу і розцінок, працюють за акордним розрахунком оплати праці.

При акордній системі загальна сума заробітку визначається до початку виконання роботи за нормами, що діють, і відрядних розцінок. Відрядна розцінка встановлюється відразу на весь обсяг робіт, які повинні бути виконані в строк. Якщо при акордній системі за термінове та якісне виконання робіт виплачується премія, то вона називається акордно-преміальною системою оплати праці. Акордна оплата праці стимулює

виконання всього комплексу робіт з меншою чисельністю працюючих і в коротші терміни.

Безтарифна система оплати праці – це спосіб визначення величини заробітної плати, в основу якого покладено принципи часткового розподілу зароблених колективом коштів між працівниками згідно з прийнятими співвідношеннями (коефіцієнтами) в оплаті праці різної якості залежно від рівня кваліфікації, особистого трудового внеску у кінцевий загальний результат праці. Безтарифна система оплати праці характеризується гнучкістю, простотою і доступністю для сприйняття всіма працівниками. Її перевагою є тісний зв'язок величини оплати праці конкретного працівника з фондом оплати праці підприємства, який формується за кінцевими результатами колективної роботи. Основним призначенням цих систем є мотивація ефективної праці кожного індивіда та колективу в цілому.

За відношенням до підприємства виділяють працівників, які працюють безпосередньо на підприємстві (штатні працівники), працівників зовнішніх суб'єктів господарювання, що виконують роботи для підприємства від імені постачальників і підрядників, та аутсорсерів.

Штатні працівники – це всі наймані працівники, які уклали письмово трудовий договір (контракт) і виконують постійну, тимчасову або сезонну роботу один день і більше, а також власники підприємства, якщо, крім доходу, вони отримують заробітну плату на цьому підприємстві.

Працівник зовнішніх суб'єктів господарювання (аутстафінг), які знаходяться на підприємстві при виконанні для нього певних робіт, офіційно оформляються на роботу на одному підприємстві (аутстафері або підряднику), а виконують трудові обов'язки в іншому (замовнику). При цьому працівник повинен дотримуватись правил, графіку та інших умов праці підприємства-замовника. А всі інші питання, наприклад, оплата праці, відпустки, лікарняні, пільги, соціальні гарантії, покладаються на аутстафера.

Для скорочення витрат на персонал, а також залучення до роботи висококваліфікованих вузькоспеціалізованих фахівців сучасні підприємства використовують інструменти аутсорсингу. Аутсорсинг – це передача підприємством певної частини робіт, послуг або бізнес-процесів зовнішньому виконавцю (іншому суб'єкту господарювання), який має необхідні кваліфіковані трудові ресурси на умовах субпідряду. При цьому роботи виконуються працівниками підприємства-аутсорсера.

Важливу роль у формуванні потенціалу трудових ресурсів господарюючої системи відіграють професії персоналу, як рід трудової діяльності людини, яка володіє комплексом спеціальних знань, практичних навичок, одержаних шляхом спеціальної освіти, навчання чи досвіду, які дають можливість здійснювати роботу в певній сфері.

Характеристика працівників за професіями на підприємстві відображена в табл. 3.1.2.

Таблиця 3.1.2

Характеристика працівників підприємства
за професіями відповідно до Класифікатора професій в Україні

Професії працівників	Характеристика професій
1	2
Законодавці, вищі державні службовці, керівники, менеджери (управителі)	Професії, пов'язані із здійсненням різноманітних функцій управління та керівництва, які в цілому суттєво відрізняються за своєю складністю та відповідальністю
Професіонали	Професії, що вимагають від працівника (з урахуванням кола та складності певних професійних завдань та обов'язків) кваліфікації передбачають високий рівень знань у галузі фізичних, математичних, технічних, біологічних, агрономічних, медичних чи гуманітарних наук
Фахівці	Професії, що вимагають знань в одній чи більше галузях природознавчих, технічних і гуманітарних наук, яким відповідає кваліфікація рівню диплома молодшого спеціаліста, бакалавра, спеціаліста (на роботах з керування складними технічними комплексами чи їх обслуговування)
Технічні службовці	Професії, що передбачають знання, необхідні для підготовки, збереження, відновлення інформації та проведення обчислень, пов'язаних з виконанням професійних завдань секретарських обов'язків, роботою на друкарських машинках чи інших конторських машинах, записами та опрацюванням цифрових даних, обслуговуванням клієнтів (поштове обслуговування, операції грошового обігу, надання довідок, реєстрація чи передавання інформації
Працівники сфери торгівлі та послуг	Професії, що передбачають знання, необхідні для надання послуг для виконання професійних завдань, що охоплюють забезпечення послугами, пов'язаними з поїздками, побутом, харчуванням, обслуговуванням, охороною, підтриманням правопорядку, торгівлею.
Кваліфіковані робітники сільського та лісового господарств, риборозведення та рибальства	Професії, що передбачають знання, необхідні для сільськогосподарського виробництва, лісового господарства, риборозведення та рибного промислу з метою вирощування урожаю, розведення тварин, полювання, добування риби, її розведення, збереження та експлуатації лісів з орієнтацією, головним чином, на ринок і реалізацію продукції організаціям збуту, торговельним підприємствам чи окремим покупцям

1	2
Кваліфіковані робітники з інструментом	Професії, що передбачають знання, необхідні для вибирання способів використання матеріалів та інструментів, визначення стадій робочого процесу, характеристик та призначення кінцевої продукції
Робітники з обслуговування, експлуатації та контролювання за роботою технологічного устаткування, складання устаткування та машин	Професії, що передбачають знання, необхідні для експлуатації та нагляду за роботою устаткування, машин, у тому числі високоавтоматизованих, а також для їх складання
Найпростіші професії	Професії (роботи), що потребують знань для виконання простих завдань із використанням ручних інструментів, у деяких випадках із значними фізичними зусиллями та пов'язані з продажем товарів на вулиці, збереженням та охороною майна, прибиранням, чищенням, пранням, прасуванням та виконанням низькокваліфікованих робіт у видобувній, сільськогосподарській, риболовній, будівельній та промисловій галузях

За відношенням до бізнесу персонал поділяється на державних службовців і працівників господарюючих структур бізнесу.

Державні службовці займають посади в органах державної влади, одержують заробітну плату за рахунок коштів державного бюджету та здійснюють встановлені для цієї посади повноваження, безпосередньо пов'язані з виконанням завдань і функцій таких державних органах, а також дотримується принципів державної служби.

До працівників бізнесу належить персонал, який працює в суб'єктах господарювання, мета яких – одержати прибуток.

За видами трудового договору виділяють працівників, які працюють за безстроковим договором, строковим договором, контрактом, сезонним договором, тимчасовим договором, договором на певну роботу, з нефіксованим робочим часом.

Трудовий договір – угода між працівником та роботодавцем, відповідно якої працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену договором, а роботодавець зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

Найбільше працівників працюють на умовах безстрокового договору, який укладається на невизначений термін і гарантує трудові права

найманих працівників, а також сприяє стабільності трудових відносин. Договір діє впродовж тривалого часу, поки не буде розірваний сторонами за домовленістю чи за інших підстав.

У випадках, якщо трудові відносини не можуть бути встановлені на невизначений строк з урахуванням характеру наступної роботи, або умов її виконання, або інтересів працівника та в інших випадках, працівники працюють за строковими трудовими договорами.

Контракт працівника – це особлива форма трудового договору, в якому встановлюються строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення і організації праці, умови розірвання договору.

Сезонні трудові договори укладаються з працівниками для виконання робіт, які через природні і кліматичні умови виконуються не весь рік, а протягом певного періоду (сезону), але не більше 6 місяців.

Трудові договори про тимчасову роботу укладаються з працівниками прийнятими на роботу на строк до двох місяців, а для заміщення тимчасово відсутніх працівників, за якими зберігається їх місце роботи (посада), – до чотирьох місяців.

За умови залучення працівника для виконання певних робіт з ним укладається трудовий договір на виконання конкретних робіт.

З працівником може бути укладено трудовий договір з нефіксованим робочим часом. Це особливий вид трудового договору, умовами якого заздалегідь не встановлено конкретний час виконання роботи, обов'язок працівника виконувати яку виникає виключно у разі надання роботодавцем передбаченої таким трудовим договором роботи без гарантування того, що така робота буде надаватися постійно.

Персонал на підприємстві може працювати як за письмовими, так і за усними договорами.

Усний трудовий договір – це заява працівника та наказ роботодавця про прийняття на роботу. Трудовий договір вважається укладеним, коли наказу не було видано, але працівника було фактично допущено до роботи.

Працівники, які працюють за договором у письмовій формі повинні укласти та підписати розроблений підприємством договір. За основу змісту можна взяти форми трудових договорів, розроблені відповідно до:

- форми трудового договору між працівником і фізичною особою, яка використовує найману працю (наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 08.06.2001 р. № 260);
- типової форми контракту з працівником (наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 15.04.1994 р. № 23);
- типової форми контракту з керівником підприємства, що є у державній власності (постанова Кабінету Міністрів України від 02.08.1995. р. № 597).

За умовами праці виділяють працівників, які виконують роботи з оптимальними, допустимими, шкідливими, небезпечними умовами праці відповідно до Звіту про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці – форма № 1-ПВ (умови праці) (Наказ Державної служби статистики України від 25 червня 2021 р. № 170).

Умови праці – це сукупність факторів виробничого середовища, що впливають на здоров'я і працездатність людини в процесі праці.

Характеристика умов праці працівників на підприємстві наведена в табл. 3.1.3.

Таблиця 3.1.3

Умови праці працівників на підприємствах України

Класи умова праці	Характеристика умов праці
Оптимальні	зберігається не лише здоров'я працівників, а й створюються передумови для підтримання високого рівня працездатності
Допустимі	рівні шкідливих виробничих факторів виробничого середовища і трудового процесу не перевищують встановлених гігієнічних нормативів
Шкідливі	рівні шкідливих виробничих факторів перевищують гігієнічні нормативи і здатні несприятливо впливати на організм працівника та/чи на його потомство
Небезпечні	рівні шкідливих факторів виробничого середовища і трудового процесу створюють загрозу для життя і високий ризик виникнення важких форм професійних уражень

Посади, які займають працівники, їх кількість, а також належні їм оклади відображаються на підприємстві в штатному розписі.

Посада – закріплене місце працівника на підприємстві, яке визначає зміст його діяльності.

Норма оплати праці керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців визначається посадовими окладами за місяць, а робітників відповідно до спеціальності й кваліфікації – тарифною ставкою за одиницю часу.

Штатний розпис – це документ, в якому за структурними підрозділами вказують назви посад за кодами, посадові оклади (тарифні ставки), надбавки й доплати та фонд заробітної плати за місяць. Типова форма штатного розпису для господарюючих структур підприємницької діяльності, якими є підприємства лісового господарства, окрім підприємств з бюджетним фінансуванням, не визначена (Наказ Міністерства фінансів України від 28 січня 2022 р. № 57 «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету»), і це при тому, що штатний розпис є обов'язковим на підприємстві (Лист Міністерства праці та соціальної політики України

«Про штатний розпис» від 27 червня 2007 р. № 162/06/187-07). В штатному розписі найменування посад має відповідати професійним назвам робіт Класифікатора професій.

Важливою складовою управлінської діяльності на підприємстві є розрахунок необхідної (нормативної) чисельності працівників, потрібної для своєчасного та якісного виконання певного обсягу робіт з дотриманням встановлених режимів праці і відпочинку.

Встановлення чисельності працівників здійснюють на основі нормативних матеріалів (табл. 3.1.4).

Таблиця 3.1.4

Перелік нормативних матеріалів для встановлення чисельності працівників для здійснення господарської діяльності на підприємстві за Методикою розрахунку чисельності окремих категорій працівників на основі норм з праці (наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 4 вересня 2000 р. № 222)

Нормативні матеріали для розрахунку чисельності працівників	
перелік методик на основі	зміст
норм часу	розмір витрат робочого часу, встановлений для виконання одиниці роботи працівником або групою працівників відповідної кваліфікації в певних організаційно-технічних умовах
норм виробітку (навантаження)	встановлений обсяг одиниць роботи, який працівник або група працівників відповідної кваліфікації повинні виконати за одиницю робочого часу в певних організаційно-технічних умовах
норм керованості	чисельність працівників, яка знаходиться в підпорядкуванні у одного керівника
норм обслуговування	встановлена кількість одиниць об'єктів, які працівник або група працівників відповідної кваліфікації повинні обслуговувати в одиницю робочого часу в певних організаційно-технічних умовах
норм часу обслуговування	величина витрат часу на обслуговування одиниці обсягу роботи
нормативів чисельності	установлена чисельність працівників певного професійно-кваліфікованого складу, яка необхідна для виконання конкретних виробничих, управлінських функцій або обсягів робіт

При визначенні нормативної чисельності працівників для здійснення господарської діяльності використовують наступні розрахунки:

1. Чисельність працівників на основі норм часу визначається за формулою:

$$[ЗТВ : (КФГ \times КВН)] \times КНР,$$

де ЗТВ – загальні трудові витрати на обсяг роботи за рік, люд.-год.; КФГ – корисний фонд робочого часу 1 працівника за рік (в 2022 р. – 1987 год.); КВН – запланований коефіцієнт виконання норм; КНР – коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників за час відпустки, хвороби та інше, який визначається за формулою:

$$КНР = 1 + (ВПН : 100),$$

де ВПН – відсоток передбачених невиходів, %.

2. Розрахунок чисельності працівників на основі нормативів чисельності здійснюється за нормативами, які розробляються за функціями управління, окремими професіями або видами робіт, наприклад на підставі лінійних багатofакторних рівнянь регресії.

$$НЧФ = КРР + КВФ_1 \times ЧЗФ_1 + КВФ_2 \times ЧЗФ_2 + \dots + КВФ_n \times ЧЗФ_n,$$

де НЧФ – нормативна чисельність за функцією управління, чол.; КРР – сталий коефіцієнт рівняння регресії (нормативної формули); ЧЗФ₁, ЧЗФ₂ ... ЧЗФ_n – чисельні значення факторів; КВФ₁, КВФ₂ ... КВФ_n – коефіцієнти, що характеризують ступінь впливу відповідного фактора на чисельність працівників за функцією управління.

Загальна нормативна чисельність професіоналів, фахівців та технічних службовців господарюючої системи (структурного підрозділу) визначається як сума нормативної чисельності працівників за функціями управління:

$$ЗНЧ = НЧП + НЧФ + НЧС + \dots + НЧІ,$$

де ЗНЧ – нормативна чисельність працівників, що виконують функції управління, чол.; НЧП, НЧФ, НЧС, ... НЧІ – нормативна чисельність, відповідно, професіоналів, фахівців, технічних службовців та іншого управлінського персоналу по кожній функції, чол.

3. Чисельність персоналу (ЧПВ) на основі норм виробітку визначається за формулою:

$$ЧПВ = BOR : (НВО \times КВВ \times КФЧ),$$

де BOR – бюджетний (плановий) обсяг робіт у прийнятих одиницях виміру; НВО – норма виробітку в тих же одиницях за годину, зміну; КВВ – коефіцієнт виконання норм виробітку; КФЧ – корисний фонд робочого часу працівника за рік, год.

4. Чисельність працівників на основі норм навантаження (ЧНН) визначається за формулою:

$$ЧНН = (ЗКР : ННВ) \times КНП,$$

ЗКР – загальна кількість виконаних робіт в одиницях вимірювання за рік; ННВ – середньорічні норми навантаження в одиницях вимірювання за рік на одного виконавця; КНП – запланований коефіцієнт невиходів працівників.

Середня норма навантаження в одиницях вимірювання на одного виконавця (ННВ) розраховується за формулою:

$$ННВ = КФЧ : СНТ,$$

де КФЧ – корисний фонд робочого часу за рік, год.; СНТ – середні нормативні трудовитрати на виконання однієї роботи в одиницях вимірювання.

$$\text{СНТ} = \text{ЗТВ} : \text{ЗКР},$$

де ЗТВ – загальні трудовитрати на виконання виконавцем (або виконавцями) усього обсягу встановлених робіт за рік.

5. Чисельність персоналу з кожної професії на основі норм часу обслуговування (ЧПО) розраховується за формулою:

$$\text{ЧПО} = (\text{НЧО} : \text{ФРЧ}) \times \text{КНП},$$

де НЧО – норма часу обслуговування на весь комплекс робіт з даної професії; ФРЧ – змінний, місячний або річний фонд робочого часу; КНП – запланований коефіцієнт невиходів робітників.

Норма часу обслуговування (НЧО) визначається за формулою:

$$\text{НЧО} = (\text{НЧР}_1 + \text{НЧР}_2 + \dots + \text{НЧР}_n) \times \text{КВД},$$

де НЧР₁, НЧР₂, ... НЧР_n – час, що витрачається на виконання окремих робіт; КВД – коефіцієнт, що враховує витрати часу на виконання допоміжних функцій, відпочинок і особисті потреби.

$$\text{НЧР}_1 = \text{НЧО}_1 \times \text{ОРВ}_1 \times \text{ПРВ}_1;$$

$$\text{НЧР}_2 = \text{НЧО}_2 \times \text{ОРВ}_2 \times \text{ПРВ}_2;$$

$$\text{НЧР}_n = \text{НЧО}_n \times \text{ОРВ}_n \times \text{ПРВ}_n,$$

де НЧО₁, НЧО₂, ... НЧО_n – норми часу обслуговування на одиницю обсягу робіт, що виконуються; ОРВ₁, ОРВ₂, ... ОРВ_n – обсяги, що виконуються по кожному виду робіт; ПРВ₁, ПРВ₂, ... ПРВ_n – середня повторюваність робіт, що виконуються.

Коефіцієнт КВД визначається за формулою:

$$\text{КВД} = 1 + [(\text{ЧДВ} + \text{ЧВВ}) : 100],$$

де ЧДВ – час на допоміжні функції у відсотках від часу основних функцій; ЧВВ – час на відпочинок і особисті потреби у відсотках від часу основних функцій.

6. Чисельність персоналу кожної професії на основі норм обслуговування визначається за формулою:

$$\text{ЧПО} = [(\text{ОРВ}_1 : \text{НОР}_1) + (\text{ОРВ}_2 : \text{НОР}_2) + \dots + (\text{ОРВ}_n : \text{НОР}_n)] \times \text{КВД},$$

де НОР₁, НОР₂, ..., НОР_n – норми обслуговування на окремі види робіт.

При розрахунку норм тривалості (корисного фонду) робочого часу працівників (КФЧ) необхідно використовувати роз'яснення Директорату ринку праці та умов оплати праці Міністерства економіки України, приклад такого розрахунку на 2022 рік наведено в табл. 3.1.5.

Таблиця 3.1.5

Приклад розрахунку норми тривалості робочого часу на 2022 рік, розрахованої за календарем п'ятиденного робочого тижня з двома вихідними днями в суботу та неділю при однаковій тривалості часу роботи за день впродовж робочого тижня та відповідним зменшенням тривалості роботи напередодні святкових та неробочих днів

Показники		Місяці року											Усього за рік	
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11		12
Кількість календарних днів		31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31	365
Святкові дні	кількість	2	-	1	1	2	2	-	1	-	1	-	1	11
	числа	1, 7	-	8	24	1,9	12, 28	-	24	-	14	-	25	
Кількість вихідних днів		10	8	8	9	9	8	10	8	8	10	8	9	105
Кількість днів, в які робота не проводиться		12	8	9	10	11	10	10	9	8	11	8	10	116
Кількість робочих днів		19	20	22	20	20	20	21	22	22	20	22	21	249
Дні, що передують святковим	кількість	1	-	1	-	-	1	-	1	-	1	-	-	5
	числа	6	-	7	-	-	27	-	23	-	13	-	-	
Норма тривалості робочого часу в годинах при 40-годинному робочому тижні		151	160	175	160	160	159	168	175	176	159	176	168	1987

Для оцінювання рівня управління персоналом підприємства використовують наступні показники:

1. Плинність персоналу у відсотках (ППГ):

$$\text{ППГ} = \text{КЗП} : \text{СОП} \times 100,$$

де КЗП – кількість звільнених працівників з усіх причин, як правило, рік; СОП – середньооблікова чисельність працівників.

2. Стабільність персоналу (середній стаж роботи) на підприємстві, років (РСП):

$$\text{РСП} = \text{ЗСР} : \text{СОП},$$

де ЗСР – загальна сума років роботи всього персоналу на даному підприємстві.

3. Продуктивність праці (ПРП) як обсяг створеного чистого доходу (обсягів виробництва) в розрахунку на:

- середньооблікового працівника:

$$\text{ПРП} = \text{ЧДП} : \text{СОП},$$

де ЧДП – чистий дохід підприємства;

- відпрацьовано людино-годин:

$$\text{ПРП} = \text{ЧДП} : \text{ВКГ},$$

де ВКГ – відпрацьована персоналом кількість людино-годин на підприємстві;

- 1 грн. вартості робочої сили

$$\text{ПРП} = \text{ЧДП} : \text{ВРС},$$

де ВРС – вартість робочої сили.

4. Трудомісткість за окремими видами створених об'єктів господарської діяльності та в цілому по підприємству (ТГД.)

$$\text{ТГД} = \text{ВПГ} : \text{ОГД},$$

де ВПГ – витрати праці (вартість робочої сили) на здійснення процесу господарювання, ОГД – обсяги господарської діяльності в натуральних і вартісних показниках за асортиментом об'єктів господарювання та в цілому по підприємству.

Трудові ресурси є найбільш важливою частиною економічного потенціалу бізнесу, оскільки створюють йому результат і забезпечують його самодостатність. Результативність участі трудових ресурсів у господарській діяльності забезпечується трьома складовими: якістю, організацією праці, управлінням. Рівень управління трудовими ресурсами в процесі господарської діяльності визначається якістю їх відтворення, формуванням потенціалу та раціональним використанням.

5. Дохід-брутто (визначений працівнику за виконану роботу) в розрахунку за рік, місяць, день, людино-годин.

6. Дохід-нетто (виданий працівнику), дохід-брутто за мінусом податку на доходи фізичних осіб.

3.2. Матеріальні і фінансові активи для функціонування підприємств лісового господарства

Підприємницьку діяльність господарюючої системи забезпечують матеріальні та фінансові активи, щодо яких контролюються вигоди, отримані від їх використання та переймаються ризики з ними пов'язані.

Матеріальні активи – це ресурси, які мають фізичну (матеріально-речову) форму.

Фінансові активи є специфічними неречовими активами, які забезпечують сферу обігу, надходження і видатки підприємства, пов'язані з господарською діяльністю (дебіторська заборгованість, кошти в розрахунках, гроші).

Відповідно до Цивільного кодексу України об'єктами активів вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки.

Матеріальні активи можна розглядати як поняття, що має матеріальний субстрат, тобто є фактично тотожним поняттю «речі». Особливим об'єктом активів, на який поширюється визначення речі, є тварини (живі істоти).

Залежно від характеру використання споживчих якостей речей їх поділяють на такі, що споживаються (оборотні активи), і такі, що не споживаються (необоротні активи), вони відповідно іменуються «споживні» та «неспоживні». Речі, що споживаються (споживні) – це такі речі, які в процесі їх використання втрачають свою фізичну сутність повністю або по частинах, а також речі, які в процесі використання перетворюються в іншу річ. Водночас, «речі», що споживаються, не слід ототожнювати з «предметами споживання», під якими розуміють речі, призначені задовольняти споживчий попит.

До речей, що не споживаються (неспоживних), належать речі, які при їхньому використанні втрачають свої споживчі властивості поступово, протягом порівняно тривалого часу. Іншими словами, неспоживною є річ, призначена для неодноразового використання, яка зберігає при цьому свій первісний вигляд протягом тривалого часу. Експлуатація речі впродовж певного терміну може призвести до так званої амортизації, наслідком якої є зменшення її позитивних властивостей, які зникають взагалі з певним часом.

Все те, що виробляється і одержується з речі або приноситься річчю, є продукцією, плодами та доходами.

Продукцією є, зокрема, все те, що створюється внаслідок господарської діяльності і матеріалізується у вигляді нової або частково нової речі. Плоди – це результат органічного розвитку самої речі (приплід тварин, майбутній урожай). Доходи – це те, що приносить річ, перебуваючи в експлуатації (орендна плата, дивіденди).

Інформація про матеріальні і фінансові активи підприємства розглядається в двох аспектах – бухгалтерському і управлінському.

Бухгалтерський аспект показує баланс активів підприємства та його фінансових ресурсів, а управлінський – їх форму (продуктивну, товарну, розрахунково-грошову) і роль в підприємницькій діяльності. Оцінка конкурентоспроможності підприємства здійснюється за мінімальними обсягами витрачання активів в процесі господарської діяльності на одиницю готової продукції та мінімальним залишком постійно закріплених активів на балансі підприємства, що забезпечують максимальні обсяги об'єктів підприємницької діяльності.

Для потреб управління підприємством активи формуються в його балансі за розділами: I «Необоротні активи», II «Оборотні активи», III «Витрати майбутніх періодів» і IV «Необоротні активи та групи вибуття».

Серед найважливіших об'єктів матеріальних активів, які забезпечують господарську діяльність підприємства, виділяють:

1. Основні засоби – речові необоротні (неспоживчі) об'єкти, що, як передбачається, будуть використовуватися більше 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію (операційного циклу, якщо він довший за рік) для потреб процесу виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, вартість яких більша величини, яка визначена підприємством для малоцінних необоротних матеріальних активів.

За податковим кодексом до основних засобів належать матеріальні активи, вартість яких перевищує 20000 гривень за один об'єкт і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Положення НП(С)БО 7 «Основні засоби» визначають об'єкт основних засобів як:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

2. Малоцінні необоротні матеріальні активи – об'єкти, строк корисного використання яких більше одного року, але за вартісними ознаками підприємство їх не зарахувало до складу основних засобів.

3. Незавершені капітальні інвестиції являють собою витрати на створення об'єктів активів. Після завершення придбання, виготовлення (створення) об'єктів та введення їх в експлуатацію, понесені витрати формують активи підприємства.

4. Довгострокові біологічні активи – біологічні активи здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (операційний цикл, якщо він більше 12 місяців) та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

5. Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

6. Необоротні активи та групи вибуття – сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

7. Виробничі запаси – цінності, які формують матеріальну основу об'єктів господарської діяльності. До них належать сировина і матеріали (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тарі й тарні матеріали, відходи основного виробництва

8. Поточні біологічні активи – це активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

9. Малоцінні та швидкозношувані предмети – цінності, строк корисного використання яких менше року, але більше операційного циклу створення об'єктів господарської діяльності.

10. Готова продукція – об'єкти господарської діяльності, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам.

11. Товари – матеріальні цінності, що надходять від продавців та/або формуються на підприємстві з метою продажу.

12. Витрати майбутніх періодів – це відтерміновані у часі свого визнання витрати, які виникли в одному звітному періоді, але визнані будуть в інших (майбутніх) звітних періодах.

Фінансові активи підприємства складаються з наступних об'єктів.

1. Фінансові інвестиції, які поділяються на довгострокові і поточні.

Довгострокові фінансові інвестиції – це інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент. Об'єктами довгострокового фінансового інвестування можуть бути: цінні папери, які засвідчують право власності (акції); цінні папери, що засвідчують відносини позички (облігації, ощадні та інвестиційні сертифікати, векселі); облігації державних та місцевих позик; вкладення в статутний капітал інших підприємств., створених на території країни та за кордоном.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на строк, що не перевищує одного року, і які можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент (крім інвестицій, котрі є еквівалентами грошових коштів). До них належать вкладення підприємством тимчасово вільних коштів у банківські депозити, короткострокові цінні папери та інші дохідні фінансові інструменти з метою формування ліквідних резервів та одержання доходів.

2. Дебіторська заборгованість, яка поділяється на довгострокову і поточну.

Дебіторська заборгованість – це заборгованість підприємству юридичними і фізичними особами певних сум грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів, яка виникла внаслідок минулих подій, щодо якої існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума.

Довгострокова дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Активи підприємства за поточною дебіторською заборгованістю формуються за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

3. Грошові кошти – готівка та кошти на рахунках у банках.

Готівка – це грошові кошти в національній валюті України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами), які знаходяться у касі підприємства.

Кошти на рахунках в банку – це грошові кошти в національній або іноземній валюті, які знаходяться на поточному рахунку підприємства, відкритому в установі банку, з метою їх зберігання і здійснення розрахунково-касових операцій відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

4. Векселі одержані, які можуть бути довгострокові і короткострокові. Загалом, вексель – це цінний папір, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після

настання терміну платежу певну суму власнику векселя (векселедержателю).

Вексель одержаний є формою відстрочки та забезпечення оплати покупцями відвантаженої їм продукції (товарів), виконаних робіт, наданих послуг і використовується у тому випадку, коли немає можливості оплатити ці товари грошовими грошима.

Довгостроковий вексель одержаний призначений для забезпечення дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати її виникнення. Короткостроковий вексель одержаний забезпечує дебіторську заборгованість, яка буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати її виникнення.

Майно підприємства виступає, з одного боку, у грошовій або речовій формі, а з іншого – у формі власного або чужого. Ця неоднозначність визначається структурою балансу підприємства. Якщо дивитися з боку пасиву, то можна виділити власне майно підприємства, тобто ті речі які власники суб'єктів господарювання створюють саме собі, і чуже, що утворюється за рахунок позик. З боку активу можна виділити грошові кошти і реальне майно. Грошові кошти шляхом інвестування перетворюються в речові форми майна і навпаки, в процесі продажу речі створюють грошову форму майна. Зміна величини майна підприємства відбувається за рахунок самофінансування і шляхом залучення позикових коштів.

Активи підприємства розподіляються за різними класифікаційними ознаками:

- виробничі – формують господарський потенціал за об'єктами основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій та виробничих запасів. Вони визначають розмір підприємства, спрямовані на отримання прибутку, їх приріст забезпечує збільшення обсягів господарської діяльності і навпаки;
- товарні (готова продукція, товари) – забезпечують надходження грошових коштів для господарської діяльності підприємства;
- розрахунково-грошові (дебіторська заборгованість, кошти в розрахунках, гроші) – забезпечують видатки підприємства пов'язані з господарською діяльністю;
- невиробничі – об'єкти, які безпосередньо не беруть участі у процесі створення об'єктів господарської діяльності, і призначені для задоволення соціально-побутових потреб персоналу підприємства;
- орендовані на умовах операційної оренди (лізингу) – необоротні активи використовуються підприємством, а обліковуються на балансі орендодавця і позабалансових рахунках підприємства;
- орендовані на умовах фінансової оренди (лізингу) необоротні активи – знаходяться на балансі підприємства з передачею всіх ризиків та

винагород пов'язаних з правом користування та володіння об'єктами;

- передані необоротні активи орендарю на умовах операційної оренди – обліковуються на балансі підприємства, а використовуються орендарем за винагороду і знаходяться на його позабалансових рахунках;

- передані необоротні активи орендарю на умовах фінансової оренди – обліковуються на його балансі з правом користування та володіння;

- на відповідальному зберіганні – тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління;

- передані на відповідальне зберігання – активи є його власністю, але тимчасово не знаходяться на підприємстві;

- засвідчені документом (деривативом) на продаж або придбання у майбутньому без відображення їх в балансі;

- непередбачені (потенційні) – активи щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків.

- оформлені договорами застави, поруки, гарантії, притримання. В силу застави кредитор (заставодержатель) має право у разі невиконання підприємством (заставодавцем) зобов'язання, забезпеченого заставою, одержати задоволення за рахунок заставлених активів. Підприємство, як поручитель і гарант, відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником. Кредитор, який володіє річчю, що підлягає передачі підприємству, у разі невиконання ним у строк зобов'язання щодо оплати цієї речі, або відшкодування кредитором пов'язаних з нею витрат та інших збитків має право притримати її у себе до виконання підприємством зобов'язання;

- оформлені як гарантія та забезпечення щодо виконання зобов'язань і платежів перед підприємством;

- списані для спостереження за можливістю їх стягнення у випадках зміни майнового становища боржника підприємства.

- на консервації – активи щодо яких здійснюється комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (не більш як три роки) зберігання основних засобів у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства, формування його майна повинно носити цілеспрямований характер.

Основною метою формування активів підприємства є виявлення та задоволення потреби в окремих їх видах для забезпечення технологічного процесу, а також оптимізації складу щодо забезпечення умов ефективної господарської діяльності. При формуванні активів підприємства необхідно враховувати:

1. Перспективи розвитку діяльності підприємства та можливі зміни щодо його об'єктів. Тому сформовані активи підприємства повинні мати

певний резервний потенціал, який би забезпечував можливості приросту обсягів господарювання та зміни об'єктів діяльності в майбутньому періоді.

2. Забезпечення оптимального співвідношення обсягів та структури активів, обсягів та структури об'єктів господарської діяльності. Таке співвідношення повинно забезпечуватись через розробку бізнес-плану щодо визначення потреби в окремих видах активів.

3. Ефективність використання активів, що характеризує зв'язок між їх кількістю і обсягом отриманого чистого доходу у результаті використання об'єктів майна. Збільшення обсягів господарювання при даному обсязі активів означає підвищення ефективності їх використання. І навпаки, зменшення обсягів чистого доходу, який одержують із даної величини залучених активів, свідчить про зменшення ефективності їх використання.

Ефективне використання активів передбачає досягнення: а) повної зайнятості активів; б) повного обсягу об'єктів господарської діяльності.

Повна зайнятість означає використання усіх наявних для господарювання активів. У підприємства не повинно бути активів, які не використовуються.

Однак використання усіх наявних активів не гарантує певного рівня ефективності. Слід ще забезпечити повний обсяг господарської діяльності, що означає використання активів так, щоб вони найповніше задовольняли потреби. Якщо підприємство не досягло повного обсягу господарювання, то кажуть, що активи недовикористовуються. Повний обсяг господарювання формується за наявності двох видів ефективності – розподільної та виробничої.

Розподільна ефективність означає, що активи залучають до виробництва саме тих об'єктів господарювання, які найбажаніші й найпотрібніші для підприємства. Повний обсяг виробництва передбачає досягнення виробничої ефективності, тобто використання найсучаснішої технології, яка забезпечує максимальну віддачу від активів та виробництва об'єктів господарювання з найнижчими витратами.

В процесі формування активів підприємства здійснюють оптимізацію їх співвідношення щодо:

- сукупних розмірів необоротних і оборотних активів;
- активних (безпосередньо задіяних в технологічному процесі) і пасивних (обслуговують технологічний процес) необоротних активів;
- об'єктів оборотних активів (запасів, дебіторської заборгованості і грошових коштів).

Водночас, при управлінні активами підприємство ставить завдання щодо:

- отримання найбільшого прибутку за найменшого ризику;
- забезпечення правильної структури;
- своєчасного отримання коштів;
- збільшення обсягів реалізації;

- раціональної інвестиційної стратегії;
- оптимізації залучення фінансових ресурсів для розміщення в активах.

За сучасних умов господарювання необхідно швидко та ефективно реагувати на зміни у політиці управління активами, адже від цього залежить стабільність функціонування підприємства та максимізація прибутку.

3.3. Нематеріальні активи в лісовому господарстві

Господарська діяльність здійснюється на основі трьох складових активів: матеріальної, фінансової і нематеріальної. Ефективно функціонуюче підприємство сьогодні неможливо уявити без використання нематеріальних активів, що сприяють інноваційному розвитку господарської діяльності.

У визначені нематеріальних активів на основі національних і міжнародних стандартів виділяють наступні особливості: немонетарний актив, актив, який не має матеріальної форми (фізичної субстанції) та актив, який може бути ідентифікований.

Нематеріальні активи характеризуються довгостроковим користуванням (терміном понад рік), як засіб отримання для підприємства вигоди та створення йому конкурентних переваг на ринку.

Нематеріальні активи підприємства можна поділити на три групи:

1) неамортизовані та невіддільні від підприємства (якісні показники робочої сили, підходи до реалізації продукції, географічне знаходження та репутація бізнесу);

2) неамортизовані та невіддільні від працівників (репутація, професійні навички, комерційні здібності);

3) амортизовані – можуть бути оцінені окремо як об'єкти господарської діяльності і знаходяться на балансі підприємства.

Класифікаційні групи нематеріальних активів, які відображаються в його балансі наведені в табл. 3.3.1.

Виходячи з цієї характеристики необхідно виділяти ідентифіковані (торгові марки, ліцензії, патенти) та не ідентифіковані (репутація товару, схильність покупців до марки товари, гудвіл) нематеріальні активи. А щодо відношення до обсягів господарської діяльності – об'єкти, які на його прямо впливають, а інші з ним не пов'язані.

У міжнародній практиці за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» наведено тільки рекомендований перелік окремих класів нематеріальних активів, зокрема: назва брендів, заголовки на назви видань, комп'ютерне програмне забезпечення, ліцензії та привілеї, авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію,

рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи, нематеріальні активи на етапі розробки.

Таблиця 3.3.1

Класифікація видів нематеріальних активів та їх об'єкти за Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Види	Право на об'єкти
Права користування природними ресурсами	користування надрами та іншими ресурсами природного середовища (водними, лісовими, біологічними)
	користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище
Права користування майном	користування земельною ділянкою
	користування будівлею
	оренди приміщень
Права на комерційні позначення	торговельних марок (знаків для товарів і послуг)
	комерційних (фірмових) найменувань
Права на об'єкти промислової власності	винаходів
	корисних моделей
	промислових зразків
	сортів рослин
	порід тварин
	компонування (топографії) інтегральних мікросхем
	комерційної таємниці, у тому числі ноу-хау захисту від недобросовісної конкуренції
Авторське право та суміжні з ним права	літературних, художніх, музичних творів
	комп'ютерних програм
	компіляції даних (бази даних)
	виконання, фонограми, відеограми
	передачі (програми) організації мовлення
Інші нематеріальні активи	здійснення діяльності
	використання економічних та інших привілеїв

У створенні ринкової вартості підприємства як нематеріальні активи приймає участь людський потенціал (персонал), поведінковий потенціал (покупці, постачальники, конкуренти, бренди) та організаційний потенціал (технології, об'єкти діяльності, інформація, процеси). Для управління нематеріальними активами на підприємстві можна використати наступні розрахунки,

$$РВА = БВА + РЦН; РВП = БВП - ЗЗП + РЦН; РВП = ВКП + РЦН;$$

$$ВКП (ЧАП) = БВП - ЗЗП; ВКП = ЧАП; РЦН = РВН - БВН;$$

$$РВН = РНБ + РНП,$$

де РВА – ринкова вартість активів підприємства; БА – балансова вартість активів підприємства; РЦН – ринкова цінність нематеріальних активів підприємства; РВП – ринкова вартість підприємства; БВП – балансова вартість підприємства; ЗЗП – зобов’язання і забезпечення підприємства; ВКП – власний капітал підприємства; ЧАП – чисті активи підприємства; РВН – ринкова вартість нематеріальних активів підприємства; БВН – балансова вартість нематеріальних активів підприємства; РНБ – ринкова вартість нематеріальних активів, які відображені в балансі підприємства; РНП – ринкова вартість нематеріальних активів, які знаходяться поза балансом як неосяжні, тобто добре ім’я підприємства, його гудвіл.

Ці формули дають відповідь, чому підприємства з невеликим обсягом власного капіталу (чистих активів) мають цінність на ринку. Їх цінність формується наявними нематеріальними активами. Різниця між ринковою вартістю підприємства і його балансовою вартістю власного капіталу свідчить, що про наявність ринкової цінності його нематеріальних активів, яка має два джерела:

- різницю між ринковою вартістю активів і їх балансовою вартістю;
- наявність позабалансових (неосяжних, прихованих) нематеріальних активів.

За Податковим кодексом України, гудвіл (вартість ділової репутації) - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу. Він виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій.

Підходи до визначення строку дії права на користування нематеріальними активами встановлюються п. 138.3.4 ст. 138 Податкового кодексу України (табл. 3.3.2).

Лісогосподарські підприємства України мають дуже низький відсоток нематеріальних активів у загальній вартості бізнесу (менше 1 %), в той же час вона могла б складати більше 10 %. Отже, лісогосподарські підприємства практично не використовують потужне джерело можливих конкурентних переваг, що можуть забезпечувати нематеріальні активи у формуванні власного капіталу і створенні інвестиційної привабливості.

В лісогосподарському виробництві потенційно можуть мати місце всі види нематеріальних активів. Як, приклад, за Лісовим кодексом України підприємства можуть мати права на користування лісовими ресурсами для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, проведення науково-дослідних робіт, полювання та рибальства.

Таблиця 3.3.2

Строки дії права на користування нематеріальними активами за
Податковим кодексом України

Нематеріальні активи за строками дії права користування відповідно до положень Податкового кодексу України
<i>1. Строк дії права користування визначається правовстановлюючим документом</i>
Група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)
Група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)
Група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)
<i>2. Строк дії права користування визначається правовстановлюючим документом, але не менше ніж 5 років</i>
Група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
<i>3. Строк дії права користування визначається правовстановлюючим документом, але не менше ніж 2 роки</i>
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті

Комерційне позначення на об'єктах діяльності лісогосподарських підприємств здатні лише своїм зовнішнім виглядом привернути увагу споживачів та виокремити виготовлені товари від аналогічних виробів конкурентів, що відіграє дуже важливе значення для стимулювання попиту та успішної реалізації продукції.

Торговельна марка виконуючи роль символу та гарантії якості виготовленої продукції стає популярною серед споживачів, набуваючи достатньо високої вартості, що дозволяє розглядати її як цінності нематеріальних активів для сучасного підприємства.

В умовах ринкової конкуренції індивідуалізація виготовленої продукції забезпечується не лише шляхом її позначення торговельними марками, суттєве значення відіграють особливі властивості товару, пов'язані з географічним місцем його виготовленням.

Управління вартістю нематеріальних активів лісогосподарських підприємств дає можливість:

- 1) створити і закріпити свої конкурентні переваги;
- 2) перетворити підприємство в самодостатню систему;
- 3) максимально реалізувати професійні та особистісні якості працівників.

До основних функцій управління нематеріальними активами можливо віднести: стимулюючу (розвиток особистості і підприємства); генеруючу (трансформаційну) як інтелектуальний капітал; забезпечення конкурентних переваг (додаткові можливості); джерела доходів та самодостатнього розвитку; розподільну (належне визнання об'єктів); аналітичну; охоронну; інтеграційну (доступність працівникам); джерела ринкової вартості підприємства; інвестиційно-інноваційну; результативну.

Основна мета управління нематеріальними активами на лісогосподарському підприємстві полягає у трансформації наявних об'єктів у господарську діяльність, формування самодостатнього розвитку та вартості бізнесу.

МОДУЛЬ II. ОРГАНІЗАЦІЯ І УПРАВЛІННЯ ГОСПОДАРЬКИМИ ПРОЦЕСАМИ В ЛІСОГОСПОДАРЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

РОЗДІЛ 4. Господарські процеси суб'єктів лісогосподарської діяльності

4.1. Процес постачання ресурсів на підприємстві

4.2. Процес виробництва об'єктів діяльності підприємства

4.3. Процес реалізації створених об'єктів діяльності підприємства

4.1. Процес постачання ресурсів на підприємстві

Господарська діяльність підприємства потребує здійснення ними відносин як покупців з іншими суб'єктами господарювання, які виконують функції постачальників і підрядників, тобто продавців, а після створення об'єктів діяльності, підприємства теж виконують функцію продавців, тобто стають постачальниками (підрядниками).

Створення і господарська діяльність кожного підприємства розпочинається з процесу постачання (забезпечення) матеріальними, нематеріальними і фінансовими активами, а також з необхідності виконання робіт та надання послуг.

Найбільш важливими постачальниками фінансових ресурсів для підприємства в процесі його господарської діяльності є:

- власники – при формуванні власного капіталу за рахунок додаткових внесків до статутного капіталу та інвестування створеного прибутку в приріст активів;
- фінансово-кредитні установи – шляхом надання позик;
- постачальники – через кредиторську заборгованість як тимчасово відстрочені кошти підприємству за реалізовані ресурси;
- працівники – за рахунок тимчасового боргу підприємства перед ними з оплати праці.

Процес постачання – комплекс операцій, які спрямовані на забезпечення підприємства активами, роботами і послугами, що необхідні для здійснення ефективної господарської діяльності. Під час процесу постачання відбувається придбання всього необхідного для процесу виробництва: матеріальних виробничих запасів, основних засобів, нематеріальних активів, робіт, послуг.

Постачальник (вендор) – суб'єкт господарювання, який забезпечує поставку товарів, надання послуг замовнику відповідно до умов договору купівлі-продажу. Серед постачальників виділяють виробників, реселерів, ретейлерів. Виробники – це підприємства, які безпосередньо створюють об'єкти діяльності, необхідні покупцям, та здійснюють постачання їх без

посередників з найнижчою вартістю. Реселери – оптові торгові посередники між виробниками і покупцями. До них зараховують дилерів, субдилерів, дистриб'юторів та інших оптовиків. Ретейлери – роздрібні посередники між виробниками і покупцями або між оптовими продавцями і покупцями.

Підрядник – сторона, яка зобов'язується виконати за договором підряду певну роботу на замовлення іншої сторони. Підрядник може залучати до виконання робіт суб'єкту господарювання інших виконавців – субпідрядників. При цьому підрядник перед замовником виступає як генеральний підрядник і замовником перед субпідрядником.

Процес забезпечення активами являє собою сукупність господарських операцій з придбання і доставки їх на підприємство, а також доведення до стану, в якому вони придатні для використання в технологічному процесі. Забезпечення підприємства виконанням необхідних робіт для господарської діяльності відбувається безпосередньо в процесі виконання на підприємстві, а послуги надаються підприємству в місцях їх одержання.

Активи надходять на підприємство такими шляхами: придбання за плату, виготовлення власними силами, внесення до статутного капіталу, одержання безоплатно, придбання в результаті обміну, отримання на відповідальне зберігання.

В процесі забезпечення господарської діяльності підприємств активами, приймають участь власники, постачальники та безпосередньо власне виробництво. На етапі створення підприємства власники бізнесу постачають активи на умовах формування власного капіталу (рис. 4.1.1).



Рис. 4.1.1. Процес забезпечення активами господарської діяльності на етапі створення підприємства його власниками

Статутний капітал при створенні підприємства – це майновий фундамент, побудований з власних активів, переданих для забезпечення господарської діяльності засновниками бізнесу. Він виступає гарантією виконання зобов'язань підприємства перед його кредиторами на стартовому етапі господарської діяльності.

Після створення підприємства в його господарській діяльності приймають участь постачальники активів, робіт, послуг. Процес постачання можна представити у вигляді наступної схеми (рис. 4.1.2).

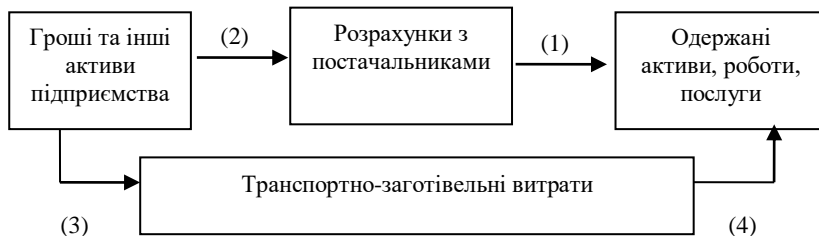


Рис. 4.1.2. Модель процесу постачання на підприємстві

Пояснення:

1. – купівельна вартість активів; 2 – проведення розрахунків з постачальниками; 3 – формування транспортно-заготівельних витрат; 4 – списання транспортно-заготівельних витрат на вартість одержаних активів, робіт, послуг.

Активи, що надійшли або виготовлені на підприємстві, оцінюються за первісною вартістю. Формування вартості активів здійснюється залежно від способу їх надходження.

Якщо активи придбані згідно з договором постачання, або купівлі-продажу на умовах здійснення розрахунків у грошовій формі, то їх первісна вартість складається з таких витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику з врахуванням відшкодування податкового кредиту;
- сум вартості інформаційних, посередницьких та інших подібних послуг у зв'язку з пошуком і придбанням ресурсів;
- сум ввізного мита;
- витрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування ресурсів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- сум непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням ресурсів і

доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Таким чином, первісна вартість складається з двох частин: покупної вартості за цінами постачальників та транспортно-заготівельних витрат.

$$\text{ВПА} = \text{ПВА} + \text{ТЗВ}$$

де ВПА – вартість придбаних активів; ПВА – покупна вартість придбаних активів; ТЗВ – транспортно-заготівельні витрати.

Якщо підприємство використовує у своїй господарській діяльності активи, які виробляє власними силами, то первісною вартістю визнається собівартість їх виробництва відповідно до обсягів використаних ресурсів.

Активи, що надійшли як внески до статутного капіталу оцінюються за справедливою (тобто ринковою) вартістю, яка узгоджена засновниками. Безоплатно одержані активи оцінюються за справедливою вартістю. Оцінка активів, які надійшли згідно з бартерними угодами, здійснюється за вартістю використаних активів для здійснення бартеру.

При надходженні необоротних активів у підприємства відбувається процес формування капітальних інвестицій.

Капітальні інвестиції на лісгосподарському підприємстві можуть здійснюватися за наступними організаційними формами: підрядна, господарська, змішана.

При підрядному способі капітальні інвестиції здійснюють підрядчики за договором із підприємством, яке є інвестором. В процесі виконання договору замовник здійснює технічний нагляд, контроль за прийманням об'єктів та оплату.

При господарському способі роботи з формування об'єктів капітальних інвестицій здійснює безпосередньо лісгосподарське підприємство.

Змішана форма представляє формування об'єктів капітальних інвестицій підрядчика і підприємства інвестора.

Процес постачання повинен відбуватися рівномірно і безперервно, оскільки надлишок або нестача активів має негативний вплив на кінцевий результат діяльності підприємства.

Організація процесу постачання на підприємстві охоплює наступні підпроцеси: замовлення; закупівлю і доставку; зберігання запасів.

При організації процесу постачання підприємство повинно дотримуватися певних принципів: планованість; ритмічність; оперативність; економічність; технологічність.

Основною проблемою в управлінні процесом надходження ресурсів, виконанням ресурсів і одержанням послуг є пошук постачальників як надійних стейкхолдерів. При цьому доцільно використовувати такі методи пошуку:

- оприлюднення потреб в ресурсах, умов постачання, конкурсів, тендерів для вивчення пропозицій;

- моніторинг рекламних матеріалів;
- вивчення пропозицій на виставках і ярмарках;
- безпосереднє спілкування з суб'єктами господарювання, які виконують функції постачальників і підрядників.

Ці методи дозволяють формувати перелік потенційних постачальників для подальшого узгодження відносин з одержання ресурсів. Критерії відбору постачальників можуть бути різними (рис. 4.1.3).



Рис. 4.1.3. Критерії відбору постачальників ресурсів на підприємстві

На основі оцінювання критеріїв та досягнутих компромісів з постачальниками встановлюються договірні відносини.

Система постачання лісогосподарського підприємства повинна функціонувати з дотриманням відповідних вимог:

- забезпечення господарської діяльності ресурсами, необхідними для функціонування всіх підрозділів підприємства;
- управління запасами – оптимізація витрат на закупівлю і зберігання ресурсів;
- висока якість обслуговування зі сторони постачальників;
- формування бази надійних та компетентних постачальників;

- інноваційність запасів – придбання по можливості інноваційних ресурсів;
- мінімізація вартості придбаних ресурсів без шкоди для якості;
- забезпечення конкурентоспроможності підприємства;
- безперервне планування постачання за центом його відповідальності;
- надійність постачання – гарантія надання замовнику необхідних ресурсів відповідно до замовленої кількості, якості і ціни та у визначений час.

Для організації процесу постачання підприємства можливо використовувати наявну в Україні платформу Прозорро, яка допомагає знаходити постачальників. Платформа Прозорро дозволяє підприємствам:

- вивчити наявні пропозиції щодо товарів в каталозі і самостійно знайти постачальника та укласти з ним договір;
- звернутися до фахівців за допомогою щодо пошуку постачальника в каталозі, а у випадку відсутності необхідного товару, здійснити заявку на його додатковий пошук;
- у разі тимчасової відсутності необхідних коштів для придбання товару є можливість знайти кредитора.

Основними майданчиками для закупівлі товару є: Держзакупівлі онлайн, Tender online, Smart Tender, e-tender, PlayTender, zakupki prom, Publik Bid.

Управління системою постачання на підприємстві дозволяє формувати ефективні відносини з постачальниками і підрядниками, організувати роботу складського господарства та вишукувати резерви зниження вартості придбання ресурсів.

4.2. Процес виробництва об'єктів діяльності підприємства

Виробництво являє собою процес поєднання живої праці з активами підприємства. Так як процес виробництва відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат праці та використання необоротних і оборотних активів. З одного боку, цей процес виражає виробниче споживання активів і живої праці, а з другого – процес виготовлення нової продукції. Обидві сторони процесу виробництва взаємопов'язані. Мета цього процесу – одержання об'єктів діяльності і визначення затрат на створені продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги, визначення їх кількості і собівартості. Модель процесу виробництва на підприємстві наведена на рис. 4.2.1.

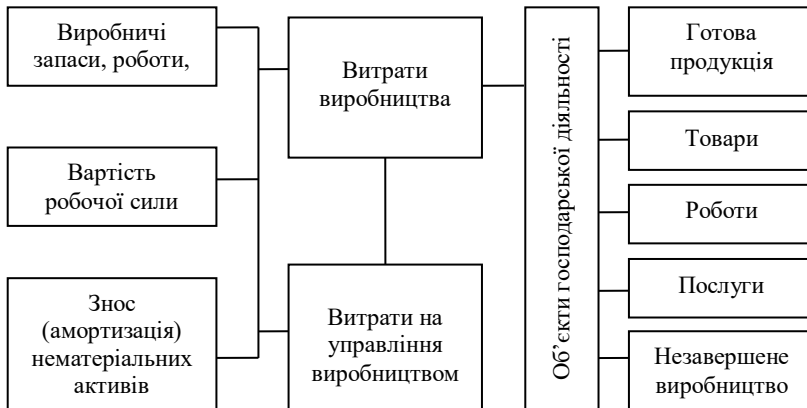


Рис. 4.2.1. Модель процесу виробництва на підприємстві

Процес виробництва на підприємстві забезпечується діяльністю структурних підрозділів, де відбуваються виробничі (основні, допоміжні, обслуговуючі), управлінські, інвестиційні та соціальні господарські операції.

Виробничий процес (англ. manufacturing process) – систематичне та цілеспрямоване змінювання в часі та просторі кількісних та якісних характеристик активів і робочої сили для отримання готової продукції (виконання робіт та надання послуг) з вихідної сировини згідно із заданою технологією. Це складний комплекс первинних процесів основних, допоміжних і обслуговуючих підрозділів підприємства, що забезпечують своєчасне створення об'єктів діяльності.

Об'єкти діяльності – це кінцевий результат виробничого процесу, який визначається обсягами і асортиментом створеної готової продукції, виконаної роботи, наданими послугами в натуральних, трудових і грошових вимірниках.

Основні процеси – це технологічні процеси, в ході яких відбуваються зміни форм, розмірів і фізико-хімічних властивостей матеріальних виробничих запасів та прирівняних до них як основи для одержання готової продукції, виконання робіт та наданих послуг).

Допоміжні процеси – це процеси, які забезпечують безперервний перебіг основних процесів (виготовлення і ремонт інструментів і оснащення, ремонт устаткування, забезпечення всіма видами енергій (електроенергією, теплом, паром, водою, стисненим повітрям)).

Обслуговуючі процеси – це процеси, пов'язані з обслуговуванням як основних, так і допоміжних процесів, котрі не створюють продукцію (зберігання, транспортування, технічний контроль).

Управлінські процеси на підприємстві здійснюються на рівні підприємства та його структурних підрозділів.

На рівні структурного підрозділу здійснюється система управління, пов'язана з безпосередньою організацією виробничого процесу посадовими особами, які мають право приймати рішення та організовувати діяльність інших працівників підрозділу.

Управління на рівні підприємства здійснює адміністрація в складі вищого керівництва, що представлено найбільш узагальненим суб'єктом управлінського процесу, який здійснює організаційну діяльність в сфері загальногосподарського управління. Адміністрація на підприємстві складається з апарату управління як сукупності функціональних підрозділів та/або посадових осіб, що виконують штабну адміністративну функцію, необхідну для загальногосподарського управління.

Соціальні підрозділи підприємства створюють його соціальну інфраструктуру, яка забезпечує задоволення соціально-побутових та культурних потреб персоналу в сфері громадського харчування, охорони здоров'я, дитячих дошкільних закладів, житлово-комунального господарства, організації відпочинку, зайняття фізкультурою та спортом.

Інвестиційні підрозділи підприємства забезпечують його діяльність об'єктами в сфері формування капітальних вкладень щодо виконання будівельних робіт і створення необоротних активів.

Виробничі процеси на підприємстві за рівнем технічної оснащеності можна поділити на ручні, ручні механізовані, машинно-ручні, машинні, автоматизовані, апаратні (сушіння деревини).

Ефективна організація виробничого процесу залежить від дотримання певних принципів (рис. 4.2.2).

В безпосередньому процесі виробництва і пов'язаних з ним процесах відбувається використання ресурсів, формування витрат та створення об'єктів діяльності.

Ресурси, що використовуються в інвестиційних підрозділах формують витрати, пов'язані з формуванням інвестиційних об'єктів активів підприємства, які створюються безпосередньо в процесі його власної господарської діяльності.

Використані ресурси у виробничому процесі та при управлінні його структурними підрозділами формують витрати виробничої собівартості створених об'єктів діяльності.

При цьому, виробничі витрати собівартості створених об'єктів діяльності (ВВС) розраховують за наступним алгоритмом:

$$ВВС = ВВП + ВУЗ; ВВП = ВОП + ВДП + ВПО,$$

де ВВС – витрати виробничої собівартості; ВВП – витрати виробництва по створенню об'єктів діяльності; ВУЗ – витрати на управління структурними підрозділами з виробництва; ВОП – витрати основних підрозділів виробництва; ВДП – витрати допоміжних підрозділів виробництва; ВПО – витрати обслуговуючих підрозділів виробництва.



Рис. 4.2.2. Принципи організації технологічного процесу

Процес виробництва безпосередньо пов'язаний із загальногосподарським управлінням, якому використовуються ресурси та формуються адміністративні витрати, які приймають участь у формуванні повної собівартості створених об'єктів діяльності.

Для процесу виробництва важливе значення має соціальна інфраструктура, в якій теж використовуються ресурси і від діяльності якої формуються соціальні витрати, що забезпечують корпоративну відповідальність бізнесу.

Використані ресурси, пов'язані із загальним управлінням формують адміністративні витрати, а на формування соціальної інфраструктури – соціальні витрати на забезпечення корпоративної відповідальності бізнесу.

Рациональна організація процесу виробництва забезпечує інтегрування всієї сукупності ресурсів бізнесу, цілісну і високоефективну виробничу систему з метою одержання економічної і соціальної ефективності функціонування підприємства.

4.3. Процес реалізації створених об'єктів діяльності підприємства

Процес реалізації – завершальний процес кругообігу активів підприємства і включає сукупність операцій, пов'язаних зі збутом виробленої продукції та інших об'єктів діяльності

Схема процесу збуту (реалізації) продукції наведена на рис. 4.3.1.

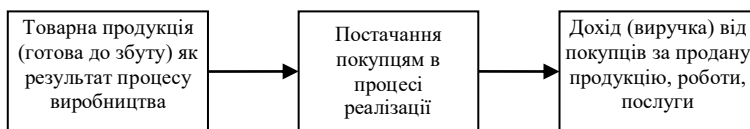


Рис. 4.3.1. Концептуальна схема процесу реалізації продукції

Покупець – одна із сторін в процесі збуту об'єктів діяльності підприємства та учасник договору купівлі-продажу, що бере на себе зобов'язана прийняти товар і сплатити за нього відповідну грошову суму (ціну).

По відношенню до збутової діяльності виділяють покупців: безпосередньо підприємства; підприємств-конкурентів; потенційних, що можуть стати покупцями підприємства; не споживачі за наявних обставин.

Завдяки реалізації підприємство одержує кошти за рахунок яких покриває свої виробничі витрати, здійснює розрахунки по зобов'язаннях, створює резервний капітал, здійснює розширене відтворення. Тому, кожен товаровиробник повинен виробляти таку продукцію, щоб вона була якісною, користувалась попитом на ринку, а виручені кошти в результаті її реалізації не тільки покривали витрати, але й забезпечували одержання додаткових коштів як прибутку (рис. 4.3.2).

Розрахунки в процесі реалізації між постачальниками і покупцями здійснюються за допомогою грошей, проведення заліків взаємної заборгованості та передачі активів.

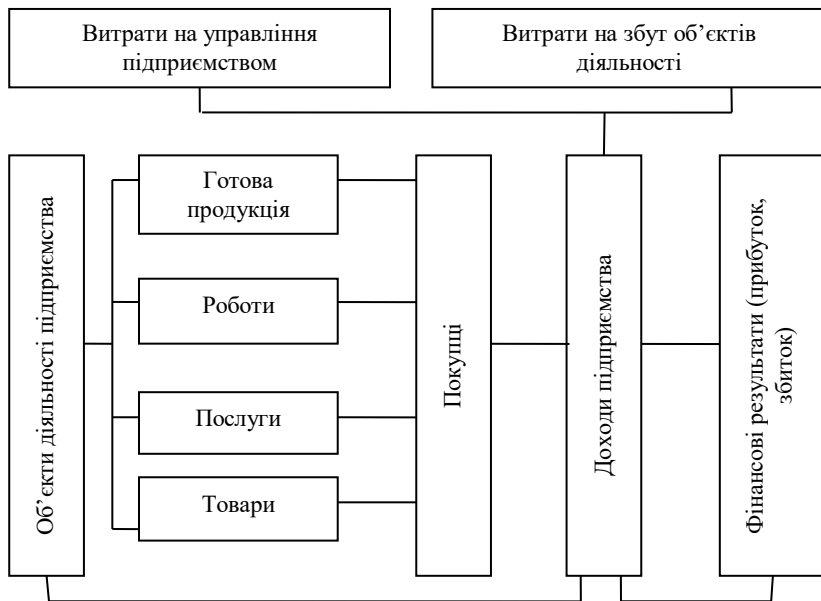


Рис. 4.3.2. Модель формування фінансових результатів в процесі реалізації об'єктів діяльності на підприємстві

Модель системи розрахунків суб'єктів господарської діяльності представлено на рис. 4.3.3.



Рис. 4.3.3. Модель розрахунків продавців і покупців в процесі реалізації об'єктів діяльності

В процесі реалізації виникають господарські операції щодо:

- формування товарної продукції;
- передоплати (авансу) за продукцію, роботи, послуги, товари;
- відвантаження продукції;
- розрахунку доходу від реалізованих об'єктів діяльності;
- одержання коштів;
- розрахунку фінансового результату (прибутку, збитку).

Зазвичай, в умовах ринкової економіки ціни на продукцію визначає попит і пропозиція. Це значить, що продукція продається за цінами, які встановлює ринок.

У більшості випадків функціонують вільні ціни і договірні ціни (встановлені згідно укладених договорів). Однак, на окремі види продукції, яка має важливе стратегічне значення у розвитку країни, може здійснюватися державне регулювання цін.

Лісогосподарські підприємства здійснюють збутову діяльність щодо виробленої продукції лісу, а також придбаних товарів для реалізації наступним покупцям:

- фізичним особам (домашнім господарствам);
- фізичним особам-підприємцям;
- юридичним особам (підприємствам, установам, організаціям);
- іноземним суб'єктам господарювання (експортні операції).

Серед покупців виділяють безпосередніх споживачів придбаних товарів і посередників (оптових, роздрібних) між виробниками і безпосередніми споживачами.

Іноземним підприємствам може здійснюватися реалізація обробленої деревини, дров та іншої продукції лісу, крім необробленої деревини.

Важливу роль у бізнесі та провідне місце в збутовій діяльності займає реклама. Успіх мають ті підприємства, які ефективно взаємодіють зі споживачами і можуть задовольнити їхні потреби.

Реклама є основою конкурентоспроможності лісогосподарського підприємства, забезпечує конкурентні переваги на ринку, дозволяє збільшити обсяги збуту продукції і, відповідно, прибуток підприємства.

Реклама при організації збутової діяльності підприємства базується на меті, принципах і функціях (рис. 4.3.4).

Серед методів збуту продукції лісу важливе місце займає аукціонна торгівля, орієнтована на використання послуг незалежних посередників.

Аукціон – організаційна форма публічного продажу готової продукції, товарів або майна у встановленому місці та у визначений час. Об'єкт продажу дістається особі, яка запропонувала за нього або найвищу ціну, або ціну, яка достатня для продавця.

Важливість аукціонів полягає в наступному:

- 1) вільний доступ до ресурсу всіх покупців деревини;
- 2) можливість лісокористувачам знайти нових покупців;
- 3) встановлення ринкових цін на лісопродукцію та прозорість;

Підходи до організації реклами для споживачів об'єктів діяльності підприємства в процесі збутової діяльності у відповідно від до Закону України «Про рекламу»

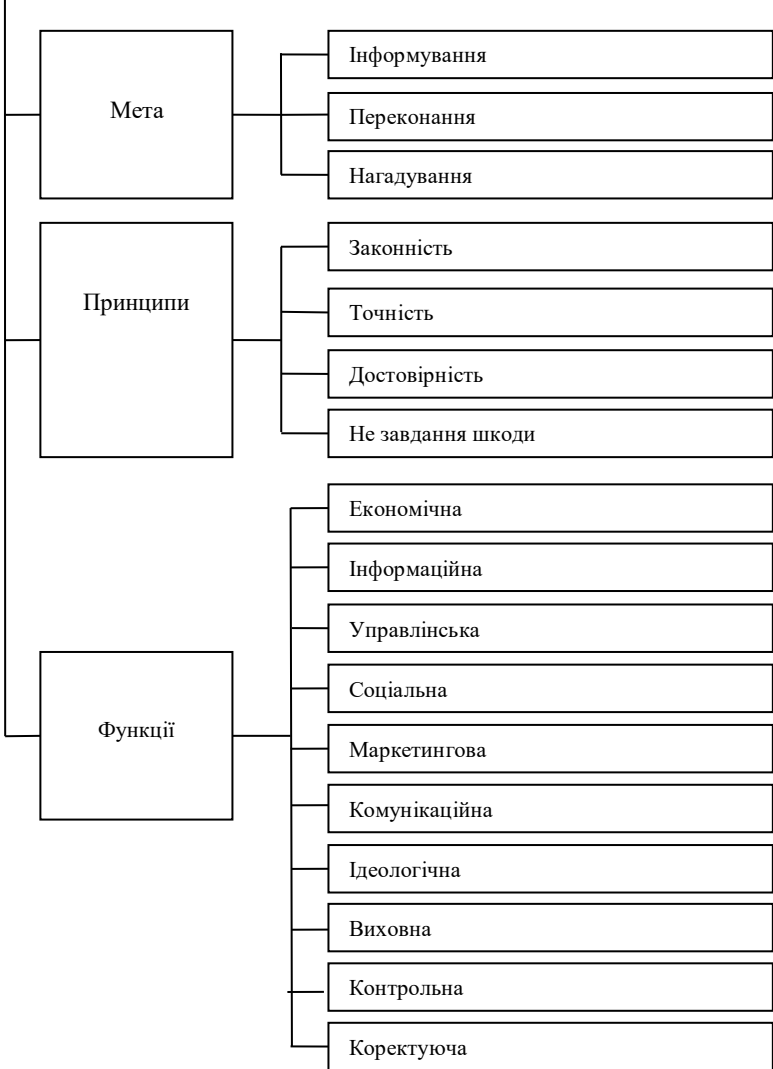


Рис. 4.3.4. Організаційні основи рекламної діяльності в процесі реалізації

4) відкритий доступ для громадян щодо проведення аукціонів;

5) збільшення надходжень до державного бюджету.

На електронних торгах необробленою деревиною лісгосподарські підприємства виставляють на продаж деревину, яку одержують при розподіленні повалених дерев та колод на окремі частини для їх подальшої переробки.

Діяльність електронних аукціонів регулюється Законом України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки», Постановою КМУ «Про реалізацію експериментального проекту щодо проведення електронних аукціонів з продажу необробленої деревини» від 04 грудня 2019 р. № 1178 та Порядками про ведення аукціонів з купівлі-продажу деревини на окремих майданчиках.

Електронні аукціони дають можливість лісокористувачам на власний вибір визначати електронні майданчики для збуту деревини. Механізм проведення торгів полягає у наступному:

- частина деревини виставляється на торговій електронній системі Prozorro. Продажі в обсязі не менше 25 % щомісячних запланованих обсягів заготівлі необробленої деревини лотами, сформованими, як правило, із деревини одного сортименту, обсягом не менше 150 м³ або за стартовою ціною лота не менше ніж 200 тис. грн.);

- весь інший об'єм заготовленої деревини лісгосподарські підприємства можуть виставляти на інших майданчиках;

- всі торги проходять публічно-відкрито для громадськості, що дозволяє уникнути порушень законодавства та корупційних схем;

- завдяки переходу до електронної системи в будь-який час та перебування у будь-якому місці всі зацікавлені сторони можуть спостерігати за проведенням торгів, вносити слушні зауваження та подавати скарги.

Модель реалізації деревини на електронному аукціоні за майданчиком ДП «Лісгосподарський інноваційно-аналітичний центр» Державного агентства лісових ресурсів України» наступна:

1. Дії лісгосподарського підприємства, щоб виставити деревину на е-майданчик:

1) заключити договір з товарною біржою (на безоплатній основі), яка має ліцензію ЛПАЦ на використання програмного продукту AUC.UKRFORREST.COM;

2) передати товарній біржі лоти, які плануються до збуту;

3) провести узгодження термінів проведення е-аукціону.

2. Дії покупця лісопродукції на е-майданчику:

1) зареєструватися в особистому кабінеті на сайті AUC.UKRFORREST.COM;

2) контролювати графік проведення е-аукціонів в особистому кабінеті;

3) взяти участь в е-аукціоні відповідно до регламенту товарної біржі.

Електронні аукціони не поширюються на реалізацію деревини: населенню для опалення; фізичним особам для потреб індивідуального будівництва та ремонту будівлі; потреб бюджетних установ; задоволення потреб національної безпеки та оборони, подолання наслідків стихійних лих, надзвичайних ситуацій; використання якої передбачено колективними договорами постійних лісокористувачів.

Не реалізована на аукціонах необроблена деревина реалізується лісогосподарськими підприємствами – постійними лісокористувачами за прямими договорами за цінами, не нижчими від тих, що склались на останньому аукціоні.

В умовах ринкового середовища збутова діяльність лісогосподарських підприємств повинна будуватися на принципах розуміння споживача, максимального задоволення його потреб та пристосування до них виробництва.

РОЗДІЛ 5. Види господарської діяльності лісгосподарських підприємств

5.1. Операційна діяльність підприємства

5.2. Фінансова діяльність підприємства

5.3. Інвестиційно-інноваційна діяльність підприємства

5.1. Операційна діяльність підприємства

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, пов'язана з виробництвом та реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства відповідно до КВЕД і забезпечує основну частку його доходу, а також інші види господарювання по створенню об'єктів діяльності.

Оснву цієї діяльність складають господарські операції, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Характер операційної діяльності підприємства визначається специфікою технологічного процесу виробництва і реалізації об'єктів діяльності.

Операційна діяльність характеризується певними особливостями, що визначають специфіку використання ресурсів і формування прибутку, а саме:

1. Операційна діяльність є процесом господарювання, де формується і використовується основний обсяг активів та трудових ресурсів, які забезпечують функціонування підприємства по створенню об'єктів діяльності та надходження їх до покупців. Відповідно фінансовий результат від операційної діяльності підприємства займає найбільшу питому вагу у його загальному обсязі.

2. Операційна діяльність є пріоритетною по відношенню до інших видів діяльності лісгосподарських підприємств, які її забезпечують та обслуговують і не повинні суперечити розвитку цієї діяльності.

3. Інтенсивність розвитку операційної діяльності є головним параметром, що характеризує економічний розвиток підприємства і самодостатність підприємства щодо окремих стадій його життєвого циклу.

4. Господарські операції, що входять до операційної діяльності, носять регулярний характер. Це створює можливість регулярно формувати операційний прибуток за нормальних умов господарювання.

5. Операційна діяльність підприємства переважно зорієнтована на товарний ринок, який створює умови формування фінансового результату.

6. Здійснення операційної діяльності пов'язано з активами вже інвестованими в неї. Інвестовані активи набувають форми операційних витрат підприємства. Від збалансованості, складу активів та швидкості їх обертання залежить здатність підприємства генерувати прибуток від операційної діяльності.

7. В ході операційної діяльності відбувається використання трудових ресурсів, які створюють значні затрати живої праці. Здатність підприємства створювати операційний прибуток залежить від ефективності використання трудових ресурсів, їх професійного та кваліфікаційного рівня.

8. Операційній діяльності притаманні також специфічні види ризиків, зокрема операційний ризик. І тому рівень операційного прибутку, отримуваний за умови різних альтернативних варіантів господарювання, повинен, насамперед, порівнюватися з рівнем операційного ризику.

Операційна діяльність лісгосподарського підприємства представляє собою сукупність взаємопов'язаних видів діяльності (рис. 5.1.1).



Рис. 5.1.1. Види операційної діяльності господарюючих структур

Схема загального процесу використання ресурсів та сил природи в операційній діяльності при створенні об'єктів господарювання наведена на рис. 5.1.2.

Виробництво у лісовому господарстві представляє собою набір робіт і заходів, здійснення яких обов'язкове для створення продуктивних деревостанів, які б відповідали потребам національної економіки. До таких заходів можна віднести: лісовпорядкування, управління лісами і безпосередньо виробництво в них, використання лісу шляхом відпуску лісу на корені лісоспоживачам і вирубка розрахункової лісосіки, проведення рубок формування та оздоровлення лісу, проведення санітарних рубок; використання інших недеревних продуктів (заготівля соку і живиці, плодів, ягід, грибів т.д); відновлення, охорона лісу від лісових пожеж і порушників, захист лісових насаджень від шкідників і хвороб; захисне лісорозведення, переробка деревних відходів, матеріально-технічне забезпечення виробничими запасами.

Основне завдання лісгосподарського виробництва – вирощування високопродуктивних лісових насаджень і охорона лісів.



Рис. 5.1.2. Формування витрат в процесі використання ресурсів та сил природи в операційній діяльності

Кінцевий результат лісогосподарського виробництва є вирощений стиглий ліс та сукупність матеріальних благ, які отримує в процесі вирощування лісу економіка країни і, зокрема, населення.

Ключовою метою організації лісогосподарського виробництва є збільшення отриманого прибутку саме за рахунок ефективного використання лісових ресурсів.

В лісогосподарських господарюючих структурах за умови чіткого налагодження виробничого процесу досягається:

- узгодженість роботи структурних підрозділів;
- раціональне використання ресурсів;
- підвищення продуктивності праці та якості виробленої продукції;
- оптимізація собівартості продукції (робіт і послуг) по відношенню до одержаних доходів.

Щодо цільового призначення, виробнича діяльність поділяється на основне, допоміжно-обслуговуюче та інші виробництва (рис. 5.1.3).

Основне виробництво – комплекс виробничих процесів, виконання яких пов'язане безпосередньо з виробництвом продукції. До такого виробництва належить діяльність, що відповідає цільовому призначенню господарюючої структури, заради якої вона була створена. Виробнича діяльність залежить від сировинних ресурсів, особливостей технологічного процесу та рівня спеціалізації.

Основне виробництво підприємства лісового господарства охоплює такі види виробництв: лісогосподарське, сферою діяльності якого є лісовирощування, лісовідновлення, охорона і захист лісу; лісозаготівельне, що здійснює заготівлю, вивезення і первинну обробку круглих лісоматеріалів; деревообробне, що передбачає лісопиляння та виготовлення виробів з деревини.

Допоміжно-обслуговуюче виробництво забезпечує необхідні умови для нормального функціонування основного виробництва. На підприємствах це виробництво поділяють на два види – допоміжне та обслуговуюче.

Допоміжне виробництво містить різні за профілем своєї діяльності служби, в тому числі ремонтні, енергетичні, інструментальні та підготовки виробництва.

Ремонтне виробництво призначене для технічного обслуговування та утримання машин і механізмів, здійснення їх профілактичного ремонту.

Енергетичне господарство має безперебійно постачати електроенергією, водою, газом, теплом споживачів господарюючої структури. Від енергетичного господарства залежить робота нижнього складу, деревообробного виробництва, цеху побічного користування лісом. *Інструментальне* виробництво лісогосподарського підприємства переважно пов'язане із виготовленням інструментів, запасних частин, пристосувань, оснастки, заточуванням пилкових ланцюгів, стругів, свердел, а також стрічкових і дискових пил.

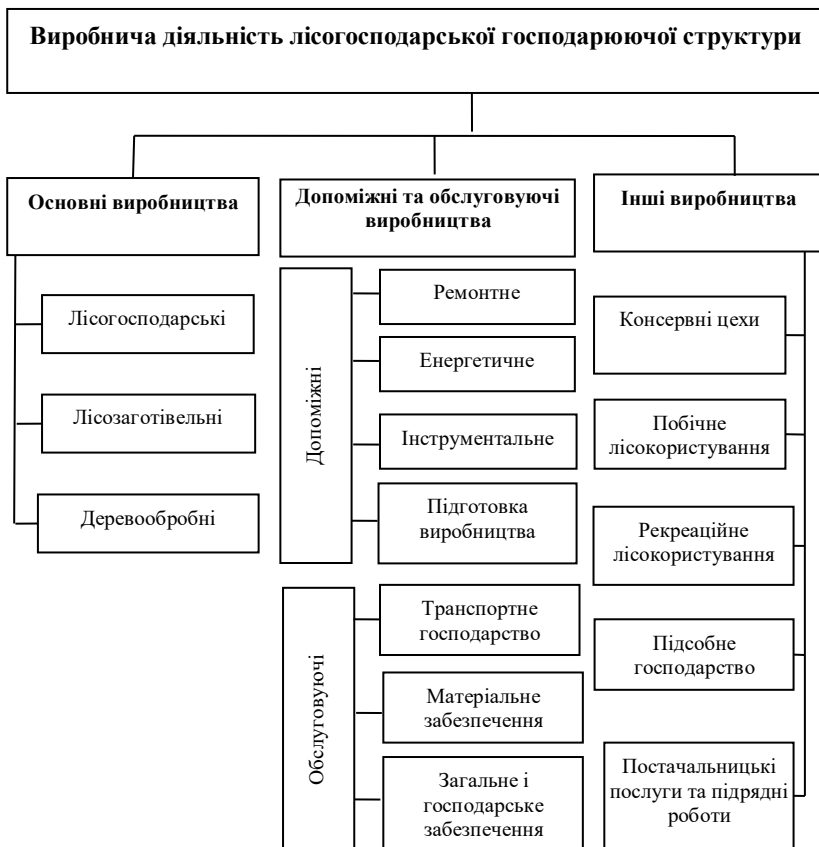


Рис. 5.1.3. Складові виробничої діяльності лісогосподарської господарюючої структури

Підготовка виробництва має суттєве велике значення для лісозаготівель та передбачає такі роботи: зняття завислих дерев на лісосязі; прокладання трелювальних волоків; розбивку лісосязі на пасіки; прокладання відгалужень доріг від верхніх складів до основної лісовозної дороги.

До *обслуговуючих виробництв* належать транспортне господарство, матеріально-технічне та загальногосподарське забезпечення. *Транспортне господарство* забезпечує всіма необхідними матеріальними ресурсами, доставляє їх на робочі місця, переміщує предмети праці (круглі лісоматеріали) по всій території. В господарюючих структурах лісового

господарства це переважно автотракторний парк. *Матеріальне обслуговування* полягає в забезпеченні робочих місць матеріальними ресурсами, запчастинами, паливом, інструментами, лінвою, спецодягом. *Загальногосподарське обслуговування* полягає у виконанні робіт, які пов'язані з благоустроєм території, створенням зелених насаджень, очищенням цехів від відходів виробництва.

Допоміжно-обслуговуюче виробництво є проміжним видом діяльності, оскільки пов'язане з одержанням кінцевого результату не прямо, а опосередковано. При збільшенні допоміжного виробництва обсяг виробленої продукції не збільшується, а зростають лише витрати на її виробництво. Допоміжно-обслуговуюче виробництво підлягає мінімізації, але без шкоди основному виробництву. Мінімізація має бути раціональною, інакше можуть виникнути перебої в основному виробництві або навіть його зупинка.

Інше виробництво прямо не пов'язане з основним, але при цьому створює сприятливі умови для функціонування господарюючої структури, її працівників, розширює асортимент продукції, робіт, послуг, що надаються споживачам. У лісогосподарських господарюючих структурах до цієї групи виробництв належать: переробні цехи, побічне лісокористування, підсобне господарство, послуги промислового і непромислового характеру споживачам.

Побічні лісові користування та консервні цехи пов'язані з використанням недеревних харчових продуктів лісу. Господарюючі структури лісового господарства, крім збору і первинної переробки грибів, дикорослих ягід і плодів, можуть займатися також їх глибокою переробкою (консервуванням).

Підсобне господарство у лісогосподарській діяльності має на меті забезпечення працівників сільськогосподарською продукцією та безперебійну роботу їдалень. До складу цього виробництва входить вирощування продукції рослинництва, заготівля сіна, відгодівля свиней, великої рогатої худоби, рибне господарство, діяльність їдалень, структурних підрозділів торгівлі.

Підсобні виробництва можуть надавати послуги спеціального призначення основному виробництву, працівникам господарюючих структур, а також стороннім покупцям. У процесі цього виробництва виготовляють товари на замовлення (столярні вироби). Для цього використовують відходи основного виробництва, а також деревину від рубок.

Операційна діяльність господарюючих структур в лісовому господарстві складна виробничо-господарська система, яка об'єднує різні підрозділи, якими є цехи, дільниці, відділи, служби. Кожен підрозділ виконує певну виробничу функцію, відмінну від інших. Всі підрозділи підприємства пов'язані єдиним виробничим процесом і утворюють його виробничу структуру.

Структурний підрозділ – це виділена невідокремлена частина господарюючої структури, яка не має прав юридичної особи й на яку покладаються самостійні завдання, функції та відповідальність. При цьому, основні виробництва створюють товарні об'єкти діяльності, допоміжно-обслуговуючі – для внутрішніх потреб, а інші виробництва як товарну продукцію, так і надають внутрішні послуги.

Виробнича структура підприємства – сукупність цехів і служб, що перебувають у взаємозв'язку й супідрядності, кожний з яких виконує певні функції. Основним виробничим підрозділом є цех, а при безцеховій структурі – майстерська дільниця.

Цех – частина господарюючої структури, що територіально і адміністративно відокремлена від інших його частин. Цехами в лісогосподарській діяльності є лісництва, деревообробні підрозділи, нижній склад, автоколона, ремонтно-механічна майстерня та інші підрозділи.

У господарюючих структурах лісового господарства лісництво очолює лісничий та його заступник – помічник лісничого – висококваліфіковані спеціалісти з вищою спеціальною освітою.

Цех здебільшого складається з виробничих дільниць – виокремлена частина цеху, що складається з груп технологічно зв'язаних робочих місць. Дільниці лісництва називають *майстерськими дільницями*. У лісництві можуть бути дві-три майстерських дільниць. Дільницю очолює майстер лісу, який безпосередньо підпорядкований лісничому та помічнику лісничого.

Первинною ланкою в господарюючій структурі є *робоче місце* – частина виробничої площі лісу або підрозділу, забезпечена відповідним інструментом чи обладнанням, на якій працівники (один або кілька) виконують певну роботу.

Вимоги до працівників на робочому місці визначаються робочими інструкціями, які забезпечують раціональний розподіл обов'язків між працівниками, сприяють об'єктивному оцінюванню роботи працівника, його добору, атестації, проходження випробування, слугує основою для застосування заходів заохочення за успіхи в роботі і дисциплінарних стягнень за невиконання чи неналежне виконання обов'язків, передбачених трудовим договором і правилами внутрішнього розпорядку.

Ефективна операційна діяльність господарюючих структур в лісовому господарстві безпосередньо залежить від господарювання підрозділів служби збуту.

Збутова діяльність – процес, який супроводжує реалізацію продукції і сприяє створенню ефективних каналів просування продукції на ринок.

Організація збуту залежить від виробничого потенціалу господарюючої структури та обраної нею збутової політики (сукупностей збутових стратегій маркетингу і комплексу заходів з формуванням

асортименту продукції і ціноутворення, укладання договорів, стимулювання збуту).

Діяльність збутових підрозділів має забезпечувати: збалансований вибір стратегії товарної політики, моніторинг ринку, задоволення попиту з метою встановлення взаємозв'язку між елементами системи збуту і кон'юнктури ринку, досягнення кінцевого результату операційної діяльності, використання сучасних інноваційних процесів, які формують механізм збуту продукції.

Операційна діяльність збутових підрозділів має ґрунтуватися на дотриманні умов отримання максимального прибутку та швидкого збуту продукції (товарів, робіт і послуг).

Операційна діяльність *невиробничих підрозділів господарюючих структур* лісового господарства спрямована на поліпшення соціально-побутових і культурних потреб трудового колективу. До цього виду діяльності належить доглядання працівників з місця проживання до місця праці й у зворотньому напрямку, утримання магазинів, гуртожитків, а подекуди й житлового фонду, бібліотек. В процесі невиробничої діяльності створюються умови для праці й відпочинку працівників. Довезення працівників у ліс на робочі місця і забезпечення гарячими обідами сприяють збереженню їх сил, економії робочого часу, поліпшенню здоров'я, внаслідок чого закріплюється персонал на виробництві, зменшується його плинність і зростає продуктивність праці. Витрати на невиробничу діяльність не включаються у собівартість продукції, а здійснюються за рахунок валового прибутку, який створюють виробничі і збутові підрозділи.

До іншої операційної діяльності належить неосновна діяльність, що відбувається в межах одного календарного року (операційного циклу), а також операції, які виникають в результаті здійсненої основної діяльності.

Інша операційна діяльність визначається операціями, які не виникають безпосередньо з технологічним процесом щодо створення основних об'єктів господарювання, а пов'язана з дослідженнями і розробками, купівлею-продажем іноземної валюти, реалізацією виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів) та необоротних активів і груп вибуття, що утримуються для продажу, безнадійною дебіторською заборгованістю, втратами від операційної курсової різниці, знеціненням запасів, нестачами та втратами від псування цінностей, визнанням штрафів, пені і неустойки.

Під час формування собівартості продукції (робіт, послуг) до неї не включають низку витрат, які формуються процесі іншої операційної діяльності. Вони поєднуються в так звану групу - інші витрати операційної діяльності.

Результати підрозділів операційної діяльності господарюючих структур лісового господарства залежать передусім від професійного управління ними. При цьому, в управлінні операційною діяльністю

виділяють два рівні: загальновиробничий (управління операційними структурними підрозділами) і загальногосподарські (управління в цілому операційною діяльністю господарюючої структури). Апарат управління на цих двох рівнях формується сукупністю працівників, які розробляють стратегію і тактику розвитку об'єктів управління, здійснюють керівництво окремими управлінськими службами і цехами, виконують функції планування, регулювання та обліку, відповідно до мети управління, використовуючи при цьому інформаційно-інноваційні і комп'ютерні технології.

Умови управлінської діяльності поділяються на: *зовнішні* – тимчасові обмеження, інформаційна невизначеність; висока відповідальність за кінцеві результати виникнення стресових ситуацій; брак ресурсів і *внутрішні умови* – необхідність одночасного виконання різних дій; вирішення багатьох поставлених завдань; суперечливість нормативних положень; не сформованість критеріїв оцінювання ефективності керівника, а часто і їх відсутність.

Управлінська діяльність вирізняється інтелектуальним характером, що виражається в спрямуванні на вироблення, прийняття і практичну реалізацію управлінських рішень.

Завдання управління операційною діяльністю на рівні структурних підрозділів і господарюючої структури визначаються положеннями про структурні підрозділи та посадовими інструкціями персоналу, який виконує управлінські функції. Потреба у розробленні цих локальних нормативних документів передбачена частиною 2 статті 64 Господарського кодексу України та пунктом 1 статті 29 Кодексу законів про працю України і Загальними положеннями Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників (наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року № 336).

Посадова інструкція працівників управління, які виконують функціональні або технологічні обов'язки на рівні структурних підрозділів та загальногосподарського управління є корисною для них, оскільки надає їм можливість знати, яких дій від них очікує роботодавець, за якими критеріями оцінюватимуть їх роботу, бачити орієнтири для підвищення свого професійного (кваліфікаційного) рівня.

На рівні структурного підрозділу система управління визначається його положенням (завдання, функції, права, відповідальність за невиконання або неналежне виконання покладених на підрозділ завдань і функцій, невиконання в повній мірі наданих йому прав) та індивідуальними посадовими інструкціями працівників апарату управління.

До основних завдань управління структурним підрозділом належать:

- здійснення бюджетування виробничої програми діяльності;

- безперервний моніторинг результатів роботи, щоб мати можливість вчасно відреагувати на відхилення;
- підведення підсумків результатів роботи на відповідність їх прийнятому бюджету.

Завданнями управління господарюючою структурою в лісовому господарстві є поєднання діяльності структурних підрозділів в єдиному процесі, а також координація роботи з елементами зовнішнього оточення. Процес прийняття управлінських рішень має сприяти реалізації інтересів, насамперед, власника, гармонізуючи їх з інтересами найманих працівників та елементами зовнішнього середовища на рівні держави і територіальних громад.

В процесі операційної діяльності суб'єкти господарювання формують операційні витрати і доходи, валовий прибуток та фінансові результати, які через створену додану вартість забезпечують їх самодостатній стан і розвиток. Кожній господарюючій структурі, щоб вижити і розвиватися, необхідно створювати такі об'єкти операційної діяльності, які мають платоспроможний попит на ринку, поліпшувати їх якість і асортимент, збільшувати вихід з одиниці ресурсів та мати максимальну вигоду від своєї діяльності.

5.2. Фінансова діяльність підприємства

Важливою складовою процесу господарювання підприємства є його фінансова діяльність, яка передбачає необхідність управління фінансовими ресурсами як джерелом формування активів, які відображаються в пасиві балансу та рухом грошових коштів на рахунках і в процесі розрахунків з покупцями, постачальниками та з іншими дебіторами і кредиторами.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного капіталу, зобов'язань і фінансових активів підприємства. Така діяльність має вирішальний вплив на процеси надходження ресурсів, господарської діяльності, збуту об'єктів господарювання та формування фінансових результатів і вартості підприємства.

Суть фінансової діяльності підприємства полягає у виникненні грошових відносин, пов'язаних з неперервним кругообігом коштів при витрачанні ресурсів, одержанні доходів, цільового їх використання, а також з приводу відносин з власниками, покупцями продукції, постачальниками, працівниками підприємства, бюджетними цільовими фондами та щодо інших зобов'язань.

Основні об'єкти та суб'єкти фінансової діяльності підприємства наведені в табл. 5.2.1.

Таблиця 5.2.1

Основні об'єкти та суб'єкти фінансової діяльності підприємства

Фінансова діяльність	
Об'єкти	Суб'єкти
1	2
Грошові кошти: <ul style="list-style-type: none"> • національна валюта • іноземна валюта 	Господарюючі системи Банківсько-кредитні установи: <ul style="list-style-type: none"> • України • іноземні за кордоном
Векселі одержані: <ul style="list-style-type: none"> • короткострокові • довгострокові 	Господарюючі системи – векселедавці
Векселі видані: <ul style="list-style-type: none"> • короткострокові • довгострокові 	Господарюючі системи – векселедержувачі
Дебіторська заборгованість: <ul style="list-style-type: none"> • поточна • довгострокова 	Покупці при розрахунках за одержані об'єкти діяльності, постачальники за наданими авансами та інші дебітори
Фінансові інвестиції: <ul style="list-style-type: none"> • поточні • довгострокові 	Господарюючі системи як об'єкти інвестицій
Оренда та лізинг	Орендодавці, орендарі, лізингодавці, лізингодержувачі
Власний капітал	Власники
Забезпечення витрат і платежів	Господарюючі системи за окремими об'єктами (резерви зобов'язань)
Цільове фінансування і цільові надходження	Господарюючі системи за окремими об'єктами
Позики: <ul style="list-style-type: none"> • довгострокові <ul style="list-style-type: none"> ✓ національна валюта ✓ іноземна валюта • короткострокові <ul style="list-style-type: none"> ✓ національна валюта ✓ іноземна валюта 	Позикодавці і господарюючі системи – позикоотримувачі
Облігації: <ul style="list-style-type: none"> • придбані • випущені 	Власники та емітенти
Акції: <ul style="list-style-type: none"> • придбані • випущені 	Власники та емітенти
Деривативи	Господарюючі системи – сторони договору

1	2
Кредиторська заборгованість	Постачальники Покупці за авансами Банківські установи та органи Держказначейства Персонал підприємства Власники
Доходи майбутніх періодів	Господарюючі системи як джерела доходів
Непередбачені активи, зобов'язання, гарантії та забезпечення	Господарюючі системи

Для проведення платіжних операцій підприємства використовують грошові кошти в готівковій (грошові знаки) або безготівковій (записи на рахунках) формах. Безготівкові грошові кошти можуть бути також у формі електронних і цифрових грошей.

Підприємства можуть бути емітентами електронних грошових коштів – одиниці вартості, що зберігаються в електронному вигляді для виконання платіжних операцій, які приймаються як засіб платежу іншими особами, та є грошовим зобов'язанням.

Грошові кошти підприємства забезпечують систему розрахунків з його контрагентами. Для використання безготівкових грошових коштів господарюючі суб'єкти відкривають рахунки в національній та іноземній валюті у банківсько-кредитних установах України і за кордоном. Граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів встановлені 365 календарних днів.

Відповідно до Інструкції про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків (постанова Правління НБУ від 29 липня 2022 р. № 162) господарюючі системи можуть користуватися наступними видами рахунків: поточними, вкладними (депозитними), умовного зберігання (ескроу), в небанківських надавачів платіжних послуг.

Характеристика рахунків для грошових коштів підприємств наведена в табл. 5.2.2.

При розрахунках з контрагентами підприємства можуть використовувати вексель як цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання особи, яка видала вексель (векселедавець) сплатити певну суму після настання встановленого терміну на користь власника векселя (векселеотримувача).

Векселі підприємство може одержувати і видавати.

Таблиця 5.2.2

Характеристика рахунків для грошових коштів підприємств за Інструкцією про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків (постанова Правління НБУ від 29 липня 2022 р. № 162)

Рахунки	
Види	Характеристика
Поточний	відкривається банком підприємству для зберігання коштів і виконання платіжних операцій
Вкладний або депозитний	відкривається банком підприємству для зберігання грошових коштів, що передаються клієнтом банку на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід)
Умовного зберігання (ескроу)	відкривається для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх/видачі коштів готівкою особі (особам), зазначеній (зазначеним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), а в разі надання бенефіціаром письмової вказівки банку – особі (особам), зазначеним у вказівці
Платіжний	відкривається у небанківських надавачів платіжних послуг, до яких належать платіжні установи (уключаючи малі платіжні установи), філії іноземних платіжних установ, установи електронних грошей, оператори поштового зв'язку, органи державної влади та органи місцевого самоврядування відповідно Закону України «Про платіжні послуги» від 30 червня 2021 р. № 1591

Векселі одержані – забезпечують заборгованість, яка виникає за розрахунками з покупцями, замовниками та іншими дебіторами по відвантаженій продукції (товарах), виконаних роботах і наданих послугах.

Векселі видані – забезпечують заборгованість перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами.

Вексельне забезпечення має наступні переваги щодо одержання: погашення боргу є беззаперечним; виникає можливість його перепродати; у разі видачі: можлива заміна грошових коштів та відтермінування платежів.

В процесі здійснення підприємством розрахунків щодо вимог може виникати дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість – борг, який підприємству мають повернути. За своєю природою, дебіторська заборгованість є правом вимоги підприємства до інших фізичних і юридичних осіб оплатити вартість відвантаженої продукції (товарів, робіт і послуг), повернути одержані кошти.

У ролі боржника можуть бути:

- контрагенти, які отримали у своє розпорядження товар (послугу), але ще не оплатили зобов'язання;
- працівники, які отримали кошти для відрядження;
- контрагенти, які отримали передоплату за активи (продукцію, товари, роботи, послуги).

За термінами погашення розрізняють поточну дебіторську заборгованість – сума заборгованості, яка буде погашена протягом року та довгострокову дебіторську заборгованість, сума якої планується до сплати в термін більше року.

Дебіторська заборгованість для підприємства – це фінансовий ризик можливості її погашення та втрати коштів.

Підприємство, крім виконання безпосередньо власної господарської діяльності щодо створення об'єктів, може здійснювати вкладення наявних в нього активів у господарську діяльність інших суб'єктів господарювання у формі фінансових інвестицій.

При цьому, передані підприємством активи утримуються для збільшення одержаного прибутку за рахунок процентів, дивідендів, зростання вартості капіталу або отримання інших економічних вигод йому як інвестору.

Фінансові інвестиції поділяють: на поточні (короткострокові) та довгострокові. Поточні фінансові інвестиції здійснюються на строк, що не перевищує одного року. Довгострокові фінансові інвестиції здійснюються на термін більше року як витрати на придбання цінних паперів, вкладення коштів в інші підприємства, а також в довгострокову дебіторську заборгованість (довгострокові інвестиції здійснюються на тривалий термін з метою участі в розподілі прибутку, отриманні процентів та дивідендів).

Підприємство може виконувати функції в сфері оренди і лізингу як шляхом передачі основних засобів в оренду (лізинг) іншим особам, так і їх одержання від інших осіб на умовах оренди (лізингу).

У разі, коли господарюючі системи не мають можливості придбати основні засоби, необхідні для здійснення господарської діяльності, виходом може бути їх оренда та лізинг в інших осіб, а при наявності вільних від господарських діяльності об'єктів основних засобів – передача їх в оренду (лізинг) з метою одержання доходів, які повинні покривати знос (амортизацію) об'єктів та формувати прибуток.

В лізингових і орендних операціях беруть участь, відповідно, лізингодавець (орендодавець) та лізингоодержувач (орендар). Лізингодавець (орендодавець) – підприємство, що надало необоротні активи в лізинг (оренду). Лізингоодержувач (орендар) – підприємство, що одержало необоротні активи в лізинг (оренду).

Оренда та лізинг є альтернативною формою одержання фінансових ресурсів на умовах позикових джерел для формування необоротних активів з можливістю одержання послуг супроводу щодо використання об'єктів та їх сервісного обслуговування.

Оренда – це речове право на необоротні активи, при якому вони передаються від орендодавця орендарю у користування за плату на певний строк.

За податковим кодексом України лізингові операції як передача основних засобів у володіння і користування підприємству за плату та на визначений строк можуть бути декількох видів (табл. 5.2.3).

Таблиця 5.2.3

Види та характеристика лізингових операцій за Податковим кодексом України та відповідно Закону України «Про фінансовий лізинг»

Лізинг	
Види	Зміст
Фінансовий	за наявністю хоча б однієї з наступних умов: <ul style="list-style-type: none"> • строк, протягом якого амортизується не менш 75 % первісної вартості об'єкта з його придбанням в цей період; • балансова (залишкова) вартість об'єкта на момент закінчення договору не більше 25 % первісної вартості ціни; • сума лізингових платежів за договором дорівнює первісній вартості об'єкта або перевищує її; • майно, виготовлене на замовлення і по закінченню договору не може бути використане іншими особами.
Оперативний	на умовах, що не відповідають фінансовому лізингу: менші терміни договору, ніж корисного використання, об'єкт повертається лізингодавцю, може бути переданий у лізинг повторно, викуплений.
Зворотний	Передбачає продаж наявних у підприємства основних засобів фінансовій установі з одночасним зворотним їх отриманням в оперативний або фінансовий лізинг.

Взаємовідносини орендаря з орендодавцем (лізингоодержувача з лізингодавцем) регулюють укладеним договором. В процесі лізингу виникають лізингові платежі: відшкодування вартості об'єкта, винагорода, платежі та/або витрати, пов'язані з лізингом. В процесі оренди виникають платежі з орендної плати як фіксований платіж за домовленістю сторін, який орендар сплачує орендодавцю незалежно від наслідків своєї господарської діяльності.

Важливою складовою фінансової діяльності підприємства є формування власного капіталу, який складається з трьох елементів: статутний капітал; резервний капітал; капітал інвестиційного розвитку.

Власний капітал визначається вартістю чистих активів, що залишаються після вирахування із вартості майна підприємства його зобов'язань.

Як основа для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, власний капітал виконує функції:

- довгострокового фінансування господарської діяльності – знаходиться у розпорядженні підприємства необмежено довго;

- відповідальності за підприємницьку діяльність та захисту прав кредиторів – його сума є величиною відповідальності підприємства перед кредиторами;

- компенсації понесених збитків – дозволяє тимчасово покрити збитки;

- кредитоспроможності – забезпечує умови для надання підприємству кредитів;

- фінансування ризику – є гарантією здійснення ризикованих інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори;

- самостійності та влади – визначає рівень незалежності підприємства та впливу його власників на прийняття рішень в господарській діяльності;

- розподілу доходів і активів – за частками окремих власників здійснюється розподіл фінансового результату та майна підприємства.

Статутний капітал – це конкретна вартісна величина, що обліковується на балансі підприємства, яка відображає загальну суму, зафіксовану в установчому документі: вклади учасників; спрямування прибутку; реінвестиція дивідендів.

Статутний капітал виконує наступні функції: інституційну; інформаційну; економічну; гарантійну.

Резервний капітал – формується на підприємстві як страховий запас власних фінансових ресурсів за рахунок відрахувань від чистого інвестиційного прибутку для покриття можливих збитків.

Капітал інвестиційного розвитку формується при розподілі чистого прибутку і забезпечує приріст власних активів.

Підприємства в процесі господарської діяльності створюють резерви фінансових ресурсів для покриття можливих витрат на: майбутню оплату відпустку працівникам; додаткове пенсійне забезпечення персоналу; матеріальне забезпечення працівників; проведення гарантійних ремонтів реалізованої продукції; покриття майбутніх витрат щодо ремонту предметів прокату; покриття виробничих витрат із підготовки робіт у зв'язку із сезонним характером виробництва; відновлення земельних ділянок.

При цьому, на підприємстві відбувається формування резервів за рахунок одержаних доходів від господарської діяльності та їх використання на покриття витрат, що будуть виникати в майбутньому відповідно до видів створюваних резервів.

Підприємству для здійснення господарської діяльності можуть виділятися кошти цільового фінансування за рахунок державного і територіальних бюджетів та позабюджетних фондів. Ці кошти використовуються для здійснення заходів, пов'язаних з самодостатнім розвитком підприємства і носять цільовий характер.

При тимчасовій відсутності власних коштів підприємство може залучати кредитні ресурси кредитно-банківських установ на відповідний термін на платних умовах.

Так, зокрема, ПАТ КБ «Приватбанк» надає можливість юридичним особам одержувати кошти на короткострокове фінансування господарських операцій (до двох років) та під інвестиційну діяльність (до п'яти років).

Продуктами короткострокового фінансування підприємства можуть бути:

- овердрафт на поточний рахунок
- кредит на поповнення обігових коштів
- кредит під заставу депозиту
- торгове фінансування
- гарантії, авалі.

Інвестиційну діяльність підприємства пропонується кредитувати за інструментами фінансового лізингу та інвестиційного кредитування.

Продукти кредитування, які пропонуються Укрексімбанком наведені в табл. 5.2.4.

Таблиця 5.2.4

Продукти кредитування для юридичних осіб в АТ «Укрексімбанк»

Продукт кредитування	Сутність
Кредитування робочого капіталу (кредитна лінія: відновлювана, невідновлювана; траншеві кредитування)	короткострокове фінансування господарської діяльності відповідно до потреб бізнесу
Овердрафт	одержання додаткових коштів у разі їх тимчасової недостатності до 12 місяців за умови забезпечення (майно або порука)
Фінансування інвестиційних проектів (невідновлювана кредитна лінія; проектне фінансування; середньо- та довгострокове фінансування)	кредитування інвестиційних проектів
Фінансування в рамках програм міжнародних організацій	середньо- та довгострокові кредитні ресурси для фінансування проектів на поповнення обігових коштів та інвестиційних заходів
Кредитні програми з підтримки бізнесу	одержання кредитів на розвиток бізнесу, здешевлення кредитів, компенсація вартості об'єктів

В процесі здійснення кредитних операцій у підприємства виникають витрати, пов'язані із сплатою відсотків за користування кредитом.

В господарській діяльності підприємства можуть використовуватися облігації як для залучення фінансових ресурсів, так і з умовою придбання для одержання доходів.

Облігації – цінні папери, які засвідчують відносини позики між особою, яка їх випустила (емітентом), та їх власником (інвестором), і передбачають виплату доходу у вигляді процентів, а також можливість передачі грошових прав, що випливають з цих документів, іншим особам.

У разі придбання облігацій підприємство розраховує на отримання доходу в сумі обумовлених відсотків та повернення грошових коштів в сумі номінальної вартості облігацій після настання терміну їх погашення.

При випуску облігацій підприємство залучає фінансові ресурси для розвитку господарської діяльності за відповідну плату у вигляді процентів інвесторам, які їх придбали.

Одним із видів фінансової діяльності підприємства може бути випуск або придбання акцій.

Акція – це іменний цінний папір, що посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права.

При придбанні акцій підприємство стає співвласником іншого підприємства і одержує право на частину прибутку у вигляді дивідендів.

Підприємство як емітент акцій залучає кошти для господарської діяльності через інвесторів, які стають його партнерами і мають право на одержання від підприємства дивідендів.

При здійсненні господарських операцій, пов'язаних з реалізацією, придбанням активів можуть використовуватися деривативи, що засвідчують право або зобов'язання.

Першочерговим призначенням деривативів в сучасних умовах функціонування підприємств є надання можливості уникнення втрат через управління ризиками.

Деривативи сприяють розмежуванню можливостей використання інвестицій в часовому просторі, у різні фінансові активи, потоки платежів, що підвищує платоспроможність і ліквідність підприємства. Характеристика окремих видів деривативних контрактів, які можуть використовуватися підприємством наведена в табл. 5.2.5.

Використання строкових угод дає змогу учасникам ринку зменшити ступінь ризику майбутніх операцій з купівлі-продажу активів на ринку, зменшуючи водночас і можливі прибутки чи збитки від таких операцій.

Таблиця 5.2.5

Перелік деривативів, що можуть використовуватися в господарській діяльності підприємства у відповідності до Податкового кодексу України та Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки»

Види	Зміст
Свопи	обмін потоками активів, розрахованими на підставі їх ціни (котирування) в межах суми, визначеної договором протягом дії контракту
Опціони	одна сторона контракту одержує право на придбання (продаж) активу, а інша сторона бере на себе безумовне зобов'язання продати (придбати) актив у майбутньому за визначеною під час укладання такого контракту ціною активу
Форвардні контракти	продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установлений строк актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором
Ф'ючерсні контракти (ф'ючерси)	продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти актив і сплатити за нього ціну, визначену сторонами контракту на дату його укладення

При цьому продавець страхується від можливого падіння ціни на даний актив в момент, коли йому потрібно буде його продати, а покупець – від можливого зростання ціни на момент купівлі даного активу на ринку.

Одним з важливих джерел формування активів підприємства є кредиторська заборгованість яка виникає як зобов'язання перед контрагентами щодо виплати коштів. Основні контрагенти, з якими у підприємства виникає кредиторська заборгованість наведені в табл. 5.2.6.

Таблиця 5.2.6

Характеристика кредиторської заборгованості, яка виникає у підприємства з контрагентами

Контрагенти	Господарські операції	Об'єкти заборгованості
Постачальники	Постачання матеріальних та прирівняних до них ресурсів	Борг постачальникам
Покупці	Авансові платежі при придбанні товарів	Борг покупцям
Працівники	Створені об'єкти діяльності, виконані роботи, надані послуги	Борг перед працівниками за їх доходами
Фінансово-кредитні установи	Обов'язкові платежі	Борг зі сплати податків і зборів

Кредиторську заборгованість накопичувати небезпечно, але вона є вигідною на нетривалий час як джерело формування активів. Важливо вчасно погашати кредиторську заборгованість, щоб уникнути штрафних санкцій, неустойок, відсотків за прострочення.

У підприємства в період його господарської діяльності можуть виникати доходи майбутніх періодів як кошти, отримані підприємством у звітному періоді, але відносяться до майбутніх періодів, оскільки не були підкріплені жодними відповідними витратами. Фактичний період погашення отриманих доходів декілька майбутніх періодів відбувається безперервно по мірі їх використання.

До цієї категорії доходів можна віднести:

- авансові платежі за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі);
- використання отриманих відсотків за надані кошти цільового фінансування;
- передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання;
- попередня оплата за навчання працівників підприємства;
- абонентна плата за користування засобами зв'язку.

До фінансової діяльності підприємства також відносяться господарські операції з непередбаченими активами, зобов'язаннями, гарантіями та забезпеченнями, що виникають при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Результатом таких операцій може бути надходження активів або виникнення зобов'язань.

Отже, на сьогодні фінансова діяльність підприємств є важливим фактором, який використовується підприємствами для налагодження господарської діяльності та поліпшення рівня стану його самодостатнього розвитку. Приділяючи більше уваги фінансовій діяльності, можна досягти зміцнення фінансової стабільності підприємства та ефективної операційної та інвестиційної діяльності на засадах створення передумов для отримання чистого прибутку, достатнього для самоокупності та самофінансування.

5.3. Інвестиційно-інноваційна діяльність підприємства

Основною умовою ефективного господарювання є активна інвестиційна та інноваційна діяльність. Інноваційний розвиток вимагає необхідного інвестування, а інвестиційна діяльність має розглядатися в контексті інноваційного вектора функціонування господарюючої системи, а результати інновацій – як основне джерело інвестицій.

Сталий розвиток господарюючих структур в лісовому господарстві та їх фінансова стійкість і самодостатність безпосередньо пов'язані з

інвестиційною діяльністю, яка є сукупністю практичних дій щодо вкладення активів у формування потенціалу щодо здійснення процесу господарювання.

З економічної точки зору інвестиції розглядаються як витрати на створення активів та поліпшення трудових ресурсів. Господарюючі системи з метою ведення бізнесу здійснюють функції як щодо створення об'єктів діяльності, так і підтримки свого функціонування за рахунок інвестицій. Суб'єкти господарювання як інвестори приймають рішення про залучення об'єктів інвестування у процес господарювання за рахунок власних і позикових джерел інвестицій.

Інвестиційна діяльність на підприємстві передбачає здійснення двох процесів: формування інвестиційних ресурсів та їх використання шляхом розміщення в активи і робочу силу, яка забезпечує господарську діяльність.

Перший процес забезпечує формування ефективних джерел інвестиційних ресурсів, другий – обґрунтування об'єктів для вкладення ресурсів.

До основних завдань інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання необхідно віднести:

- перехід на інвестиційну модель розвитку;
- забезпечення стійких темпів економічного зростання;
- створення нових робочих місць та підвищення технологічного рівня існуючих.

Основні види інвестицій, які забезпечують ефективну діяльність господарюючих систем за класифікаційними ознаками, наведені в табл. 5.3.1.

Таблиця 5.3.1

Класифікація інвестицій господарюючих систем

Класифікаційна ознака	Види інвестицій
1	2
Характер використання в інвестиційному процесі	Первинні
	Поточні
	Реінвестиції
	Деінвестиції
Джерела формування	Прибуток
	Амортизація
	Внески власників
	Залучені під зобов'язання
	Інші надходження у власний капітал
Формування об'єктів	Необоротні активи
	Оборотні активи
	Трудові ресурси

1	2
Форми власності	Приватні
	Комунальні
	Державні
Види ефекту	Економічний
	Соціальний
Місце розміщення	Внутрішні
	Зовнішні (фінансові)
Інструменти залучення	Акції
	Облігації
	Формування часток власності
	Зобов'язання
Місце формування джерел	Власної господарської діяльності
	Вітчизняних суб'єктів господарювання
	Іноземних суб'єктів господарювання
	Кошти домогосподарств
Види відтворення бізнесу	Розширення (збільшення обсягів)
	Незмінні обсяги
	Звужені обсяги
Типи економічного зростання	Екстенсивні
	Інтенсивні (інноваційні)

За характером використання інвестиційних ресурсів в інвестиційному процесі інвестиції господарюючої системи поділяють на: первинні, поточні, реінвестиції, деінвестиції.

Первинні інвестиції характеризуються використанням вперше сформованих ресурсів для інвестиційних цілей, як власних, так і позикових фінансових ресурсів, при створенні підприємства;

Поточні інвестиції здійснюються в процесі життєвого циклу господарюючої системи для забезпечення розвитку господарської діяльності.

Реінвестиції являють собою процес використання інвестиційних ресурсів, одержаних при розподілі чистого прибутку, створеного від попередніх інвестицій.

Деінвестиції відбуваються в процесі вилучення раніше інвестованих ресурсів з інвестиційного обороту господарюючої системи.

Серед джерел формування інвестиційних ресурсів виділяють прибуток, внески засновників (власників), амортизацію, ресурси, залучені під зобов'язання, інші надходження у власний капітал.

До об'єктів інвестиційної діяльності належать необоротні активи, трудові ресурси, оборотні активи.

Інвестиції в необоротні активи за формами відтворення в об'єктах

розрізняють інвестиції на:

- формування нових об'єктів господарської діяльності;
- розширення наявних об'єктів господарської діяльності з метою формування додаткових виробничих комплексів і виробництв, розширення існуючих структурних підрозділів для збільшення виробничих потужностей;
- реконструкцію наявних об'єктів господарської діяльності із заміною морально застарілого і фізично зношеного обладнання з метою випуску нової продукції;
- технічне переоснащення – комплекс заходів, спрямованих на підвищення техніко-економічного рівня виробництва окремих цехів, виробництв, ділянок.

Інвестиції в оборотні активи передбачають вкладення на формування зростання залишків виробничих запасів за умови нарощування обсягів господарської діяльності.

Інвестиції в трудові ресурси передбачають вкладення коштів у відтворення робочої сили й підтримання фізичних сил і розумових здібностей персоналу, шляхом постійного відновлення і підвищення трудової кваліфікації, зростання його загальноосвітнього і професійного рівня. У США діють спеціальні закони про інвестиції і інновації в робочу силу, які визначають інвестиційні інструменти підвищення рівня професійної кваліфікації персоналу господарюючих структур і, як результат, покращують якість робочої сили, зменшення залежності від добробуту, підвищення продуктивності і конкурентоспроможності суб'єктів господарювання та держави.

За формами власності інвестиції в господарюючі суб'єкти бувають приватні, комунальні та державні.

Приватні інвестиції здійснюються громадянами, а також господарюючими суб'єктами недержавних форм власності.

Державні інвестиції – це вкладення, що здійснюються центральними органами влади за рахунок коштів бюджету, позабюджетних фондів та позикових коштів, а також державними підприємствами за рахунок власних та залучених коштів.

Під комунальними інвестиціями розуміють вкладення, що здійснюються територіальними громадами та їх суб'єктами господарювання.

Інвестиції як вкладення у діяльність господарюючих систем через створені активи і поліпшення трудових ресурсів формують економічний і соціальний ефект. Економічний ефект формується через створення товарних об'єктів при реалізації яких господарюючий суб'єкт одержує прибуток як головне джерело подальших інвестицій.

Соціальний ефект інвестицій є результатом сприяння тій або іншій соціально значущій проблемі, а також оцінкою впливу інвестиційних

вкладень на поліпшення рівня і якості життя людини. Його, як правило, не можна математично розрахувати за послідовністю: інвестиції – витрати – доходи – прибуток. Результатом соціальних інвестицій є здійснені перетворення у соціальній сфері, які можна визначити через натуральні показники інвестиційної діяльності на соціальне благо громадян і суспільства в цілому. Соціальний ефект від інвестицій може бути двох видів: особистий і суспільний. Перший досягається в процесі споживчих відносинах, а другий – поширюється на всіх громадян держави або територіальних громад.

За місцем розміщення інвестиції бувають внутрішні і зовнішні.

Внутрішні інвестиції пов'язані з діяльністю безпосередньо господарюючої системи і забезпечують здійснення процесів створення об'єктів господарювання.

Зовнішні (фінансові) інвестиції передбачають вкладання коштів в інші господарюючі структури. При цьому виділяють інвестиції за безпосередньої участі господарюючої системи (прямі) та непрямі (портфельні) інвестиційні вкладення.

Прямі інвестиції – це господарські операції, при яких здійснюється внесення коштів чи майна в обмін на корпоративні права, що емітовані юридичною особою.

Портфельні інвестиції – це господарські операції, при яких передбачається купівля цінних паперів, деривативів і інших фінансових активів за рахунок інвестиційних коштів в інститути спільного інвестування.

За інструментами залучення інвестицій виділяють акції, облігації, формування часток власності, зобов'язання.

Акції і облігації є інструментом залучення інвестицій в господарську діяльність підприємств, які є їх емітентами. При залученні інвестицій через акції інвестори стають співвласниками підприємства та мають право на одержання дивідендів або продажу наявних акцій. Надходження інвестицій через випуск облігацій створює необхідність повернення коштів у майбутньому власникам облігацій та сплати процентів.

В підприємствах, в яких статутний капітал не підтверджується акціями під інвестицій (вкладень ресурсів), відбувається формування часток власності.

Інвестиції за зобов'язаннями, тобто на умовах повернення коштів, створюють активи підприємства на період терміну їх вкладення.

Джерелами формування інвестицій на підприємстві можуть бути результати власної господарської діяльності, надходження від вітчизняних та іноземних суб'єктів господарювання, кошти домогосподарств (фізичних осіб).

До джерел інвестицій результатів власної господарської діяльності відносять кошти прибутку і амортизацію.

Інвестори щодо господарської діяльності підприємства можуть виступати інші вітчизняні суб'єкти господарювання.

Іноземні інвестиції – вкладення, які здійснюються іноземними громадянами, юридичними особами та державами на створення іноземних підприємств (100 % власного капіталу), підприємств з іноземними інвестиціями (більше 10 % власного капіталу) та інших вкладень в підприємницькі структури на території іншої держави.

Важливим інвестором господарюючих систем в кожній державі є домогосподарства, які безпосередньо приймають участь у створенні їх фінансових ресурсів через формування статутного капіталу як засновники бізнесу, так і через заборгованість господарюючих структур їм з оплати праці, а також через посередників при вкладенні коштів в депозити банківських установ.

За видами відтворення бізнесу виділяють інвестиції на розширення (збільшення) обсягів господарської діяльності, підтримання її незмінних обсягах, а також в умовах звуження обсягів господарювання.

Бізнес складається з повторювальних процесів, які в часі можуть збільшуватися в розмірах (розширене відтворення). Поновлюватися в незмінних масштабах (просте відтворення), характеризуватися зменшення обсягів (звужене відтворення).

Інвестиції для розширеного відтворення потребують збільшення їх обсягів за рахунок окремих джерел, особливо коштів створеного прибутку.

Інвестиції при незмінних обсягах господарювання повторюються за розмірами в динаміці з урахуванням інфляційних процесів і, як правило, направляються на заміну вибуввших ресурсів.

Інвестиції при звуженому (в менших обсягах) відтворенні, яке можуть спричиняти різні негативні економічні і політичні явища, створюють умови для тимчасового зменшення обсягів господарювання при позитивних (прибуткових) результатах господарювання. При цих умовах можуть відбуватися деінвестиції.

Відповідно до типів економічного зростання можна класифікувати інвестиційні ресурси при здійсненні екстенсивної та інтенсивної (інноваційної) діяльності.

Діяльність бізнесу повинна бути направлена на розширену господарську діяльність відповідно до двох типів економічного зростання – екстенсивного та інтенсивного.

Інвестиції для екстенсивного типу зростання забезпечують просте нарощування активів, які за рахунок приросту обсягів створюють умови для розширеної господарської діяльності. Ці інвестиції носять пасивний характер, тобто такі, що підтримують на незмінному рівні показники прибутковості вкладень за рахунок заміни застарілого обладнання.

Інвестиції для інтенсивного (інноваційного) типу зростання передбачають заміну ресурсів більш якісними об'єктами з інноваційними характеристиками, які забезпечують підвищення продуктивності праці і необоротних активів, поліпшення використання виробничих запасів та застосування більш ефективних технологій. Ці інвестиції носять активний

характер і забезпечують підвищення конкурентоспроможності підприємства та його прибутковості порівняно з раніше досягнутими рівнями за рахунок упровадження нової технології, організації випуску продукції, що користується попитом, освоєнням нових ринків збуту.

Успішність бізнесу безпосередньо залежить від рівня інноваційності інвестицій, які є основним джерелом приросту економічного потенціалу підприємства господарюючої системи та забезпечення її самодостатності.

Об'єктами інновацій в господарюючій системі є її ресурсний потенціал, який потребує здійснення інноваційної діяльності щодо:

1) формування фінансових ресурсів за мінімальним рівнем показників вартості;

2) створення необоротних активів за максимальним рівнем продуктивності та мінімальними витратами на придбання, утримання і обслуговування;

3) використання виробничих запасів за мінімальною матеріаломісткістю.

Під *інновацією* розуміють введення у вживання будь-якого нового або значно вдосконаленого продукту (товару або послуги) або процесу, нового методу маркетингу або нового організаційного методу в діяльності підприємства, організації робочих місць або зовнішніх зв'язків.

Ознакою інновації є вимога, щоб продукт, процес, метод маркетингу або організації був для підприємства новим або значно поліпшеним. До інновацій належать продукти, процеси і методи, що підприємство створило першим і/або продукти, процеси, запозичені від інших підприємств або організацій. Також ознакою інновації є те, що продукт, процес, метод маркетингу або організації повинен бути впроваджений. Новий або удосконалений продукт є впровадженим, коли він реалізується на ринку. Нові виробничі процеси, методи маркетингу або організації є впровадженими, коли вони стали дійсно використовуватися в діяльності підприємства.

Розрізняють *чотири типи інновацій*: продуктові, процесові, маркетингові й організаційні.

Продуктовою інновацією є впровадження товару або послуги, що є новими або значно поліпшеними за його властивостями або способами використання. Сюди входять значні вдосконалення в технічних характеристиках, компонентах і матеріалах, у вбудованому програмному забезпеченні, у рівні сумісності з користувачем або в інших функціональних характеристиках.

У продуктових інноваціях можуть використовуватися нові знання або технології, або вони можуть ґрунтуватися на нових прийомах використання або нових комбінаціях уже існуючих знань або технологій. Поняття продуктових інновацій містить у собі введення у вживання як нових товарів і послуг, так і здійснення значних удосконалень у функціональних або споживчих характеристиках уже існуючих товарів і

послуг.

Новими продуктами вважаються товари і послуги, що значно відрізняються за своїми характеристиками або призначенням від продуктів, що вироблялися підприємством раніше. Прикладами нових продуктів, де використовувалися нові технології, можна вважати перші мікропроцесори або цифрові фотоапарати.

Розробка нового способу використання якогось продукту, що подавався лише незначним змінам технічних характеристик, є продуктовою інновацією. Прикладом служить введення у вживання нового мийного засобу з використанням вже існуючої хімічної сполуки, що до того застосовувався лише як допоміжний засіб при нанесенні покриття.

Значні вдосконалення вже існуючих продуктів можуть здійснюватися за рахунок змін у матеріалах, компонентах та інших характеристиках виробів, що поліпшують їхні властивості. Впровадження глобальної системи навігації і визначення положення або поліпшення інших підсистем в автомобілях можуть служити прикладами продуктової інновації, що полягає в часткових змінах або доповненнях якої-небудь однієї з багатьох технічних підсистем, об'єднаних у виробі. Використання у виробництві одягу повітропроникних тканин є прикладом продуктової інновації, що полягає у використанні нових матеріалів для поліпшення властивостей продукту.

Чергові, рутинні модернізації або регулярні сезонні зміни також не є продуктовими інноваціями.

Процесова інновація є впровадженням нового або значно поліпшеного способу виробництва або доставки продукту. Сюди входять значні зміни в технології, виробничому устаткуванні і/або програмному забезпеченні.

Процесові інновації мають на меті зниження собівартості виробництва або витрат з доставки продукції, підвищення її якості, виробництво чи доставку нових або значно поліпшених продуктів.

Методи виробництва містять у собі технологічні процеси, устаткування і програмне забезпечення, які застосовуються у виробництві товарів і послуг. Прикладами нових методів виробництва є установка нового автоматизованого обладнання на виробничій лінії або комп'ютеризація проектно-конструкторських робіт.

Методи доставки стосуються логістики підприємства і поєднують у собі устаткування, програмне забезпечення і технології, які використовуються у постачанні вихідних матеріалів, постачанні і доставці кінцевої продукції всередині підприємства. Під логістикою слід розуміти планування, контроль та управління транспортуванням, складуванням та іншими матеріальними і нематеріальними операціями, що здійснюються в процесі доведення сировини та матеріалів до виробничого підприємства, внутрішньозаводської переробки сировини, матеріалів та напівфабрикатів, доведення готової продукції до споживача у відповідності з інтересами та

потребами останнього, а також передачі, зберігання та обробки відповідної інформації.

Процесові інновації включають нові або значно поліпшені технічні прийоми, устаткування і програмне забезпечення, що використовуються у допоміжних видах діяльності, таких як постачання, бухгалтерський облік, обчислення, поточний ремонт і профілактика. Впровадження нової або значно вдосконаленої інформаційно-комунікаційної технології (далі – ІКТ) є процесовою інновацією, якщо воно націлене на підвищення ефективності і/або якості допоміжної діяльності підприємства.

Маркетингова інновація є впровадженням нового методу продажу, включаючи значні зміни в дизайні або упаковці продукту, його складуванні, просуванні на ринок або в призначенні продажної ціни, і націлені на краще задоволення потреб споживача, відкриття нових ринків або завоювання нових позицій для продукції підприємства на ринку з метою збільшення обсягу продажу.

Відмінною рисою маркетингової інновації в порівнянні з іншими змінами в маркетинговому інструментарії є впровадження якогось методу продажу, що не використовувався підприємством раніше. Ця зміна повинна бути частиною нової концепції або стратегії продажу, що представляє собою значний відрив від раніше існуючих на підприємстві методів продажу. Новий метод може бути або самостійно розроблений підприємством, що здійснює інновацію, або запозичений від інших підприємств або організацій. Нові методи продажу можуть впроваджуватися як для нової, так і для вже існуючої продукції.

Нові маркетингові методи в розміщенні продукту (на ринку) у першу чергу мають на увазі освоєння нових каналів збуту. У даному випадку під каналами збуту розуміються методи, що використовуються для продажу товарів і послуг споживачам, а не методи логістики (транспортування, збереження і вантажно-розвантажувальні роботи), що торкаються головним чином сфери ефективності. Прикладом маркетингової інновації у розміщенні продукту є перше впровадження систем прямого продажу, або ексклюзивної роздрібною торгівлі, або ліцензування продукції. Інновації в розміщенні продукту можуть містити в собі також використання нових концепцій його представлення покупцеві. Приклад – організація приміщень для продажу меблів, відповідно перебудованих і тих, що дозволяють покупцям бачити товар у цілком декорованому інтер'єрі.

Нові маркетингові методи в просуванні продукту (на ринок) містять у собі використання нових концепцій просування товарів і послуг даного підприємства. Наприклад, перше використання істотно більшої розмаїтості засобів масової інформації (показ продукту в мультфільмах або телевізійних програмах або його представлення якою-небудь знаменитістю є маркетинговою інновацією).

Інновації в призначенні цін містять у собі використання нових

стратегій ціноутворення для ринкового просування продукції. Прикладом є перше використання нового методу варіювання ціни товару відповідно до поточного попиту (наприклад, зниження ціни при низькому попиті) або впровадження нового методу, що дозволяє покупцям вибирати бажані характеристики продукту на інтернет-сайті підприємства, а потім дізнаватися про ціну конкретного виробу. Нові методи призначення цін, єдиною метою яких є диференціювання цін по споживчих сегментах, не визнаються інноваціями.

Сезонні, регулярні та інші рутинні зміни прийомів маркетингу в цілому не є маркетинговими інноваціями. Щоб стати такими, подібні зміни повинні включати методи маркетингу, що не використовувалися підприємством раніше.

Організаційна інновація є впровадженням нового організаційного методу в діяльності підприємства, в організації робочих місць або зовнішніх зв'язків.

Організаційні інновації можуть бути спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства за допомогою скорочення адміністративних витрат або оперативних витрат, підвищення задоволеності службовців станом своїх робочих місць (і тим самим продуктивності праці), розширення доступу до нетоварних активів (таким, як некодифіковані знання із зовнішніх джерел) або зменшення витрат на постачання.

Відмінною рисою організаційної інновації від інших організаційних змін на даному підприємстві є впровадження якого-небудь організаційного методу (у діяльності підприємства, в організації робочих місць або в зовнішніх зв'язках), що не використовувався підприємством раніше і є результатом реалізації стратегічних рішень керівництва. Організаційні інновації в діяльності підприємства містять у собі впровадження нових методів в організацію повсякденної діяльності з виконання різноманітних робіт. Сюди входить, наприклад, впровадження нових методів поліпшення навчання співробітників і полегшення обміну знань на підприємстві. Прикладом може служити впровадження кодифікації знань, тобто організація баз даних про передові методи діяльності, підбір навчального матеріалу й іншої інформації в такий спосіб, щоб зробити це більш доступним для персоналу; застосування системи навчання і підвищення кваліфікації працівників і, як наслідок, зниження плинності кадрів; перші досвіди впровадження нових систем керування головними виробничими процесами або постачальницькими операціями, такі як організація постачальницьких ланцюжків, оперативна перебудова діяльності, маневрування обсягом виробництва і керування якістю.

Інновації в організації робочих місць містять у собі впровадження нових методів розподілу відповідальності і права прийняття рішень між співробітниками при організації й узгодженні різних робочих процесів

усередині підрозділів підприємства, а також у взаємодії цих підрозділів; упровадження нових принципів структурування діяльності як об'єднання різних видів робіт. Прикладом інновації в організації робочих місць може служити перше застосування організаційної моделі, що надає співробітникам підприємства більшу автономію у прийнятті рішень і в заохоченні їх до участі у висуванні нових ідей: шляхом децентралізації діяльності усередині груп співробітників і адміністративного контролю або створенням формальних і неформальних робочих колективів, члени яких зв'язані відносно більш гнучкими обов'язками і відповідальністю. У той самий час, організаційні інновації можуть складатися і в централізації, і в посиленні підзвітності при прийнятті рішень. Прикладом організаційної інновації в структуруванні ділової активності може бути перше за часом упровадження системи „виготовлення на замовлення” (що об'єднує збут і виробництво) або сполучення інжиніринга і дослідних розробок з виробництвом.

Нові організаційні методи в зовнішніх зв'язках підприємства включають в себе впровадження нових способів організації взаємин з іншими підприємствами або державними організаціями, таких як установлення нових форм співробітництва із дослідними організаціями або замовниками, нові методи інтеграції з постачальниками, використання зовнішніх результатів досліджень і розробок, перше в діяльності підприємства залучення комерційних субпідрядників до виробництва, заготівель, розподілу, набору персоналу і до допоміжних служб.

Зміни в діяльності підприємства, організації робочих місць або зовнішніх зв'язків, засновані на організаційних методах, що вже використовуються підприємством, не є організаційними інноваціями. Також формулювання управлінських стратегій саме по собі не є інновацією. Однак організаційні зміни, що втілили нову управлінську стратегію, є інновацією, якщо вони представляють собою перше для даного підприємства використання нового організаційного методу в діяльності підприємства, організації робочих місць або зовнішніх зв'язків. Наприклад, оприлюднення письмових стратегічних установок, спрямованих на підвищення ефективності використання запасу знань, накопиченого на підприємстві, саме по собі не є інновацією. Але якщо ця стратегія реалізується у вигляді використання нового програмного забезпечення і нових способів документування інформації для полегшення і заохочення обміну знаннями між різними підрозділами підприємства, вона є інновацією.

Злиття з іншими підприємствами або придбання інших підприємств не вважаються організаційними інноваціями, навіть якщо все це відбувається вперше. Проте злиття і придбання можуть містити в собі організаційні інновації, якщо в ході цього підприємство створило або освоїло нові методи організації.

Для цілей обстеження важливо вміти *розрізняти типи інновацій у*

граничних випадках. Багато інновацій можуть мати ознаки відразу двох або більше типів. Наприклад, підприємство, що впроваджує новий продукт, що вимагає ще і розробки нового виробничого процесу, чітко є інноваційним – як у продуктовій, так і процесовій області. Те ж саме буде справедливим для підприємства, що впроваджує новий метод маркетингу для просування на ринок нового продукту або вперше бере на озброєння новий організаційний метод у ході впровадження нового технологічного процесу.

Основною ознакою, що відрізняє продуктові інновації від маркетингових, є наявність значної зміни у функціях або в способах використання продукту. Товари або послуги, що володіють значно поліпшеними функціональними або споживчими характеристиками в порівнянні з уже існуючими, є продуктовими інноваціями. З іншого боку, прийняття нової концепції маркетингу, що припускає значну зміну в дизайні якого-небудь вже існуючого продукту, є маркетинговою, але не продуктовою інновацією, оскільки функціональні або споживчі характеристики продукту не потерпіли істотних змін. Наприклад, одяг, вироблений з використанням нових матеріалів з поліпшеними характеристиками (повітропроникність, водостійкість тощо), є продуктовою інновацією, але перша поява на ринку нового фасону одягу, розрахованого на нову групу споживачів або підвищує рівень винятковості (що, відповідно, дозволяє установити більш високу торговельну націнку в порівнянні з попередньою версією того ж продукту), є маркетинговою інновацією.

У деяких випадках інновації можуть вважатися одночасно як продуктовими, так і маркетинговими – якщо в уже існуючу продукцію вносяться такі зміни, що істотно змінюють і її функції, і способи використання, і одночасно форму, вигляд або упакування продукції, що є частиною нової маркетингової концепції.

До процесових і маркетингових інновацій можуть входити нові методи просування інформації або товарів, але їхня мета різна. Продуктові інновації стосуються методів виробництва і доставки, а також різноманітну допоміжну діяльність, маючи на меті зниження собівартості або підвищення якості продукції. У той самий час метою маркетингових інновацій є збільшення обсягів продажу або частки ринку (в останньому випадку – за рахунок змін у позиціонуванні або репутації продукту).

Граничні ситуації виникають, якщо маркетингові інновації включають освоєння нових каналів збуту. Наприклад, інновації, що передбачають установлення нового каналу збуту (наприклад, нового способу продажу товарів і послуг споживачам), можуть включати ще і впровадження нових методів логістики (наприклад, транспортування, складування й обробки продукції). Якщо ці інновації націлені одночасно на збільшення продажу і зниження питомих витрат на розподіл, вони повинні вважатися і процесовими, і маркетинговими.

Необхідно відрізнити процесові інновації від організаційних, оскільки багато інновацій мають ознаки обох типів. Наприклад, впровадження нових процесів може містити в собі також перше використання нових методів організації, таких як бригадний метод. Такі організаційні інновації, як перше впровадження системи наскрізного керування якістю, можуть містити в собі значні удосконалення в методах виробництва, наприклад, системи виробничої логістики для виключення визначених типів браку або нові і більш ефективні інформаційні системи на основі нового програмного забезпечення і нового ІКТ-устаткування.

Головною ознакою для розрізнення процесових інновацій від організаційних є вид діяльності. Процесові інновації пов'язані головним чином з впровадженням нового обладнання, програмного забезпечення і конкретних технологій або процесів, тоді як організаційні інновації стосуються, в першу чергу, персоналу і організації робіт. Для розрізнення цих двох типів у конфліктних випадках рекомендується таке: якщо інновація містить у собі нові або значно поліпшені методи виробництва або постачання, націлені на скорочення питомих витрат або підвищення якості продукції, це – процесова інновація; якщо інновація містить у собі перше використання нових методів організації в діяльності підприємства, організації робочих місць або зовнішніх зв'язків, це – організаційна інновація; якщо інновація містить у собі як нові або значно поліпшені методи виробництва або постачання, так і перше використання нових методів організації, це – одночасно і процесова, і організаційна інновація.

Граничні ситуації можуть виникати у випадках інновацій, що включають у себе перше впровадження і маркетингових, і організаційних методів. Як відзначено вище, якщо інновація має ознаки обох типів, тоді це одночасно і маркетингова, і організаційна інновація. Однак організаційні інновації, що стосуються діяльності з продажу (наприклад, об'єднання відділу продажів з іншими відділами), але не включають у себе впровадження нових методів маркетингу, не є маркетинговими інноваціями.

Зміни, які не визнаються інноваціями:

- припинення використання якогось процесу, методу маркетингу або організації чи продажу якогось продукту, навіть якщо це поліпшує функціонування підприємства. Наприклад, не є інновацією припинення виробником телевізорів продажу комбайнів з телевізора і DVD-плеєра;

- просте переміщення або розширення капіталу – придбання устаткування, ідентичного тому, що вже використовується, або невеликі доповнення і модернізація вже існуючого устаткування або програмного забезпечення не є процесовими інноваціями. Потрібно, щоб придбане устаткування і доповнення до нього були одночасно новими для фірми і мали істотно кращі характеристики або істотно поліпшували властивості всього парку устаткування;

- зміни, які витікають виключно через варіації цін на фактори

виробництва. Наприклад, якщо та ж сама модель персонального комп'ютера збирається і продається за зниженою ціною лише тому, що знизилися ціни на комп'ютерні чіпи;

– пристосування до запитів користувачів – виробництво товарів на замовлення (виконання одиничних або комплексних замовлень своїх клієнтів), які не мають істотних відмінностей від тих, що вироблялися підприємством раніше. Це стосується лише до випадків змін у продукті в інтересах споживача, але не до впровадження практики виробництва на замовлення. Наприклад, об'єднання операцій з виробництва, продажу і доставки може бути організаційною інновацією;

– регулярні сезонні та інші зміни, які повторюються. Це стосується в більшій мірі швейного і взуттєвого виробництва, де відбуваються сезонні зміни в типах товарів, які супроводжуються змінами вигляду відповідних продуктів. Наприклад, виготовлення і виставлення на продаж виробником одягу нових сезонних моделей курток, якщо ці куртки не виготовлені з тканини зі значно поліпшеними властивостями. Однак, якщо сезонні зміни є приводом для фундаментальної зміни вигляду товару, здійснюваної в розвиток нового маркетингового підходу, вперше використовуваного підприємством, це можна вважати маркетинговою інновацією.

Приріст економічного потенціалу підприємства забезпечується тільки інноваційним використанням створеного ресурсного потенціалу в минулому та додатковим інвестуванням фінансових ресурсів в господарську діяльність.

РОЗДІЛ 6. Витрати операційної діяльності на підприємстві

6.1. Формування матеріальних та прирівняних до них витрат підприємства

6.2. Витрати на роботу силу підприємства

6.3. Витрати пов'язані з використанням необоротних активів

6.1. Формування матеріальних та прирівняних до них витрат підприємства

Рациональне і економне витрачання виробничих запасів та необхідних для господарської діяльності робіт і послуг має важливе значення для бізнесу, так як витрати від використання виробничих запасів складають значну долю загальних витрат підприємства. Економія матеріальних та прирівняних до них ресурсів, що характеризується зменшеним співвідношенням матеріальних витрат і одержаних доходів, дозволяє з однієї і тієї ж кількості сировини і матеріалів одержувати більше продукції, надавати послуг і виконувати робіт.

Матеріальні виробничі запаси у вигляді певної сукупності цінностей, елементи яких споживаються у кожному виробничому циклі, змінюють або ж повністю втрачають свою натуральну форму, переносять всю вартість до виробничої собівартості створеної продукції, наданих послуг і виконаних робіт.

Об'єкти виробничих запасів формують речовинну (сировинну) субстанцію створеної продукції, забезпечують матеріальні умови для здійснення технологічних процесів і роботи виробничого устаткування (паливо, енергія), використовуються для виконання операцій щодо збуту продукції та управління господарською діяльністю.

Виробничі запаси в процесі використання безперервно змінюються, а при здійсненні технологічних операцій, матеріалізуються у готову продукцію, виконані роботи та надані послуги як товари для покупців, які відповідно реалізуються, а суб'єкт господарювання отримує доходи і відшкодовує спожиті цінності.

Структура матеріальних та прирівняних до них витрат обумовлюється видом виробництва, технічними і технологічними особливостями створюваних об'єктів, перероблюваною сировиною, одержаною готовою продукцією, виконаними роботами та наданими послугами.

До складу матеріальних та прирівняних до них витрат включається вартість використаних в господарській діяльності виробничих запасів, зокрема:

- сировини й матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції (робіт, послуг) або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, які

використані в операційній діяльності підприємства;

- придбаних у сторонніх підприємств і організацій будь-якого палива та енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства. Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат;

- природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на рекультивуацію земель, збір (рентні платежі) за спеціальне використання лісових ресурсів;

- тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності підприємства;

- будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;

- запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємства;

- інших матеріальних витрат, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та загальногосподарського характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробка сировини й матеріалів, проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва тощо);

- малоцінних й швидкозношуваних предметів (МШП), що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарчий інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту, мило та інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування або відшкодування втрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією;

- нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного убутку.

Не включається до матеріальних витрат: вартість купованих матеріальних цінностей, в тому числі палива та енергії, які на даному підприємстві реалізуються без додаткової обробки, та вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або

частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниження виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних цінностей, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);

- попутна продукція, що одержується одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі.

Крім матеріальних виробничих запасів, до складу матеріальних витрат відносять вартість використаних в процесі господарської діяльності робіт і послуг.

Вартість використаних виробничих запасів та прирівняних до них робіт, послуг, товарів і матеріальних цінностей (матеріальні витрати) на створення об'єктів діяльності відповідно до технологічного процесу та в інших сферах господарювання підприємства – визначається шляхом множення кількості використаних об'єктів на їх облікову ціну, сформовану суб'єктом господарювання:

$$ВВЗ = КВЗ \times ОЦЗ,$$

де КВЗ – кількість використаних виробничих запасів та прирівняних до них робіт, послуг, товарів і матеріальних цінностей; ОЦЗ – облікова ціна.

При використанні виробничих запасів їх облікова ціна розраховується за одним з таких методів (табл. 6.1.1).

Таблиця 6.1.1

Характеристика методів розрахунку облікової ціни на запаси підприємства

Методи розрахунку ціни на запаси	Суть методу
1	2
1. Ідентифіковані собівартості відповідної одиниці запасів	Застосовують для оцінки запасів, що відпускаються на виконання за спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, що не замінюють одне одного. При цьому ведуть облік фактичної собівартості кожної одиниці запасів
2. Середньозваженої собівартості	Передбачає розрахунок вартості одиниці запасів виходячи із середніх цін. Оцінку проводять за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця (ВПЗ) і вартості отриманих у звітному місяці запасів (ВОЗ) на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця (КЗП) і отриманих у звітному місяці запасів (КЗО), тобто $(ВПЗ + ВОЗ) / (КЗП + КЗО)$

1	2
3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО – FIFO – «first in, first out» «першим прийшов, першим вибув»)	Запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображенні в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж або будь-яке інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
4. Нормативних затрат	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Норми затрат і ціни в нормативній базі слід регулярно перевіряти і переглядати, щоб максимально наблизити нормативні затрати до фактичних
5. Ціни продажу	Цей метод можуть застосовувати підприємства роздрібної торгівлі (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані), які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів (СРТ) визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів (ВРТ) і сумою торговельної націнки за ці товари. Суму торговельної націнки на реалізовані товари розраховують як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки одержують поділивши суму залишку торговельних націнок на початок звітного місяця (НТП) і торговельних націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів (НТО) на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця (ВПП) і продажної (роздрібною) вартості отриманих у звітному місяці товарів (ВПО). Наведено все це в одній формулі: $СРТ = ВРТ - [ВРТ \times (НТП + НТО) / (ВПП + ВПО)]$

В ефективному формуванні матеріальних та прирівняних до них витрат важливу роль займає управління наявністю матеріальних цінностей.

Кожне підприємство повинно контролювати рівень залишків виробничих запасів з метою можливого зниження витрат на утримання залучених фінансових ресурсів, необхідних для їх формування та зберігання і захисту в процесі господарської діяльності.

Невиправданий надлишок, а також значне заниження запасів створюють ланцюг негативних явищ, що призводить до ускладнень господарської діяльності та погіршення фінансових результатів

господарювання.

Але при цьому необхідно вирішити: чи можливо зменшити витрати так, щоб це не відбилося негативно на доходах підприємства; чи можливо скорочення витрат перетворити у збільшення чистого прибутку; чи не нанесуть короткострокові скорочення витрат непоправної шкоди.

Норматив залишків виробничих запасів на підприємстві за їх певним найменуванням або у вартісному виразі, на окремий об'єкт господарської діяльності або загальні обсяги визначається за такою схемою (табл. 6.1.1).

Таблиця 6.1.1

Розрахунок нормативного залишку виробничих запасів підприємства

Показники	Розрахунок нормативного залишку виробничих запасів за певним найменуванням (дошки)			
	на окремий об'єкт господарської діяльності		на загальний обсяг господарської діяльності в асортименті готової продукції, робіт, послуг	
	одиниці виміру	розмір показника	одиниці виміру	розмір показника
1. Обсяг господарської діяльності	калькуляційних одиниць	6000	тис. грн.	2465,4
2. Норма витрачання певного найменування виробничих запасів	м ³ , на калькуляційну одиницю	0,15	коп., на 1 грн. обсягів господарської діяльності	17,2
3. Середньодобове споживання виробничих запасів (п1 x п2 : 365)	м ³	2,47	грн	1161,78
4. Норма запасу в днях:				
а) транспортного	–	1	–	1
б) поточного	–	20	–	20
в) резервного (страхового)	–	8	–	8
г) технологічного	–	2	–	2
д) підготовчого	–	1	–	1
Разом	–	32	–	32
5. Норматив виробничих запасів певного найменування, (п3 x п4)	м ³	79	тис. грн.	37,2

Відтак нормативний залишок дощок на підприємстві для забезпечення

безперебійної його роботи визначений на окремий об'єкт господарської діяльності в кількості 79 м³, а в цілому на загальний асортимент 37,2 тис. грн. При умові, що ціна 1 м³ дощок 1000 грн. їх кількості складає 37,2 м³ (37200:1000).

Сукупний норматив залишків виробничих запасів для підприємства визначається підсумовуванням нормативів за кожним їх найменуванням.

Норматив залишків готової продукції визначається як добуток кількості (вартості) одноденного випуску готової продукції на норму її запасу на складі у днях. Норма запасу складається із кількості днів необхідних для підготовки продукції до реалізації та її продажу.

Обсяги готової продукції на складі мають бути оптимальними щодо тривалості нагромадження окремих партій, умов реалізації продукції і порядку її оплати. Визначений норматив залишку запасів періодично коригується підприємством з урахуванням змін обсягів виробничої програми та її асортименту, швидкості обертання запасів, впливу інфляційних процесів на їх ціни. Для корекції розміру нормативу можна застосовувати спрощену методику розрахунку.

Наприклад, норматив залишку виробничих запасів на підприємстві становив – 157 тис. грн. В поточному періоді зростання виробничої програми передбачене в розмірі 5 %, прискорення обертання виробничих запасів на 1 %, за рахунок зміни асортименту господарської діяльності норматив залишку виробничих запасів збільшиться на 2 %, а ріст цін складатиме – 15 %. Виходячи з наведених даних норматив залишку виробничих запасів становитиме:

1. Зростання виробничої програми збільшить норматив залишку виробничих запасів до 164,9 тис. грн (157x105/100).

2. Зміна асортименту об'єктів підприємницької діяльності збільшить норматив до 168,2 тис. грн (164,9x102/100).

3. Ріст цін на виробничі запаси збільшить їх норматив до 194,2 тис. грн (168,9x115/100).

У зв'язку з прискоренням обертання виробничих запасів на 1 % норматив запасу їх зменшиться до 192,3 тис. грн (194,2 x 99 / 100).

Раціональне і економне витрачання виробничих запасів (робіт, послуг) знижує собівартість продукції підприємства та збільшує його прибуток. Економія матеріальних ресурсів, що характеризуються зниженням абсолютних і питомих їх витрат, дозволяє з однієї і тієї кількості сировини і матеріалів виготовляти більше продукції без додаткових витрат.

Для оцінки ефективності витрачання виробничих запасів (робіт, послуг) в процесі господарської діяльності їх фактичне витрачання порівнюють з нормативними (плановими) показниками.

Норма витрат матеріальних ресурсів являє собою гранично допустиму величину їх витрат (споживання) на виготовлення продукції в умовах конкретного виробництва з урахуванням необхідності застосування найпрогресивнішої технології та сировини (матеріалів) найвищого гатунку.

Вона має власну структуру, тобто співвідношення окремих елементів, які у своїй сукупності утворюють загальну величину витрат певного виду матеріальних ресурсів на одиницю виробленої продукції. Для більшості матеріалів структура норми витрат складається:

$$H_v = V_q + T_v + V_i,$$

де V_q – корисна або чиста витрата матеріалу; T_v – технологічні відходи і втрати; V_i – інші організаційно-технологічні відходи і втрати, що виникають у процесі транспортування, зберігання тощо. Якість норми витрати тим вища, чим менші в її складі неминучі технологічні та інші відходи і втрати сировини (матеріалів).

У практиці господарювання використовують три основні методи нормування витрат матеріальних ресурсів: аналітичний, дослідний, звітний. Найбільш прогресивним вважається *аналітичний метод*, що базується на глибокому аналізі та техніко-економічному обґрунтуванні усіх елементів норми з використанням найновіших досягнень техніки і технології виробництва. *Дослідний метод* зводиться до визначення норм витрат шляхом проведення низки дослідів і досліджень. Суть *звітнього методу* нормування полягає у встановленні норм витрат, виходячи зі звітних даних про фактичне витрачання ресурсів за минулі роки та очікуваного (можливого) деякого зниження норм у наступні роки.

Розрахунок витрат на сировину, матеріали, покупні і комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо й енергію за нормами складається на основі даних про обсяг виготовлення окремих виробів і технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції, робіт, послуг (норм виходу чи видобутку продукції з вихідної сировини:

$$O_{mn} = K_v \times H_v,$$

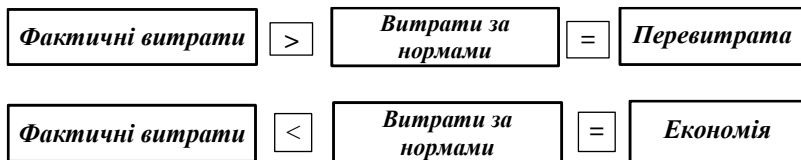
де O_{mn} – обсяг витрат матеріальних ресурсів за нормами в натуральних одиницях виміру; K_v – кількість виготовленої продукції (робіт, послуг); H_v – норми витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції (робіт, послуг) в натуральних одиницях виміру.

На основі натуральних норм витрат і цін на матеріальні ресурси, що споживаються, визначаються норми витрат у вартісному виразі:

$$V_{mn} = O_{mn} \times \Pi_n,$$

де V_{mn} – вартість матеріальних ресурсів за нормами; Π_n – ціни на матеріальні ресурси для визначення витрат за нормами.

Для запровадження режиму економії та раціонального використання ресурсів фактичні їх витрати у натуральному і вартісному виразі з врахуванням обсягів господарської діяльності і змін в ціні порівнюють з нормативними витратами. При порівнянні фактичних витрат виробничих запасів, робіт, послуг з відповідними нормами визначається ефективність їх використання, яка характеризується поняттями – економія та перевитрата.



Перевитрата означає перевищення фактичних витрат виробничих запасів над витратами, розрахованими за нормами. Економія виникає у разі, якщо фактичні витрати виробничих запасів менші, ніж витрати, розраховані за нормами.

Порівняння витрат можливе за умови тотожних показників обсягів господарської діяльності і цін.

Методику розрахунку ефективності використання матеріальних ресурсів розглянемо на прикладі витрачання палива в автомобільному транспорті на основі норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті (наказ Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43).

Фактичне витрачання палива на експлуатацію автомобіля в календарному місяці визначають за розрахунком:

$$\Phi_{\text{в}} = \text{З}_{\text{пм}} + K_{\text{п}} - \text{З}_{\text{км}},$$

де $\Phi_{\text{в}}$ – фактичне витрачання палива на експлуатацію автомобіля за календарний місяць; $\text{З}_{\text{пм}}$ – залишок палива у підзвіті водія автомобіля на початок календарного місяця; $K_{\text{п}}$ – кількість палива, виданого підзвіті водію автомобіля за календарний місяць; $\text{З}_{\text{км}}$ – залишок палива у підзвіті водія автомобіля на кінець календарного місяця.

Витрачання палива на експлуатацію автомобіля за нормою визначається за формулами:

А) для легкових автомобілів:

$$H_{\text{в}} = 0,01 \times H \times \Pi \times (1 + 0,01 \times K),$$

де $H_{\text{в}}$ – нормативне витрачання палива на експлуатацію автомобіля; H – норма витрати палива, л/100 км; Π – пробіг автомобіля, км; K – сумарний коригуючий коефіцієнт норм витрат палива на дорожні, кліматичні та інші експлуатаційні фактори, %.

Б) для бортових вантажних автомобілів:

$$H_{\text{в}} = 0,01 \times (H \times \Pi + H_{\text{т}} \times O) \times (1 + 0,01 \times K),$$

де $H_{\text{т}}$ – норма витрати палива на транспортну роботу, л/100 т. км; O – обсяг транспортної роботи, т. км.

В) для автомобілів самоскидів:

$$H_{\text{в}} = 0,01 \times H \times \Pi \times (1 + 0,01 \times K) + (H_{\text{т}} \times K_{\text{т}}),$$

де $H_{\text{т}}$ – норма витрати палива на поїздку з вантажем, л; $K_{\text{т}}$ – кількість поїздок із вантажем.

Приклади. 1. За подорожніми листами легковий автомобіль в

календарному місяці здійснив пробіг 2524 км. Норма витрати палива на 100 км пробігу 13,0 л, коригуючий коефіцієнт – 5 %.

Нормативна витрата палива становить:

$$N_b = 0,01 \times 13,0 \times 2524 (1 + 0,01 \times 5) = 344,5 \text{ л.}$$

2. За подорожніми листами бортовий автомобіль в календарному місяці здійснив пробіг 2185 км і виконав транспортну роботу в розмірі 8526 т. км. Норма витрати палива на 100 км пробігу – 31,0 л, транспортну роботу – 2,0 л на 100 т.км. Коригуючий коефіцієнт – 5 %.

Нормативна витрата палива становить:

$$N_b = 0,01 \times (31,0 \times 2185 + 2,0 \times 8526) \times (1 + 0,01 \times 5) = 890,3$$

3. За подорожніми листами автомобіль-самоскид в календарному місяці здійснив пробіг 1985 км, виконавши при цьому 106 поїздок з вантажем. Норма витрати палива на 100 км пробігу 28,0 л, на кожну поїздку з вантажем – 0,25 л. Коригуючий коефіцієнт – 12%.

Нормативна витрата палива становить:

$$N_b = 0,01 \times 28 \times 1985 \times (1 + 0,01 \times 12) + 0,25 \times 106 = 649,0 \text{ л.}$$

Отже, якщо фактично на роботу легкового автомобіля було витрачено 320 л бензину, то економія складає 24,5 л (344,5–320), а водію автомобіля слід нарахувати і виплатити премію за економію ресурсів, і навпаки, якщо на роботу бортового автомобіля було витрачено 950 л бензину, то водій допустив його перевитрату в кількості 59,7 л (950–890,3) і має відшкодувати витрати підприємству, включаючи і суму ПДВ, сплачену на вартість такого палива.

Такий розрахунок здійснюють по кожному працівнику, відповідальному за використання виробничих запасів на підприємстві. Вартість використаних виробничих запасів формує собівартість продукції, робіт, послуг і повертається суб'єкту господарювання при продажу їх покупцям.

Основними показниками ефективності використання виробничих запасів і формування матеріальних і прирівняних до них витрат є матеріаловіддача і матеріаломісткість.

Матеріаловіддача (МВ) – характеризує рівень одержаного чистого доходу (ЧД) на 1 грн. вартості використаних матеріальних цінностей, одержаних послуг і виконаних робіт для потреб операційної діяльності (ВМ):

$$МВ = ЧД : ВМ.$$

Матеріаломісткість чистого доходу (ММч) – це обернений до матеріаловіддачі показник, який показує скільки матеріальних і прирівняних до них витрат припадає на кожну гривню створеного ними чистого доходу:

$$ММч = ВМ : ЧД.$$

Збільшення матеріаловіддачі та зменшення матеріаломісткості чистого доходу характеризують поліпшення ефективності господарської діяльності.

6.2. Витрати на робочу силу підприємства

Витрати підприємства на робочу силу розглядаються, з одного боку, як частина фактичних витрат роботодавця, пов'язаних з використанням найманої праці, а з іншого – як доходи працівників підприємства і формуються як сума винагород у грошовій та натуральній формах, що нараховані найманим працівникам за виконану роботу, і додаткові витрати організації на користь своїх працівників.

До вартості робочої сили відносяться доходи працівників безпосередньо пов'язані з фондом оплати праці, а також соціальні витрати. Відповідно Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили» (наказ Державного комітету статистики України від 07.10.2010 р.№ 414), витрати на робочу силу формуються з:

- прямих виплат, надбавок та доплат;
- внесків до фондів заощаджень, створених для працівників;
- оплат за невідпрацьований час працівникам;
- заробітної плати працівників у натуральній формі;
- заробітна плата учнів/стажистів;
- внесків роботодавця на обов'язкове соціальне страхування працівників, включаючи ЄСВ;
- внесків роботодавця на соціальне страхування працівників;
- прямих соціальних виплат роботодавця;
- витрати на професійне навчання;
- податків, які належать до витрат на утримання робочої сили;
- субсидій, які одержує роботодавець;
- інших витрати на утримання робочої сили.

Оплату праці працівників на підприємстві можливо розглядати з п'яти позицій (рис. 6.2.1).



Рис. 6.2.1. Сутність оплати праці на підприємстві

Доходи працівників як вартість робочої сили з фонду оплати праці включають:

- заробітну плату за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;
- матеріальну допомогу;
- компенсаційні виплати;
- оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

При формуванні вартості робочої сили на підприємствах слід використовувати наявні нормативні документи на рівні держави та внутрішнього характеру, зокрема Колективний договір між роботодавцем та трудовим колективом (табл. 6.2.1).

Таблиця 6.2.1

Перелік нормативних документів загальнодержавного та внутрішнього характеру з регулювання доходів працівників

Назва	Призначення	Нормативне забезпечення
1	2	3
Інструкція зі статистики заробітної плати	Структура фонду оплати праці	Наказ Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5
Методичні рекомендації щодо організації матеріального стимулювання праці працівників підприємств і організацій	Матеріальне стимулювання праці персоналу	Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29.01.2003 р. № 23
Методичні рекомендації з розробки внутрішньовиробничих тарифних умов організації оплати праці працівників госпрозрахункових підприємств та організацій виробничої сфери	Тарифні умови оплати праці	Наказ Міністерство праці та соціальної політики України від 25.12.2003 р. № 348
Методичні рекомендації щодо оплати праці працівників малих підприємств	Оплата праці персоналу малих підприємств	Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 13.08.2004 р. № 186

1	2	3
Методичні рекомендації щодо запровадження погодинної оплати праці та дотримання мінімальних годинних гарантій в оплаті праці	Погодинна оплата праці	Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 16.04.1999 р. № 69.
Про оплату праці	Визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників	Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР
Колективний договір між роботодавцем та трудовим колективом Державного підприємства «Петриківське лісове господарство» на 2021-2025 роки	Формування відносин між власником і трудовим колективом	Схвалено загальними зборами (конференцією) трудового колективу «30» серпня 2021р. (https://petrykivka.dp.gov.ua)
Положення про оплату праці та преміювання персоналу	Правила нарахування доходів персоналу на підприємстві	Додаток до колективного договору

Витрати на оплату праці складаються з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). До його складу належать:

- винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво;
- вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці;
- оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства за умови, що розрахунки проводяться підприємством за виконання робіт безпосередньо з працівниками.

Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди

та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Визначення показників оплати праці здійснюється у відповідності із загальнодержавними нормативними документами, Положенням про оплату праці, яке є частиною колективного договору, який укладається між лісогосподарським підприємством і його трудовим колективом.

Витрати на оплату праці (доходи) працівникам (вартість використаної робочої сили) – визначаються шляхом множення обсягів виконаних робіт (продукції, робіт, послуг, господарський операцій, затрат праці) на розцінку основної і додаткової оплати праці та інших заохочувальних виплат.

$ВОП = ОНД \times ЗПГ \times РПО$; $ВОП = ОНД \times РОП$; $ВОП = ОВД \times РОД$,
де ВОП – витрати на оплату праці; ОНД – обсяги господарської діяльності в натуральному виразі (кількість готової продукції, робіт, послуг, товарів); ЗПГ – затрати праці на одиницю готової продукції, робіт, послуг, товарів або господарську операцію, люд. год.; РПО – розцінка оплати праці на одиницю затрат праці, грн.; РОП – розцінка оплати праці за одиницю продукції (робіт, послуг, товарів), господарську операцію, грн.; ОВД – обсяги господарської діяльності у вартісному виразі, грн.; РОД – розцінка оплати праці за одиницю обсягу господарської діяльності у вартісному виразі, грн. за грн.

Розрахунок витрат на оплату праці залежить від її виду, форми і системи. При використанні робочої сили крім витрат на оплату праці виникає необхідність нарахування відпускних, оплаті перших п'яти днів тимчасової непрацездатності та здійснення виплат, що не належать до фонду оплати праці.

При цьому здійснюються наступні розрахунки з формування доходів працівників:

- пряма відрядна:

$$ВОП = ОВР \times РОП,$$

- відрядно-прогресивна:

$$ВОП = (ОРН \times РОН) + (ОРП \times РОЗ),$$

де ОРН – обсяги виконання робіт в межах норми; РОН – розцінка оплати праці за обсяг виконаних робіт в межах норми; ОРП – обсяг виконаних робіт понад норму; РОЗ – розцінка оплати праці за обсяг виконаних робіт понад норму.

- непряма відрядна:

$$ВОП = ОРО \times РОО,$$

де ОРО – обсяг виконаних робіт персоналом який обслуговує працівник; РОО – розцінка оплати праці для працівника за обсяг виконаних робіт персоналом.

- відрядно-преміювальна:

$$ВОП = (ОВР \times РОП) \times [(1 + ПДР : 100) + ПЗП \times (ОВР : ОРН - 1)],$$

де ПДР – розмір премії у % до розцінки за виконання умов преміювання (виконання норми виробітку); ПЗП – розмір премії за кожний відсоток перевиконання умов преміювання (виконання норми виробітку); ОРН – норма виробітку.

- акордно-відрядна:

$$\text{ВОП} = \text{ОВР} \times \text{РДК},$$

де РДК – розцінка оплати праці з розрахунку калькуляції (домовленості) за обсяг виконаних робіт між замовником і працівником (колективом працівників) перед початком їх виконання.

- погодинна:

$$\text{ВОП} = \text{ВЧП} \times \text{РОГ},$$

де ВЧП – відпрацьований час працівником, годин; РОГ – розцінка за одиницю відпрацьовано часу.

- оплата праці з надбавками і доплатами:

$$\text{ВОП} = \text{ОВР} \times \text{РВР} + \text{НДО} + \text{ДДО},$$

де РВР – розцінка за виконані роботи; НДО – надбавки до розрахованої оплати за розцінками; ДДО – доплати до розрахованої оплати за розцінками і надбавками.

- колективна оплата праці:

$$\text{ВОП} = \text{ФОО} + \text{ФДО} + \text{ФЗВ},$$

де ФОО – фонд основної оплати праці; ФДО – фонд додаткової оплати праці; ФЗВ – фонд заохочувальних виплат.

- безтарифна оплата праці:

$$\text{ВОП} = \text{ОРБ} \times \text{РОБ}; \text{ОРБ} = \text{КРП} \times \text{КТУ} \times \text{ФВЧ},$$

де ОРБ – обсяг виконаних робіт працівником за кількістю балів; РОБ – розцінка оплати праці за один бал; КРП – кваліфікаційний рівень працівника в балах; КТУ – коефіцієнт трудової участі; ФВЧ – фактично відпрацьований час працівником, год.

- преміювання працівників:

$$\text{ВОП} = \text{ОПП} \times \text{РПП},$$

де ОПП – обсяг показника для преміювання; РПП – розцінка за формування показника для преміювання.

- резерв на виплату відпусток:

$$\text{ВРВ} = \text{ФФО} \times \text{РСВ}; \text{РСВ} = (\text{РВП} : \text{ВЧВ}) \times (1 + \text{РСС}),$$

де ВРВ – витрати на резерв відпусток; ФФО – фактично нарахований фонд оплати праці; РСВ – розмір ставки для формування резерву відпусток; РВП – середній розмір відпустки працівників, дні; ВЧВ – обсяг відпрацьованого часу який необхідний для одержання відпустки, дні; РСС – розмір ставки соціальних внесків.

До складу витрат на робочу силу, пов'язаних із соціальними заходами включаються: відрахування до єдиного соціального внеску; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи. Єдиний соціальний внесок – обов'язковий платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, що

справляється з метою забезпечення страхових виплат за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Витрати на соціальні заходи, формуються шляхом нарахувань сум в залежності від розміру фактичних витрат на оплату праці працівників і визначених розмірів ставок.

$$\text{СВП} = \text{ФОП} \times \text{РСС},$$

де СВП – витрати на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок); ФОП – фонд оплати праці працівників; РСС – розмір ставки соціальних внесків (єдиного соціального внеску).

Вартість робочої сили на підприємствах в умовах ринкової економіки є найбільш значущим грошово-вартісним компонентом соціально-трудова відносин, який охоплює сукупність витрат роботодавців на утримання працівників. Для персоналу вартість робочої сили відображає повний обсяг благ як у грошовому, так і в негрошовому виразі, які можна отримати в результаті найманої праці та повним вартісним вираженням привабливості пропозиції праці власникам підприємств.

6.3. Витрати пов'язані з використанням необоротних активів

Ефективність господарської діяльності підприємства значною мірою визначається наявністю, структурою та станом необоротних активів. В зв'язку з цим, кожному підприємству необхідно організувати роботу і систему управління за своєчасним оновленням об'єктів основних засобів, їх технічним оглядом, технічним обслуговуванням, поточними та капітальними ремонтами, а також різного роду поліпшеннями.

В процесі експлуатації основні засоби в складі необоротних активів підприємства зношуються і потребують витрат на поліпшення. В процесі зносу основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та інших об'єктів довгострокового споживання у підприємства виникають витрати, які оцінюються при нарахуванні амортизації.

Амортизація – систематичний розподіл вартості активів, які амортизуються протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Сума амортизаційних відрахувань не накопичує потенціал, а лише постійно та безперервно оновлює його майнові елементи в процесі здійснення господарської діяльності, тобто забезпечує просте відтворення. Використання прискореної амортизації зумовлено її позитивним впливом на інвестиційну діяльність і прискорення модернізації підприємства.

Ефективність інвестицій через доходи амортизаційних відрахувань проявляється таким чином. По-перше, господарюючі суб'єкти одержують цільові кошти, які, на відміну від прибутку, у визначеній величині необтяжені податком. По-друге, амортизаційні відрахування, на відміну

від прибутку і позикових коштів, слугують найстабільнішим джерелом формування ресурсів, оскільки на них набагато менше впливають спади виробництва, підвищення ставок по кредитах та зміна цін. По-третє, амортизаційні відрахування – це власні кошти підприємства і, в разі відмови від позикових коштів, вони дають змогу економити на виплаті процентів, що в цілому підвищує ефективність виробництва. По-четверте, наявність амортизаційного фонду і необхідність використовувати його коштів за цільовим призначенням самі собою дисциплінують підприємство, змушують його витратити ці кошти на розширення і модернізацію виробництва.

Визначення витрат на створення об'єктів бізнесу підприємства, пов'язаних з використанням необоротних активів, здійснюють шляхом розрахунку амортизації, тобто розподілу вартості, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Порядок нарахування амортизації щодо необоротних активів на підприємстві з метою формування прибутку та його оподаткування регулюється Податковим кодексом України. В цьому документі всі об'єкти необоротних активів, що підлягають амортизації поділяються на 16 груп, а щодо об'єктів 12 груп визначені мінімально допустимі строки використання (табл. 6.3.1).

Таблиця 6.3.1

Нормативи для нарахування амортизації об'єктів необоротних активів за Податковим кодексом України при формуванні витрат підприємства

Назви груп об'єктів, що підлягають амортизації	Мінімально допустимі строки використання, років	Річний знос, %
Капітальні витрати на поліпшення земель	15	6,7
Будівлі	20	5
Споруди	15	6,7
Передавальні пристрої	10	10
Машини та обладнання	5	20
з них електронно-обчислювальні	2	50
Транспортні засоби	5	20
Інструменти, прилади, інвентар, меблі	4	25
Тварини	6	16,7
Багаторічні насадження	10	10
Тимчасові (нетитульні) споруди	5	20
Інвентарна тара	6	16,7
Предмети прокату	5	20
Довгострокові біологічні активи	7	14,3
Інші основні засоби	12	8,3

Розрахунок амортизації по об'єктах необоротних активів, щодо яких Податковий кодекс України не регламентує мінімально допустимі строки експлуатації здійснюється підприємствами відповідно до їх облікової політики.

Амортизаційна вартість необоротних активів, яка формує витрати на створення об'єктів діяльності, визначається шляхом множення вартості об'єкта, яка амортизується, на норму амортизації:

$$\text{АЗП} = \text{ВНА} \times \text{НАН},$$

де АЗП – амортизаційна вартість необоротних активів, що збільшує їх знос і формує витрати на створення об'єктів діяльності; ВНА – вартість об'єктів необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання; НАН – норма амортизації об'єктів необоротних активів за період їх використання при створенні об'єктів діяльності суб'єкта господарювання.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1. Прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

2. Зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

3. Прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

4. Кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

5. Виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

6. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання

об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Амортизація на земельні ділянки і природні ресурси не нараховується. Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого.

Для визначення суми амортизації (витрат) можливо використати наступні математичні розрахунки.

Прямолінійний метод:

$$PCA = (ПВО - ЛВО) : КВО, \text{ або } 1 : КВО \times ВОА, \\ \text{ або } ВОА : КВО, \text{ або } НАО \times ВОА; \\ НАО = 1 : КВО$$

Метод зменшення залишкової вартості:

$$PCA = 1 - \sqrt[\text{КВО}]{ЛВО : ПВО} \times ЗВО, \\ \text{ або } НАО \times ЗВО \\ НАО = 1 - \sqrt[\text{КВО}]{ЛВО : ПВО}$$

Метод прискореного зменшення залишкової вартості:

$$PCA = 1 : КВО \times КПЗ \times ЗВО, \text{ або } НАО \times ЗВО; \\ КПЗ = 2; \text{ НАО} = 1 : КВО \times КПЗ$$

Кумулятивний метод:

$$PCA = (ПВО - ЛВО) \times (КВО - КРЕ) : [КВО \times (КВО + 1)] : 2, \\ \text{ або } НАО \times ВОА \\ НАО = ЧРВ : СРВ$$

Виробничий метод:

$$МСА = (ПВО - ЛВО) : НОП \times ОДМ, \\ \text{ або } ВОА : НОП \times ОДМ, \\ \text{ або } НАО \times ОДМ \\ НАО = (ПВО - ЛВО) : НОП.$$

При використанні методів нарахування амортизації основних засобів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості і кумулятивного щомісячна сума амортизації визначається за розрахунком:

$$МСА = PCA : 12,$$

де PCA – річна сума амортизації; МСА – місячна сума амортизації; ПВО – первісна вартість об'єкта; ЛВО – ліквідаційна вартість об'єкта; КВО – очікуваний термін корисного використання об'єкта; ВОА – вартість об'єкта, що підлягає амортизації; НАО – норма амортизації на рік (при виробничому методі – на одиницю продукції, робіт, послуг); ЗВО –

залишкова (балансова) вартість; КПЗ – коефіцієнт прискореного зменшення залишкової вартості; КРЕ – кількість років експлуатації об'єкта; НОП – нормативний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство передбачає створити, використовуючи об'єкт; ОДМ – місячний обсяг продукції (робіт, послуг), який виготовлений (виконаний) з використанням об'єкта; ЧРВ – число років, що залишається до кінця терміну використання об'єкта; СРВ – сума років терміну використання об'єкта.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановленого підприємством, але не менше мінімально допустимого строку для податкового обліку, помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Базою для фактичного нарахування амортизації є основні засоби, які відображаються в обліку підприємства на початок року. Підсумок місячної амортизації за розрахунком станом 31.12 кожного року та розрахунком за січень (об'єкти з виробничим методом амортизації, 50%/50% і 100%) формує загальні витрати підприємства від амортизації за січень місяць наступного року.

Щомісяця, окремо січень і наступні місяці на підставі розрахунків складають відомості нарахованої амортизації для формування витрат за об'єктами господарської діяльності.

Місячну суму амортизації в наступні місяці коригують за змінами в складі основних засобів протягом минулого місяця. При цьому до нарахованої амортизації за попередній місяць додають суму амортизації на основні засоби, що надійшли, і віднімають суму амортизації на основні засоби, що вибули.

Для визначення амортизаційних відрахувань за об'єктами основних засобів з виробничим методом нарахування амортизації складають щомісяця окремий розрахунок.

Сума амортизації за поточний місяць (АПМ) розраховується наступним чином:

$$\text{АПМ} = \text{АММ} - \text{АВМ} - \text{АМП} - \text{ПВМ} - \text{АСМ} + \text{АВП} + \text{АПП} + \text{ПВП} + \text{АНП}$$

де АММ – амортизація за минулий місяць; АВМ – амортизація нарахована за виробничим методом в минулому місяці; АМП – амортизація минулого місяця щодо об'єктів за методом нарахування 50%/50% (перший місяць використання або місяць вилучення з об'єктів амортизації); ПВМ – амортизація минулого місяця за методом нарахування 100 % (перший місяць використання); АСМ – амортизація за об'єктами що вибули в минулому місяці, щодо яких призупинено нарахування амортизації, а також об'єктів вартість яких повністю амортизувалися; АВП – амортизація нарахована з виробничим методом в

поточному місяці; АПП – амортизація поточного місяця щодо об'єктів за методом нарахування 50%/50% (перший місяць використання або місяць вилучення з об'єктів амортизації); ПВП – амортизація поточного місяця щодо об'єктів за методом нарахування 100 % (перший місяць використання); АНП – амортизація за об'єктами що надійшли в минулому місяці і за об'єктами щодо яких поновлено нарахування амортизації.

В процесі експлуатації необоротних активів виникає необхідність використання ресурсів на проведення технічних доглядів і ремонтів. Вартість використаних при цьому ресурсів формує відповідні витрати, пов'язані з об'єктами господарювання, при створенні яких здійснювалася експлуатація необоротних активів (виробнича, управлінська, збутова діяльність).

Поліпшення об'єктів необоротних активів може здійснюватися з метою:

- підтримки об'єктів у робочому стані (технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від використання;

- підвищення продуктивності (інноваційності) об'єктів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція) та одержання додаткових майбутніх економічних вигід в порівнянні з первісними.

При цьому, витрати, пов'язані з підтриманням об'єктів у робочому стані формують витрати періоду (виробничої собівартості), а здійснені для підвищення продуктивності об'єктів – є капітальними інвестиціями, які збільшують первісну вартість об'єкта.

Одним з головних завдань управління необоротними активами є запобігання передчасному зношуванню об'єктів та підтримка їх у стані постійної готовності до експлуатації.

МОДУЛЬ III. ТЕХНОЛОГІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ Й ДОХОДАМИ В ЛІСОГОСПОДАРСЬКОМУ ВИРОБНИЦТВІ

РОЗДІЛ 7. Формування витрат при створенні об'єктів діяльності лісогосподарського підприємства

7.1. Класифікація витрат

7.2. Витрати структурних підрозділів за функціональною діяльністю

7.3. Калькулювання собівартості продукції лісових ресурсів

7.1. Класифікація витрат

Класифікація витрат – це поділ витрат на економічно однорідні групи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірностей зв'язків між ними з метою планування, обліку, контролю, розподілу і аналізу. В основу класифікації витрат покладено принцип: перелік витрат для різних цілей пов'язаних з об'єктами діяльності. Одні витрати можна прямо зараховувати на об'єкти діяльності, інші не можна. Певні види витрат можуть бути важливими для одного типу управлінських рішень і не мати значення для іншого. Класифікація витрат допомагає глибше зрозуміти їх суть, вивчати порядок формування і мету створення. При цьому чим більше виділено ознак класифікації витрат, тим вищий ступінь їх пізнання.

Витрати на підприємстві можливо класифікувати за ознаками, наведеними в табл. 7.1.1.

Таблиця 7.1.1

Класифікація витрат підприємства

Ознаки	Характеристика витрат
1	2
1. Центри відповідальності (місце виникнення витрат)	Виробництво, цех, дільниця, технологічний переділ, служба
2. Види продукції, робіт, послуг	На виробі, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. Єдність складу (однорідність) витрат	Одноелементні та комплексні
4. Види витрат	За економічними елементами та за статтями калькуляції
5. Способи перенесення вартості на продукцію	Прямі та непрямі
6. Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні та постійні
7. Календарний період	Поточні, довгострокові, одноразові

1	2
8. Доцільність витрачання ресурсів	Продуктивні та непродуктивні
9. Відношення до собівартості продукції	На продукцію та відповідного періоду
10. Участь у створенні об'єктів діяльності	Вичерпані і невичерпані
11. Сфера виникнення	Виробничі (обов'язкові) і невиробничі (необов'язкові)
12. Відношення до альтернативних рішень	Релевантні і нерелеванті
13. Оцінка вигоди	Дійсні (реальні) і можливі (уявні)
14. Спосіб визначення витрат за об'єктами діяльності	Середні і додаткові
15. Організація контролю	Контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані)
16. Перенесення вартості ресурсів на створені об'єкти діяльності	Закінчені (спожиті) і незакінчені (неспожиті)
17. Відношення до розрахунку	Фактичні, нормативні, прогнозні (планові)

За місцем відповідальності (місцем виникнення витрат) витрати групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами підприємства.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне (підсобне).

До основного виробництва належать виробництва, цехи, дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції.

Допоміжне (підсобне) виробництво призначене для обслуговування цехів основного виробництва; виконання робіт по ремонту основних засобів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії (парою, холодом), тарою, транспортними та іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, паросилове господарство, компресорні, тарні, транспортні та інші підрозділи.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями), груп однорідних виробів, типових представників виробів, напівфабрикатів.

За єдністю складу витрати поділяються на одноелементні та комплексні. Одноелементні – складаються з одного елементу витрат, комплексні – з кількох економічних елементів.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями калькуляції.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено на даний об'єкт).

Статті калькуляції формують ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включають декілька елементів). При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці), які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних розрахунків. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

Залежно від виділення центрів відповідальності та організації обліку одні й ті самі витрати можуть бути прямими або непрямими. Наприклад, витрати на оплату праці працівників управління структурного підрозділу щодо його є прямими, а для об'єктів що створюються в ньому – непрямими.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяються на змінні та постійні.

До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зниженням.

До змінних витрат належать витрати на сировину та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо й енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати.

Постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням

(зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється.

До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво поділяються за календарними періодами на поточні, довгострокові та одноразові.

Поточні витрати формуються господарськими операціями, у яких періодичність здійснення менша, ніж місяць.

Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Одноразові, тобто однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

За доцільністю витрачання витрати поділяються на продуктивні та непродуктивні.

Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва.

Непродуктивні – не обов'язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва та порушення технології.

За відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів), пов'язані з функцією виробництва продукції. Витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

За участю у створенні об'єктів діяльності витрати поділяють на вичерпані і невичерпані.

Вичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. Невичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у майбутніх періодах. Отже, витрачання коштів на придбання виробничих запасів, яке означає, що здійснено лише переміщення активів із грошової форми у матеріальну – це невичерпані витрати, а вичерпаними вони стануть у майбутньому, в міру використання, коли фактично візьмуть участь в процесі створення об'єктів діяльності.

За сферою виникнення витрати поділяються на виробничі (обов'язкові) і невиробничі (необов'язкові).

Виробничі витрати – це витрати, які безпосередньо пов’язані з об’єктами діяльності підприємства. Невиробничі витрати – це витрати, що не пов’язані з об’єктами діяльності підприємства.

За відношенням до альтернативних рішень витрати можуть бути релевантні і нерелевантні.

Релевантність, як одна з найбільш важливих характеристик управлінської інформації, надає змогу вибирати кращий варіант використання ресурсів серед можливих при здійсненні господарської діяльності. Релевантні витрати можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, а нерелевантні витрати не залежать від прийнятого рішення. Релевантні витрати – це очікувані в майбутньому витрати, які будуть відрізнятися залежно від альтернативи, вибраної в певних ситуаціях, через різницю, яка виникає внаслідок рішення. Нерелевантні ж витрати будуть однакові для всіх альтернатив. Наприклад, витрати будуть релевантними при прийнятті рішення: купити комп’ютер чи взяти його в оренду. Але в обох випадках витрати на електроенергію будуть однаковими, тобто нерелевантними, незалежно від прийнятого рішення.

З метою оцінювання різних альтернативних варіантів рішень необхідно враховувати не тільки дійсні (реальні), а й можливі (уявні) витрати (втрати). Дійсні витрати передбачають реальне використання ресурсів. Можливі (уявні) витрати показують втрачену вигоду, якщо вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Наприклад, підприємство вирішує альтернативу: придбати акції іншого підприємства чи класти кошти на депозит в банк. Дивіденди на акції залежать від результату діяльності підприємства, а проценти за депозитом будуть фіксованими. У цьому випадку при обчисленні майбутніх доходів від вкладення грошей потрібно враховувати розмір втраченої вигоди, коли вибір одного варіанта виключає вибір іншого. Дійсні витрати обліковують у системі бухгалтерського обліку, а можливі (уявні) витрати – ні. Останні беруть до уваги при прийнятті прогнозних управлінських рішень.

Залежно від способу визначення витрат за об’єктами діяльності їх поділяють на середні і додаткові. Додаткові витрати – витрати, що виникають при створенні додаткових обсягів об’єктів діяльності. Середні витрати розраховуються як середньоарифметичне значення витрат, що відносяться до створення об’єктів діяльності.

Наприклад, витрати на виробництво одного стільця в деревообробному цеху лісгосподарського підприємства становили 120 грн., а двох стільців 210 грн. Отже, додаткові витрати на виробництво другого стільця дорівнюють 90 грн., через наявність постійних витрат. Середні витрати на створення одного стільця 105 грн. $(210:2)$, але кожний з них має різну собівартість. Поділ витрат на додаткові і середні дає змогу більш глибоко обґрунтувати управлінські рішення щодо перспективи обсягів діяльності підприємства.

Відповідно до можливості контролю і відповідальності за витрати, їх

поділяють на контрольовані і неконтрольовані. Контрольовані витрати – це витрати, що знаходяться в межах контролю працівників і на які вони можуть впливати. Неконтрольовані витрати – це витрати, що знаходяться поза межами контролю працівників і на які вони не можуть впливати. До контрольованих витрат можливо віднести витрати щодо використання виробничих запасів, а до неконтрольованих – розподілену амортизаційну вартість неспоживного майна. Контрольованими витратами є витрати центрів відповідальності, працівники яких можуть на їх впливати і контролювати. Неконтрольованими витратами відносно до центрів відповідальності є витрати, які здійснюються в структурних підрозділах управління підприємством, на які центри відповідальності, що безпосередньо створюють об'єкти діяльності, не можуть впливати та їх контролювати.

За перенесенням вартості ресурсів на створені об'єкти діяльності підприємства витрати поділяють на закінчені і незакінчені. Закінчені витрати формують готову продукцію, а незакінчені – незавершене виробництво.

За відношення до розрахунку витрати розподіляють на фактичні, нормативні, прогнозні (планові). Фактичні витрати – це фактичний обсяг витрачених ресурсів на створення об'єктів діяльності підприємства. Нормативні витрати – вартість ресурсів необхідних для створення об'єктів діяльності відповідно до діючих норм. Прогнозні (планові) витрати – це витрати ресурсів, що передбачає використати підприємство на створення об'єктів діяльності.

Економічно обгрунтована класифікація витрат є важливою передумовою забезпечення ефективного управлінського процесу щодо прогнозування, планування, нормування, організації, мотивації, стимулювання, обліку, аналізу, контролю і регулювання господарської діяльності підприємства.

7.2. Витрати структурних підрозділів за функціональною діяльністю

Ринкова економіка вимагає оцінювання ефективності витрат та їх управління за різними критеріями спрямованості при здійсненні господарської діяльності. Витрати на підприємстві виникають не самі по собі, а внаслідок відповідної діяльності через функції, які виконують окремі структурні підрозділи.

Функціональний підхід до формування витрат передбачає, що їх виникнення пов'язане з відповідним видом діяльності, на здійснення якого направляється використання ресурсів. За функціонального підходу всі витрати спочатку формуються за окремими видами діяльності, а пізніше розподіляються за сукупністю факторів щодо їх впливу на створення

результативних об'єктів господарювання. Отже, забезпечується причинно-наслідковий вплив створення витрат при виконанні окремих функцій підрозділів підприємства з об'єктами діяльності. Відповідно, при формуванні витрат за функціональною спрямованістю, використання ресурсів відображається за центами витрат як місцями відповідальності за здійснені господарські операції у взаємозв'язку з цільовим призначенням витрат.

Таким чином, в основі функціонального підходу спрямованості витрат, ключовим є питання про те, для чого фактично були використані ресурси, а не які ресурси формували витрати, що забезпечує управління витратами на основі виконаних функцій при створенні об'єктів діяльності. Це забезпечує зв'язок витрат за функціональною спрямованістю з попиту, який створюють окремі результативні об'єкти діяльності на функції, що виконує кожний центр витрат. Відповідно, інформація про витрати зібрана за виконуваними функціями наявних на підприємстві центрів відповідальності за використання ресурсів забезпечує можливість здійснювати функціональну калькуляцію собівартості та приймати управлінські рішення до оптимізації витрат на окремі види діяльності.

Функціональний підхід до формування витрат дозволяє здійснювати управління окремими господарськими операціями для оцінки ефективності діяльності окремих структурних підрозділів або центрів, відповідальних за витрати.

Використання при калькуляції собівартості продукції функціонального методу АВС (activity based costing) для реінжинірингу бізнес-процесів і забезпечення інформацією управління в гнучких організаційних структурах підприємства дозволяє вирішити основні завдання щодо:

- 1) формування повної собівартості;
- 2) ціноутворення на основі витрат;
- 3) прийняття рішень «виробляти чи купувати»;
- 4) економії витрат;
- 5) бюджетування;
- 6) проектування інноваційних об'єктів діяльності;
- 7) аналізу прибутковості за покупцями;
- 8) управління витратами через систему їх моделювання.

Витрати виходячи з організаційної структури підприємства формуються за місцями виникнення, центрами витрат і центрами відповідальності (рис. 7.2.1).

Процес формування витрат у лісогосподарському підприємстві, насамперед, пов'язаний з заготівлею і виробництвом продукції лісу. Тому, необхідно визначити, в якому групуванні витрат буде їх потреба на лісогосподарському підприємстві, яка буде в цьому необхідність користувачів інформації, що здійснюють процес управління, забезпечують систему контролю і формують показники звітності.

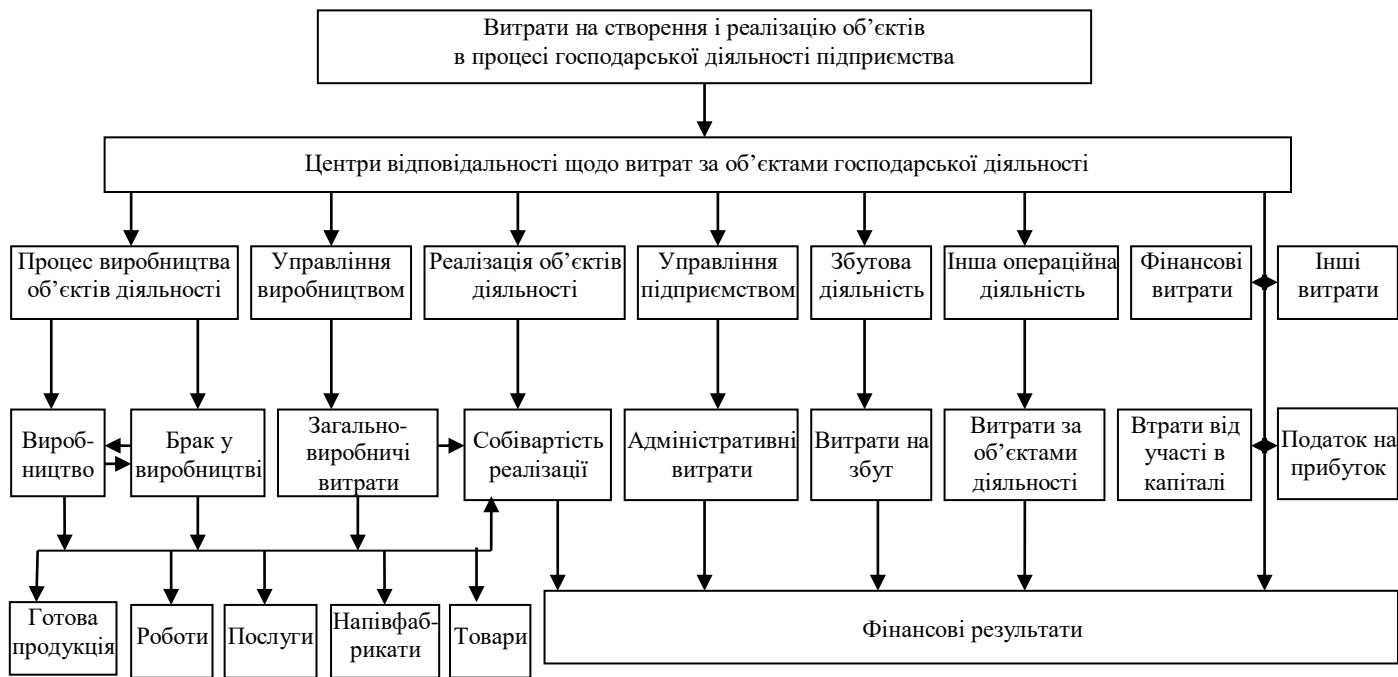


Рис. 7.2.1. Модель формування витрат на створення і реалізацію об'єктів діяльності лісгосподарського підприємства (функціональний аспект)

Найкраще контролювати затрати при заготівлі і виробництві продукції лісу в процесі споживання ресурсів, тобто там, де відбувається, безпосередньо, господарська діяльність та її обслуговування. Місцем виникнення затрат є місце, де вони фактично утворюються, яке визнається об'єктом нормування, планування, бюджетування, обліку з метою контролю, управління і відповідальності. Витрати на виробництво за місцями виникнення групують за лісництвами, цехами та іншими структурними підрозділами підприємства. Кожне місце витрат або пов'язане з виготовленням (заготівлею) продукції лісу, або обслуговуванням, організацією господарської діяльності і її управлінням.

В процесі заготівлі і виробництва продукції лісу та реалізації її покупцям в лісгосподарському підприємстві виникають витрати за рахунок:

- діяльності основних, допоміжних і обслуговуючих структурних підрозділів;
- утримання і експлуатації універсальних основних засобів;
- здійснення управління структурними підрозділами;
- здійснення управління в цілому підприємством;
- збутової діяльності пов'язаної з реалізацією продукції лісу покупцям;
- фінансової діяльності пов'язаною з оплатою за одержані позики необхідні для ведення господарської діяльності;
- інших витрат, які цілком обґрунтовано необхідні для формування товарної готової продукції.

За місцем здійснення господарської діяльності і відношенням до створених об'єктів місця витрат поділяються на: основні, допоміжні і невиробничого характеру.

Основні виробництва формують витрати за об'єктами для створення яких організоване підприємство. Допоміжні виробництва призначені для забезпечення основних виробництв в продукції, роботах, послугах відповідно до технологічного процесу створення об'єктів діяльності. Невиробничі господарства забезпечують соціальні потреби персоналу підприємства.

До основного виробництва лісгосподарських підприємств належить:

- штучне та природне лісовідновлення;
- лісорозведення;
- позахисне лісорозведення (за договорами);
- створення об'єктів постійної лісонасінної бази;
- лісгосподарські заходи з поліпшення якісного складу лісів;
- будівництво доріг лісгосподарського призначення;
- гідролісомеліорація;
- заготівлі другорядних лісових матеріалів (живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та ін.

– здійснення побічних лісових користувань (заготівлі сіна, випасання худоби, заготівлі дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань);

– використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт, потреб мисливського господарства;

– лісгосподарські заходи, включаючи послуги по охороні і відтворенню диких тварин;

– охорона лісів від пошкоджень, самовільних порубок тощо;

– заходи по боротьбі з шкідниками і хворобами лісу;

– заходи по охороні лісу від пожеж;

– заготівля деревини;

– лісовпорядкування та інші проектно-вишукувальні роботи;

– мисливство, відловлювання тварин і надання пов'язаних з ними послуг;

– деревопереробка деревини;

– деревообробна діяльність;

– інші виробництва (лісохімія, виробництво консервів, сільське господарство).

До допоміжного виробництва лісгосподарських підприємств належить:

– діяльність ремонтно-механічні майстерні;

– утримання та експлуатація автотранспортного парку, гужового транспорту;

– утримання лісових автомобільних доріг (лісгосподарського та протипожежного призначення);

– утримання і експлуатація спеціальних машин;

– виробництво теплової енергії;

– утримання електроенергетичного господарства;

– промислове водопостачання;

– утримання і експлуатація залізничного транспорту;

– утримання і експлуатація навантажувально-розвантажувальних та інших механізмів;

– утримання і експлуатація лісопильних і стрічкопильних верстатів;

– утримання деревообробних верстатів і механізмів.

До невіробиного господарства лісгосподарських підприємств належить:

– житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади,

– науково-дослідні, оздоровчі, спортивні та інші структурні підрозділи, які не беруть участь у виробництві товарної продукції.

Залежно від послідовності групування витрат виділяють початкові, проміжні і кінцеві місця витрат.

Початкові місця витрат формуються за центрами підготовки ресурсів необхідних для виробництва (заготівлі) продукції, проміжні – узагальнюють витрати за окремими етапами технологічного процесу створення готової продукції (напівфабрикатів), кінцеві – охоплюють заключний етап технологічного процесу що забезпечує формування виробничої собівартості.

При виробництві і заготівлі продукції лісу можливо виділити конкретні, абстрактні, загальні, поодинокі, спільні, постійні і тимчасові місця витрат.

Конкретні місця витрат формуються за окремими технологічними підрозділами, які створюють об'єкти діяльності. До абстрактних місць відноситься формування витрат на підготовку сировини до виробництва, загальногосподарське управління та здійснення збутової діяльності. Загальним місцем витрат є використання ресурсів на управління підприємством, а поодиноким – на збут продукції. Спільними для підприємства місцями витрат можуть бути допоміжні виробництва. У деяких випадках розрізняють постійні (стійкі) і тимчасові, тобто обмежені в часі місця витрат. Постійні місця витрат – це структурні підрозділи основного виробництва. Необхідність обмежених в часі місць витрат виникає як тимчасова потреба для роздільного обліку окремих нерегулярних витрат.

Важливими місцями формування витрат лісогосподарських підприємств в процесі лісозаготівлі є лісосіки, верхні лісосклади, проміжні лісовантажні пункти, проміжні лісосклади та нижні лісосклади.

Верхні лісосклади призначені для тимчасового зберігання деревної сировини одержаної від лісозаготівлі, її навантажування на транспортні засоби для подальшого вивезення на нижні лісопромислові склади або пункти споживання, проміжні лісосклади, а при необхідності – і її оброблення (очищення дерев від гілок і сучків, повного чи часткового розкряжування, корування тощо).

Проміжні лісовантажні пункти – майданчики, на яких закінчується трелювання деревини з використанням одних засобів виробництва і продовжується з застосуванням інших. Проміжний пункт може використовуватись і для часткового первинного оброблення деревної сировини, короткотермінового її зберігання.

Проміжні лісосклади – лісопромислові склади, в яких закінчується вивезення деревної сировини одними транспортними засобами і починається іншими (на нижні лісосклади або пункти перероблення чи споживання). Проміжні лісосклади можуть використовуватися для тимчасового зберігання деревної сировини.

Нижні лісосклади – виробничі дільниці лісового підприємства, на яких здійснюють розкряжування, дооброблення деревної сировини, її сортування, а частково і перероблення, зберігання лісо- та пилопродукції, її відвантаження споживачам та/або транспортування в деревообробні

це хи ділових лісоматеріалів, дров'яної деревини для технологічних потреб.

Залежно від типу технологічного процесу кряжування стовбурів на сортименти проводять на лісосіці, верхньому чи нижньому складі.

Кряжування стовбурів – процес поперечного розпилювання стовбурів на частини для одержання лісоматеріалів (сортиментів).

Центр групування витрат – вихідний підрозділ будь-якого комплексу витрат згрупованих за місцями формування. Центри витрат відрізняються від центрів їх виникнення тим, що вони являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими видами виробництв, виконаними роботами та наданими послугами. Критеріями відокремлення витрат за центрами можуть виступати окремі технологічні процеси, використання ресурсів на обслуговування окремих видів обладнання, стадії і переділи виробництва (заготівлі), робочі місця.

Вирішальною умовою формування витрат за центрами є можливість відокремлення їх в системі обліку. Місце і центр витрат можуть збігатися лише в окремих випадках, коли неможлива або недоцільна більш детальна диференціація витрат. Умовою групування витрат за місцями виникнення і центрами є територіальна відособленість, функціональна однорідність, можливість персональної відповідальності, наявність умов для розмежування за об'єктами діяльності.

Виділення витрат за центрами їх формування визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділах виробництва, а головне – забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат. Ступінь деталізації витрат за місцями їх виникнення (виробництва) для кожного підприємства розробляється індивідуально і відображається в системі аналітичних рахунків.

Центр відповідальності за витрати – це первинна виробничо-управлінська одиниця підприємства, яка одержує ресурси для господарської діяльності від інших центрів, формує власні витрати і може передавати створені об'єкти діяльності іншим центрам. Центр відповідальності за витрати може складатися з одного або декількох центрів витрат.

Важливе місце в системі управління витратами виробництва і заготівлі продукції лісу є їх формування за статтями калькуляції.

Узагальнений склад статей витрат за окремими видами діяльності лісогосподарських підприємств наведено в табл. 7.2.1.

Таблиця 7.2.1

Узагальнений склад статей витрат за окремими видами діяльності лісогосподарських підприємств

Статті витрат	Лісозаготівля			Переробка продукції лісу	Деревообробка	Допоміжні виробництва	Роботи з лісовідновлення
	лісорубочні роботи	вивезення продукції	складські роботи				
1. Оплата праці	+	+	+	+	+	+	+
2. Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+	+	+
3. Матеріальні витрати, всього:	+	+	+	+	+	+	+
• паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+	+	+	+
• електроенергія	+	+	+	+	+	+	+
• ремонтні матеріали, запчастини	+	+	+	+	+	+	+
• малоцінні предмети	+	+	+	+	+	+	+
4. Амортизаційні відрахування	+	+	+	+	+	+	+
5. Інші прямі витрати	+	+	+	+	+	+	+
6. Загальновиробничі витрати	+	+	+	+	+	+	+
Виробна собівартість (п.1+п.2+п.3+п.4+п.5+п.6)	+	+	+	+	+	+	+

Такий поділ витрат одночасно використовується для калькулювання собівартості окремих видів готової продукції, здійснення контролю за дотриманням встановлених норм витрат, аналізу складу та структури витрат, визначення впливу факторів на їх зміну, прийняття різноманітних управлінських рішень щодо скорочення витрат, зміни асортименту та обсягів виробництва окремих видів продукції.

Перелік та склад витрат за статтями визначається в межах центрів витрат кожним підприємством самостійно і становить комерційну таємницю. При цьому основними критеріями вибору статей витрат традиційно вважаються: корисність та необхідність інформації; зручність практичного застосування; технологічні особливості виробничого процесу; оптимальне співвідношення кількості статей; питома вага статті у загальній сумі витрат; ступінь повторюваності витрат; економічна доцільність виокремлення; локанічність назви статті тощо.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції лісу доцільно відображати за більш широким переліком статей калькуляції в залежності виду господарської діяльності, зокрема:

- 1) Сировина і матеріали.
- 2) Купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
- 3) Паливо й енергія на технологічні цілі.
- 4) Зворотні відходи (вираховуються).
- 5) Основна заробітна плата.
- 6) Додаткова заробітна плата.
- 7) Відрахування на соціальні заходи.
- 8) Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
- 9) Витрати допоміжних виробництв.
- 10) Інші виробничі витрати.
- 11) Загальновиробничі витрати.
- 12) Супутня продукція (вираховується).

При розрахунку виробничої собівартості виникає необхідність формувати витрати для об'єктів обліку основного виробництва, утримання та експлуатації устаткування, допоміжного виробництва, незавершеного виробництва, загальновиробничої діяльності (управління структурними підрозділами), визначати особливості їх групування в процесі виробництва продукції лісового господарства і надання та переробки деревини.

Зокрема, за окремими статтями витрат основного виробництва відображаються:

1. Сировина і матеріали – вартість сировини і матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, утворюючи її основу або є необхідними компонентами при виготовленні продукції (робіт, послуг) та сприяють технологічному процесу.

Витрати сировини і матеріалів включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за їхньою фактичною собівартістю (обліковою ціною).

При застосуванні методу оцінки виробничих запасів за нормативними витратами відхилення від норм (наднормативні витрати) списуються не на виробничу собівартість виробленої продукції (робіт, послуг), а на собівартість реалізованої продукції.

В статтю включаються також витрати, пов'язані з використанням ресурсів природної сировини, включаючи рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів.

По лісозаготівлях в статтю включається тільки рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів. Всі матеріали, списані на лісозаготівлю (трос, дріт та інші) включаються у статтю де відображаються витрати щодо використаних придбаних виробів, робіт і послуг виробничого характеру в сторонніх підприємствах та організаціях.

Деревина власної заготівлі, передана для подальшої переробки, в межах лісгосподарського підприємства, включається в калькуляцію до продукції деревопереробки в цю статтю по виробничій собівартості

деревини, що склалася на нижньому складі, враховуючи сортименти деревини, породи, сортність, діаметр та інші параметри, які визначають якість та цінність деревини. Аналогічно, при виготовленні продукції деревообробки у її витрати включається виробнича собівартість продукції деревопереробки.

Фактичні витрати на допоміжні матеріали, що використовуються при виготовленні продукції (робіт, послуг) та для сприяння у виробничому процесі, віднесення яких безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнене, можливо відносити на собівартість за кошторисними ставками або пропорційно до витрат за нормою.

2. Купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій – вартість:

– придбаних матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, що використовуються при виготовленні продукції.

Передача напівфабрикатів власного виробництва з одного цеху до іншого для подальшого доопрацювання або з цеху на склад готової продукції для реалізації відображається за фактичною виробничою собівартістю;

– робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами різних форм власності.

До робіт і послуг виробничого характеру належать: здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробка сировини та матеріалів, які використовуються у виробництві, часткова обробка напівфабрикатів тощо за умови, що ці послуги відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції.

Вартість купівельних матеріалів, напівфабрикатів та комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру включається безпосередньо до собівартості окремих видів продукції виходячи з цін закупівлі, включаючи витрати на їх придбання.

3. Паливо й енергія на технологічні цілі – витрати на всі види палива й енергії (як одержані від сторонніх підприємств та організацій, так і виготовлені самим підприємством), що використовуються в процесі виробництва продукції.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі відносяться до собівартості окремих видів продукції на підставі показань контрольно-вимірювальних приладів або встановлених норм витрат на виробництво продукції.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі, віднесення яких до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включаються до собівартості продукції пропорційно до кошторисних ставок.

4. Зворотні відходи (вираховуються) – вартість зворотних відходів, що вираховується із загальної суми матеріальних витрат, віднесених на собівартість продукції.

Зворотні відходи оцінюються:

- за зниженою ціною вихідного ресурсу (ціною можливого використання), якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з підвищенням витрат (зниженням виходу готової продукції), для потреб допоміжного виробництва, виготовлення продукції переробки та деревообробки;

- за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам і організаціям.

Вартість списаних з витрат на виробництва і зданих на склад відходів відноситься на відповідний балансовий рахунок з обліку матеріальних цінностей.

В зв'язку з тим, що кількість відходів впливає на величину собівартості продукції, облік загальної величини одержаних відходів ведеться як на місцях їх виникнення, так і по конкретних виробках.

У разі, коли пряме віднесення одержаних відходів на собівартість окремих виробів і замовлень ускладнене, безповоротні відходи ураховуються загальною масою по всій продукції, а розподіл їх на окремі виробу здійснюється пропорційно до випущеної продукції.

На відміну від зворотних відходів, безповоротні відходи відображаються в обліку лише в кількісному виразі.

Відпуск на виробництво сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів і палива здійснюється на основі належно оформлених документів, у яких зазначаються необхідні параметри, їхня вага, об'єм, площа або кількість відповідно до діючих норм витрат, а також види продукції, для яких вони відпущені.

За будь-якого застосовуваного методу обліку витрат на виробництво фактичними витратами матеріалів на виробництво вважається фактичне їх використання на виготовлену і здану за призначенням згідно із спеціальними документами продукції.

При цьому фактичні витрати повинні бути підтвержені спеціальними розрахунками і звітами, в яких ці витрати порівнюються з витратами за нормами і розшифровуються відхилення від норм із зазначенням їх причин і винуватців.

5. Основна заробітна плата – витрати на виплату основної заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг за фактичним обсягом виконаних робіт і розцінками.

Заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається до собівартості відповідних видів продукції (груп однорідних видів продукції).

Частина основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), віднесення якої до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включається до собівартості на

основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисної ставки цих витрат на одиницю продукції.

Фактична заробітна плата цих робітників включається до собівартості окремих видів продукції та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок.

6. Додаткова заробітна плата – витрати на виплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих виробництвом відповідної продукції (робіт, послуг), включається до собівартості окремих видів (груп однорідних видів) продукції.

Додаткова заробітна плата (або її частина) робітників, зайнятих виробництвом відповідної продукції (робіт, послуг), пряме віднесення якої до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включається до собівартості на основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисної ставки цих витрат, розрахованої на одиницю продукції.

7. Відрахування на соціальні заходи – нарахування єдиного соціального внеску за відповідними ставками (на 2022 р. – діє ставка 22%) та інші види соціального страхування.

Суми відрахувань включається до витрат виробництва за умови, що витрати на оплату праці, на які вони нараховані, відносяться до витрат виробництва.

8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування:

- амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і предметів із складу основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів;

- витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів (технічний огляд, технічне обслуговування);

- витрати на ремонт, що здійснюється для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів;

- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами;

- витрати на утримання цехових транспортних засобів;
- інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування, інших необоротних матеріальних активів.

До цієї статті також відносяться витрати на утримання і експлуатацію устаткування, яке використовується на лісосічних роботах, нижньоскладських лісозаготівельних операціях, на утримання та експлуатацію локомотивів і пересувного складу, лісовозних автомобілів, причепів, тракторів та гужового транспорту, зайнятих перевезенням деревини, а також витрати по утриманню утримання лісових автомобільних доріг (лісогосподарського та протипожежного призначення).

Вартість послуг лісовозного транспорту відноситься на собівартість продукції лісозаготівель за цільовим призначенням (комплексно) виходячи із кількості відпрацьованих машино-змін на перевезенні деревини.

Витрати на утримання та експлуатацію лісових автомобільних доріг (лісогосподарського та протипожежного призначення) цілком відносяться на собівартість продукції лісозаготівель по фактичних витратах.

Витрати на утримання залізничних шляхів включаються до складу даної статті через собівартість утримання і експлуатацію локомотивів.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування кожного цеху відносяться тільки ті види продукції (робіт, послуг), що виготовляються в цьому цеху. До витрат на утримання та експлуатацію устаткування відноситься витрати на утримання цехового транспорту, засобами якого продукція та відходи перевозяться по внутрішньозаводських коліях: витрати на утримання авто і електрокарів, автомобілів, автотранспорту, паровозів, тепловозів та інших видів нетехнологічного транспорту.

Утримання і експлуатація спеціалізованого технологічного обладнання, яке використовується на лісосічних роботах, нижньоскладських, лісозаготівельних операціях (бензо- і електропиліт, сучкорізних пристроїв, трелювальних лебідок, стаціонарних і пересувних навантажувально-розвантажувальних механізмів, поточкових механізованих ліній і т. ін.) і у деревообробці до допоміжного виробництва не відносяться. У зв'язку з цим витрати, які пов'язані з роботою вказаних машин і пристроїв, враховуються як витрати на утримання і експлуатацію обладнання – без розподілу за видами механізмів.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування розподіляються між видами продукції (робіт, послуг) пропорційно основній заробітній платі або відпрацьованих машино-змін, об'єму діяльності, прямих витрат тощо. Конкретна база розподілу витрат визначається в наказі про облікову політику підприємства.

Якщо немає можливості розподілити витрати на утримання та експлуатацію за прямою ознакою, вони включаються до складу

загальновиробничих витрат.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування можуть групуватися за окремими статтями:

- витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих запасів (технічний огляд і технічне обслуговування);

- витрати на ремонт, що здійснюється для підтримання в робочому стані устаткування і транспортних засобів для одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів;

- сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами;

- витрати на утримання цехових транспортних засобів;

- інші витрати.

9. Витрати допоміжних виробництв – витрати на роботи і послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби. За єдністю складу витрат ця стаття комплексна і складається з різних за економічним змістом елементів сукупність яких характеризується показником виробничої собівартості продукції, робіт послуг одержаних від допоміжних виробництв.

10. Загальновиробничі витрати можливо групувати розрізі окремих статей витрат. Зокрема до них належать:

- витрати на управління виробництвом (утримання працівників апарату управління, службові відрядження, придбання спеціалізованої літератури);

- амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- суми сплачених орендарем платежів;

- витрати некапітального характеру (з удосконалення технологій, транспортне обслуговування, утримання основних засобів);

- витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу;

- витрати з охорони праці на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні їм для виконання професійних обов'язків;

- витрати на пожежну і сторожову охорону;

- плата за використання та обслуговування засобів сигналізації і надані для виробничих потреб послуги телефонного зв'язку;

- податки, збори та інші обов'язкові платежі безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається;

- витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів

природоохоронного призначення;

- витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів;
- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;
- витрати на виплату надбавок до заробітної плати;
- платежі зі страхування ризиків цивільної відповідальності;
- витрати цеху, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою за профілем виробництва працівників;
- витрати на утримання виробничих приміщень;
- компенсація робітникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту;
- сума матеріальної допомоги (премій, заохочень);
- сума вихідної допомоги працівникам;
- інші витрати цеху, дільниці – витрати на внутрішньогосподарське переміщення виробничих запасів і готової продукції, нестачі незавершеного виробництва природні втрати матеріальних цінностей в межах норм та втрати від браку за рахунок підприємства.

Загальновиробничі витрати кожного цеху шляхом розподілу включаються до собівартості продукції, що виготовляється тільки цим цехом (в тому числі до собівартості робіт, послуг, які виконуються для інших цехів).

11. Інші виробничі витрати – витрати, пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, надання послуг, які не враховані у вищеперерахованих статтях калькуляції, а також витрати щодо перевірки готової продукції на відповідність вимогам стандартів або технічних умов та нормативної документації.

Наприклад, при формуванні виробничої собівартості на лісопродукцію франко-нижній склад до неї відносять витрати на навантаження деревини в лісі, перевозку її з верхнього складу на нижній, розвантаження на нижньому складі, розкрязування та інші витрати, не враховані у перелічених статтях.

12. Супутня продукція (вираховується) – вартість супутньої продукції, одержаної одночасно з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам.

Попутна продукція самостійно не калькулюється. Її вартість, обчислена за визначеними цінами, вираховується із собівартості основної продукції.

Під час калькулювання продуктів, одержаних у комплексних виробництвах, вартість супутньої продукції виключається з підсумкової собівартості виробництва усього комплексу продуктів, а величина витрат, що залишається після цього, вважається витратами на основний (цільовий) продукт.

Супутня продукція оцінюється:

- за відпускними цінами за вирахуванням планової суми прибутку й витрат на реалізацію з врахуванням справедливої вартості;
- за плановою виробничою собівартістю аналогічного основного продукту в інших переділах. Якщо в різних технологічних процесах отримують один і той самий продукт, і в одному з них цей продукт вважають основним, а в інших – супутним, то виробничу собівартість продукту приймають як однакову в кожному з процесів;
- за ціною їх можливого використання – тільки для внутрішнього використання. Ціна можливого використання визначається як різниця між ціною матеріалу, що замінюється супутним продуктом (напівфабрикатом), і сумою додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою його до використання.

Підприємство своїм розпорядчим документом визначає, який варіант оцінки супутньої продукції воно застосовуватиме.

Супутня продукція, що призначається для подальшої переробки, відображається як рух напівфабрикатів у виробництві.

Господарську діяльність основних виробництв лісгосподарських підприємств забезпечують через процеси обслуговування допоміжні виробництва. Виділення допоміжного виробництва в самостійний вид здійснюють у тих випадках, коли обсяг робіт настільки великий, що вимагає ви členення самостійного підрозділу. Якщо обсяги допоміжного обслуговування невеликі і витрати незначні, то їх можна обліковувати безпосередньо у складі витрат основного виробництва.

Допоміжні виробництва в лісгосподарських підприємствах за характером виконуваних робіт і послуг поділяються на дві групи:

- ремонтно-механічні майстерні, сушильне господарство, інструментально-заготівельні майстерні, утримання і експлуатація автотранспортного парку, гужового транспорту, утримання лісовозних доріг та доріг лісгосподарського призначення, утримання і експлуатація спеціальних машин, утримання і експлуатація залізничного транспорту, утримання і експлуатація навантажувально-розвантажувальних і інших механізмів на нижніх складах, утримання і експлуатація лісопильних і шпалопильних, деревообробних верстатів і механізмів;
- виробництво теплової енергії, електростанції, котельні, водоканалізаційні, транспортні, спеціальні установки (станції), холодильні, компресорні, очисні споруди, промислове водопостачання.

Витрати допоміжних виробництв можливо групувати за скороченою номенклатурою статей калькуляції:

- матеріали (за вирахуванням відходів);
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;

- загальновиробничі (цехові) витрати;
- інші витрати.

До наведеного вище переліку статей можуть вноситися зміни з урахуванням особливостей технологій й організації допоміжних виробництв та їх питомої ваги у собівартості продукції.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними цехами для інших цехів свого підприємства, визначається виходячи з фактичної суми прямих (основних) витрат та загальновиробничих витрат.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються цехами для власних потреб, у тому числі поточний ремонт, визначається виходячи з прямих (основних) витрат.

Собівартість продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв, якщо вони повністю використовуються для власних потреб, окремо не калькулюється, а витрати на їх виробництво (матеріали, заробітна плата та на соціальне страхування) включаються до загальновиробничих (цехових) витрат.

При формуванні витрат за окремими видами допоміжних виробництв необхідно враховувати особливості їх технологічного процесу.

Сушильне господарство надає послуги основному виробництву у штучному сушінні лісоматеріалів (головним чином дощок та заготовок) до стану транспортної технологічної вологості. Розподіл витрат на сушіння лісоматеріалів проводиться за єдиною для допоміжних цехів номенклатурою статей витрат.

Наявність більш або менш постійного запасу невисушених лісоматеріалів дає змогу всі витрати, враховані сушильним цехом за звітний місяць, включати до собівартості основного виробництва (пиломатеріалів, заготовок, меблів, інших виробів деревообробки).

Підготовка деревообробного інструменту здійснюється в інструментально-заточувальних майстернях. Останні можуть бути спеціалізованими, якщо вони організовані для обслуговування певних основних виробництв (цехів). Витрати спеціалізованої майстерні відображаються безпосередньо у складі загальновиробничих витрат відповідного цеху. Витрати інструментально-заточувальних майстерень, що обслуговують усі або кілька цехів підприємства, збираються окремо і розподіляються між обслуговуючими цехами пропорційно до їх планових витрат на підготовку пил, ножів, фрез та інших засобів праці.

До складу енергетичного господарства підприємства входять: електростанції, енергетичні служби, теплоелектроцентраль, водонасосна станція, котельня.

Під час формування витрат для одержання різних видів енергії до енергетичних цехів включається вартість придбаної енергії, а також витрати на її переробку.

Витрати на електроенергію визначаються шляхом додавання до вартості придбання цієї енергії за встановленими тарифами таких витрат

підприємства:

- вартості матеріалів і запасних частин для утримання електромережі, обладнання підстанцій і трансформаторних пунктів;
- витрати на оплату праці чергових майстрів, електромонтерів, слюсарів та інших робітників, зайнятих обслуговуванням електромереж, обладнання підстанцій і трансформаторних пунктів;
- відрахування на соціальне страхування;
- амортизаційних відрахувань на погашення вартості основних засобів, які безпосередньо беруть участь у розподіленні електроенергії.

До складу паросилового господарства належать парові станції, котельні установки, водоканалізаційні магістралі, водонасосні станції.

Парові станції або котельні установки виробляють пару й гарячу воду для технологічних потреб, а також для двигунів і опалення. Витрати на виробництво пари, а саме витрати води, палива й допоміжних матеріалів включаються до калькуляції за фактичною виробничою собівартістю придбання ресурсу. До витрат паросилового господарства входять також витрати на утримання водоканалізаційних магістралей до цехів-споживачів.

У тарному цеху виготовляється тара для пакування готової продукції, виробленої на підприємстві. Витрати на виробництво тари враховуються за її видами (бочкова, ящикова тощо).

Вартість матеріалів, витрачених на виготовлення тари, та витрати на оплату праці робітників тарного цеху відносяться на відповідні види тари за прямою ознакою, а загальновиробничі витрати – розподіляються пропорційно до витрат на оплату праці виробничих робітників.

Витрати на ремонт тари враховуються окремо від витрат на виробництво нової тари.

До складу транспортного господарства належать спеціальні машини, автокари, автобуси, електрокари, залізничний транспорт тощо.

Витрати транспортних цехів формуються на основі фактичних даних використання транспортних машин, розподілу робочого часу цих машин між цехами-споживачами, а також діючих норм матеріальних, трудових і грошових витрат.

У допоміжних виробництвах лісового господарства враховуються також витрати на експлуатацію звичайних та спеціалізованих транспортних засобів. Виділення автолісовозів, штабелерів та інших механізмів у самостійні облікові одиниці можливе, якщо одними й тими ж машинами обслуговуються різні виробництва або процеси. У разі закріплення транспортних одиниць за певними підрозділами або процесами витрати, пов'язані з роботою цієї техніки, включаються безпосередньо до витрат на утримання та експлуатацію устаткування основного цеху.

Господарська діяльність лісгосподарських підприємств передбачає необхідність функціонування загальногосподарських і збутових

підрозділів, де формуються, відповідно, адміністративні витрати (рис. 7.2.2) і витрати на збут (рис. 7.2.3), які мають непрямий вплив на повну собівартість об'єктів діяльності.

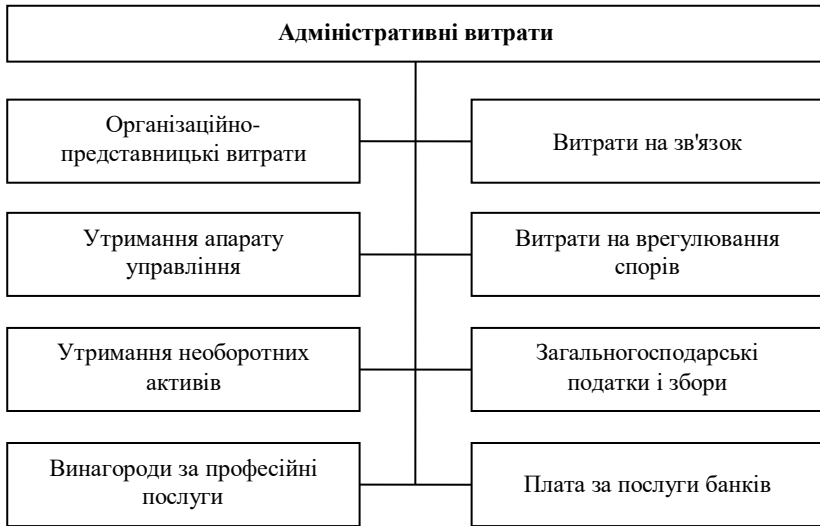


Рис. 7.2.2. Склад витрат на виконання загальногосподарських функцій управління

Рационально організований функціональний метод формування витрат забезпечує:

- можливість виявлення взаємозв'язку між формуванням витрат і функціями, що зумовлюють ці витрати;
- визначення напрямів використання ресурсів;
- обчислення повної собівартості продукції;
- оцінку результатів діяльності окремих підрозділів підприємства на підставі показників якості роботи, часу і витрат на виконання окремих функцій.

Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на підприємстві, не дають можливості його керівнику безпосередньо контролювати ці операції. В таких умовах виникає необхідність розділити підприємство на окремі сегменти або підрозділи й дозволити керівникам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно, надаючи їм більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень.



Рис. 7.2.3 Склад витрат на виконання функцій збутової діяльності

Особливості діяльності керівників і пов'язаної з нею відповідальності зумовлюють виокремлення чотирьох типів центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій.

Центри витрат є підрозділами підприємства, керівники яких відповідають лише за витрати. Більшість підрозділів підприємства є центрами витрат. Центри витрат можуть входити до складу інших центрів відповідальності або існувати окремо. Своєю чергою, центри витрат можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискретних витрат.

Центр технологічних витрат – центр витрат, у якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності. Своєю чергою, це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому, а результати діяльності – у натуральному вимірниках. У цьому разі можуть бути встановлені норми витрат на одиницю результату діяльності.

Центр дискретних витрат – центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру. В даному випадку нема прямого зв'язку між

витраченими ресурсами та отриманим результатом.

Як різновид центрів витрат можуть виділятися центри закупівель та центри управлінських витрат. Центр закупівель – це різновид центрів витрат (відділ постачання), що несе відповідальність за своєчасне і в повному обсязі постачання підприємства необхідними ресурсами в межах виділених на ці цілі лімітів.

Центр управлінських витрат – це різновид центру витрат, який відповідає за якісне виконання функцій управління. До даного типу центрів відповідальності відноситься апарат управління підприємства, з можливим поділом його на структурні складові (управління, відділи).

Центри доходів – це підрозділи маркетингово-збутової діяльності, керівники яких відповідають лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг і за витрати, пов'язані з їх реалізацією (співвідношення доходів і витрат).

Центрами прибутку називають підрозділи, керівники яких відповідають за фінансові результати діяльності центрів. Їх керівники мають змогу контролювати всі компоненти діяльності, від яких залежить величина прибутку: обсяги виробництва та продажу, ціни, витрати. Центри прибутку практично працюють як самостійні господарські одиниці.

У складі підприємства можуть виділятися центри відповідальні за фінансовий результат будь-якого виду і об'єкту діяльності. В центрах прибутку можуть перебувати нижчестоящі по ієрархії центри доходи і центри витрат.

Діяльність центрів прибутку забезпечує таку перевагу, як стимулювання активності і професійного зростання керівників, конкуренції між ними. Однак робота центрів прибутку має і такі недоліки, як: ускладнення стосунків між керівниками у разі тісного співробітництва підрозділів, що може загрожувати досягненню цілей підприємства і прагнення до короткотермінових результатів.

Центри інвестицій – це підрозділи, керівники яких відповідають за результати господарської діяльності щодо створеного прибутку, інвестиційних процесів, а також за ефективність формування та використання капітальних вкладень. Завданням центру є забезпечення отримання максимальної ефективності вкладених інвестицій, їх швидкої окупності.

Центри інвестицій можуть поділятися на сегменти, які, в свою чергу, можуть бути:

- господарські – це частина підприємства, яка задіяна у створенні об'єктів діяльності;
- географічні (територіальні) – це окремі частини підприємства, які відокремлені в географічних регіонах, що можуть бути як на території України так і за кордоном.

Кожний центр відповідальності підприємства вносить свій внесок у кінцевий фінансовий результат (у вигляді формування доходу або здійснення витрат) і має нести відповідальність за свої дії щодо діяльності.

Переваги переходу до управління за центрами відповідальності очевидні. Поділяючи відповідальність між підрозділами, ми визначаємо, хто і за що на підприємстві реально відповідає, отримуємо можливість оцінити результати і оперативно скоординувати дії підрозділів, створити грамотну систему мотивації персоналу для виконання поставлених завдань. Увага керівник підрозділу концентрується на показниках роботи ввіреного його центру, підвищується оперативність і обґрунтованість прийняття управлінських рішень. У вищого керівництва, навпаки, вивільняється час для виконання стратегічних завдань.

По суті місце центрів відповідальності – це структурні (організаційні) одиниці які характеризуються просторовою або функціональною відповідальністю. В них здійснюється первісне споживання ресурсів і формуються доходи, організовується облік з метою контролю і управління ввірених їм показників.

У кінцевому підсумку, центром прибутку завжди є керівник підприємства, а центром інвестицій – засновники, які приймають рішення про залучення додаткових ресурсів і розподілом прибутку.

У масштабах всього підприємства, як правило, центр інвестицій збігається з центром прибутку і, в такому випадку, центр відповідальності визначають як центр прибутку й інвестицій.

Таким чином, тип центру відповідальності визначає права і відповідальність структурного підрозділу за призначені йому показники, які є складовою частиною фінансового результату підприємства в цілому.

7.3. Калькулювання собівартості продукції лісових ресурсів

Для ефективного контролю витрат недостатнім є лише їх просте накопичення відповідно до використаних ресурсів. Принциповим є те, що облік витрат – це спосіб відображення їх елементів у сукупності в системі рахунків за об'єктами господарської діяльності, видами продукції (робіт, послуг) і місцем відповідальності та спосіб калькулювання – розрахунку витрат, відображених на аналітичних рахунках, що припадають на калькуляційну одиницю.

Калькулювання – це сукупність прийомів процесу розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) які створюються на підприємстві, а результат цього процесу називають калькуляцією.

Калькуляція – це заключний етап обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якого визначеними прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції.

Калькуляція – це представлений у табличній формі бухгалтерський

розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу чи партії виробів, а також на здійснення робіт і послуг. Вона слугує основою для визначення середніх витрат виробництва в часі і собівартості продукції. Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Калькулювання – це необхідна умова для обґрунтування цін та виявлення прибутковості об'єктів діяльності.

Калькулювання буває різних видів, а саме за:

- часом формуванням витрат: попереднє (кошторисне, проектне, планове, бюджетне, нормативне); очікуване (провізорне); звітне (фактичне); стратегічне.

Кошторисне (проектне) – розрахунок передбачуваної собівартості інноваційного виду продукції для підприємства.

Планове (бюджетне) – відображає допустимий розмір витрат на об'єкт діяльності, що передбачається досягти на підприємстві.

Нормативне – передбачає визначення витрат за діючими нормами використання ресурсів на створення об'єктів діяльності.

Очікуване (провізорне) – розрахунок собівартості в якому використовуються як фактичні дані так і планові: наприклад, звітні дані за I – III квартали і планові за IV квартал. Це калькулювання використовують для визначення очікуваних (попередніх) фінансових результатів та для планування на наступний рік.

Фактичне (звітне) – відображає досягнутий рівень витрат від використання ресурсів в процесі створення об'єктів діяльності. Звітна калькуляція складається на підставі відображених фактичних витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

У звітну калькуляцію включаються витрати і втрати, які не були передбачені плановою калькуляцією. Це витрати, пов'язані з відхиленням від встановленого технологічного процесу, надпланові втрати від браку. Звітна калькуляція відображає всі витрати на виробництво продукції за звітний період.

Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними), дозволяє проводити аналіз собівартості продукції і визначити резерви її зниження, показує величину невикористаних можливостей, втрат за минулий період, а також характеризує зусилля підприємства на зниження витрат виробництва.

Стратегічне – виявлення витрат, які будуть понесені в майбутньому на певних етапах життєвого циклу продукту, тобто на протязі його існування.

- обсягом витрат які включають в собівартість: технологічне (операційне); виробниче (цехове); повне; цільове; інжинірингове.

Технологічне (операційне) – визначає суму витрат на здійснення технологічного процесу виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг).

Виробниче (цехове) – включає всі витрати в структурному підрозділі (внутрішні і зовнішні) на виробництво готової продукції (здійснення технологічного процесу та управління і обслуговування виробництва в межах цеху).

Повне – при розрахунку собівартості використовуються всі операційні (виробничі, адміністративні, збутові, соціальні і невиробничі) витрати підприємства.

Цільове – відображає витрати як різницю між цільовою ціною і цільовим прибутком.

Інжинірингове – здійснюється на основі системного, комплексного аналізу чинників, що впливають на витрати пов'язані з виготовленням продукту, або послуги. Використовується для забезпечення необхідного рівня цільових витрат, або за рахунок визначення характеристик продукту, який можна поліпшити скоротивши витрати без функціонального призначення продукції, або за рахунок усунення з конструкції непотрібних функцій, які роблять її більш трудомісткою, за які споживачі не виявляють бажання платити.

- рівнем охоплення підприємств: індивідуальне; територіальне; галузеве.

Індивідуальне – показує витрати, які несе окреме підприємство на виробництво певного виду продукції.

Територіальне – свідчить про середні витрати підприємств, які виробляють однорідну продукцію на певній території.

Галузеве – визначає собівартість за витратами підприємств, які виробляють однорідну продукцію в цілому по країні.

- тривалістю розрахункового періоду: щомісячне; квартальне; річне; періоду робіт (цикл, фаза, переділ, стадія); після закінчення робіт (замовлення).

Щомісячне – показує витрати які несе підприємство на виробництво продукції у певному місяці.

Квартальне – свідчить про середні витрати підприємства на однорідну продукцію за певний квартал.

Річне – визначає собівартість за витратами підприємства на однорідну продукцію в цілому за рік.

Калькулювання за період робіт – свідчить про витрати на об'єкт обліку в межах окремого циклу, фази, переділу чи стадії технологічного процесу. Складність його залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

Калькулювання після закінчення робіт (замовлення) – дозволяє визначати собівартість об'єктів за витратами на закінчений технологічний процес виробництва кожного індивідуального виробу.

Калькуляції складаються щомісячно. Крім того, використовуються

квартальні і річні звітні калькуляції.

Фактична собівартість виробів, на які складаються квартальні і річні калькуляції, розраховується як середньозважена величина. Для цього витрати по кожній статті за квартал (рік) складаються і діляться на кількість виробів, вироблених за цей період (квартал, рік).

Калькуляції складаються в розгорнутому виді, а по статті «Сировина і матеріали» – по групах матеріалів, які приводяться в кількісному і вартісному вираженні, що значно збільшує аналітичні можливості калькуляції.

- складом об'єктів діяльності: валове; товарне; реалізації; незавершеного виробництва.

Валових обсягів діяльності – показує собівартість всього обсягу виробленої продукції.

Товарних об'єктів – свідчить про собівартість визначеного обсягу продукції для реалізації покупцям.

Реалізованих об'єктів діяльності – визначає собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) покупцям.

Незавершеного виробництва – включає вартість об'єктів діяльності, що не пройшли всі етапи обробки, передбачені технологічним процесом, а також які не повністю укомплектовані та не пройшли технічний контроль. До складу незавершеного виробництва включаються:

- вироби, деталі та вузли, які не пройшли всіх стадій (фаз, переділів), що передбачені технологічним процесом, і не закінчені обробкою;

- продукція, обробку якої закінчено, але яка прийнята відділом технічного контролю, а також прийнята ним, але з певних причин не здана на склад;

- вироби, проходять стадію випробування або спеціального налагодження, зумовленого договором із замовником;

- готова продукція, що не пройшла затарювання та пакування на місці виробництва, якщо це передбачено технологічним процесом;

- деталі і напівфабрикати власного виробництва, що підлягають подальшій обробці;

- виправлений брак у виробництві.

У лісогосподарській діяльності – це лісоматеріал, який знаходиться у лісосіках та верхніх складах, продукція лісу в переробці та вироби деревообробки.

Процес калькулювання собівартості продукції включає: розмежування витрат на виробництво між закінченою продукцією й незавершеним виробництвом; розрахунок витрат на забраковану продукцію; оцінювання відходів виробництва і побічної продукції; визначення суми витрат, яка належить до основних готових виробів; розподіл витрат між видами продукції; розрахунок собівартості одиниці продукції.

У процесі калькулювання застосовують калькуляційні одиниці – економічно-однорідні і стійкі у часі одиниці виміру самих об'єктів

калькулювання, що відображають кількісну сторону продукції, товарів, робіт, послуг.

Об'єктом калькуляції залежно від особливостей продукції, яка випускається та характеру технологічного процесу можуть бути: технологічний переділ, деталоперація, деталь, складальна операція (вузол), виріб в цілому, замовлення на виготовлення декількох виробів, одиниця ремонтоскладності.

Об'єкт калькулювання – це та продукція, робота, послуга собівартість яких обчислюється. За технологічною складністю об'єкти калькулювання поділяють на прості та складні. При цьому вони можуть бути основні, супутні і побічні. За своїми технічними й іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Для кожного об'єкту калькулювання обирається калькуляційна одиниця – одиниця його кількісного виміру.

Калькуляційні одиниці поділяються на окремі види в залежності від одиниць вимірювання. Вони бувають:

- натуральні – характеризують об'єкти діяльності у фізичних одиницях виміру за якими вони реалізуються покупцям і відображають їх специфіку. Можливо застосовувати укрупнені натуральні одиниці – 10, 100, 1000 одиниць;

- умовно-натуральні – відображають кількість однорідних об'єктів діяльності в умовних одиницях (умовна пара взуття, умовна банка консервів);

- умовні – передбачають певний вміст корисної речовини в об'єктах діяльності (кормових одиницях);

- трудові – характеризують обсяг роботи, що необхідна для створення об'єктів діяльності (нормо-години);

- комплексні – відображають одночасно декілька характеристик створених об'єктів діяльності (т/км; машино-година; машино-змінa);

- одиниці часу виробництва (година, день, змінa);

- вартісні – передбачають оцінку об'єктів діяльності в грошових одиницях виміру;

- експлуатаційні – характеризують створені об'єкти діяльності за показниками потужності, продуктивності, параметрами використання.

Крім калькуляційних одиниць (натуральних, умовно-натуральних, експлуатаційних, приведених, одиниць часу), які є загальними об'єктами калькуляції, лісогосподарські підприємства використовують спеціальні калькуляційні одиниці, зокрема:

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

- гектар (10000 кв. м) – по лісових культурах, насадженнях у ярах, балках, пісках, полезахисних лісових смугах, плантаціях, лісонасінневих

дільницях, лісонасадженнях, пройдених рубками формування та оздоровлення лісів, наземних винищувальних засобів боротьби, проведених у лісонасадженнях, лісовпорядних роботах тощо;

– кілометр – по дорогах лісгосподарського і протипожежного призначення, по розрубаних і розчищених кварталних і граничних кварталних просіках, упоряджених нових протипожежних розривах тощо.

Крім деревної продукції лісу важливими об'єктами калькулювання в лісгосподарських підприємствах є недеревні види рослинної сировини та продукція її переробки. До об'єктів калькулювання недеревної продукції лісу відносяться:

– лікарські, харчові та технічні рослини (бруньки, листя, трава, квітки та суцвіття, корені, кореневища та цибулини);

– плоди і насіння дикорослих дерев, ягід, рослин: плодових (яблуня, груша, алича, горобина, калина, дерен, черемха, глід, обліпіха); ягідних (журавлина, лохина, чорниця, брусниця, малина, ожина, суниця); горіхоплідних (ліщина, фундук, бук, дуб);

– сировинні ресурси деревної зелені (заготівля зелені та її переробка на вітамінне борошно);

– гриби як харчовий продукт, що містить унікальний комплекс поживних і лікарських речовин;

– сіно сінокосів і зелена маса пасовищ для тварин;

– деревні соки одних з цінних та поживних лісових продуктів, який заготовлюється з берези, клена, граба, бука та ін.

– продукція бджільництва (мед, прополіс, віск, маточне молоко, бджолина отрута);

– продукція полювання – добуті шляхом полювання туші мисливських тварин, їх частини (м'ясо, субпродукти, шкури, роги, черепа, ікла тощо), а також відловлені живі мисливські тварини, сувеніри;

– нерудні копалини (торф, пісок, глина, каміння, янтар);

– продукція рибництва – продукція природного і штучного відтворення цінних видів водних живих ресурсів шляхом вирощування рибопосадкового матеріалу, товарної продукції у природних водоймах;

– очерет – багаторічна водяна або болотна трав'яниста рослина родини злакових з високим стеблом і розлогою пірамідальною волоттю, що використовується як матеріал в будівництві та для опалювальних систем.

Одиницею калькулювання продукції цехів з деревообробки лісгосподарських підприємств може виступати один квадратний метр виробів. Облік витрат на виробу деревообробних цехів здійснюється за всіма статтями витрат. Виробничі витрати на продукцію деревообробних цехів поділяються на:

• прями, до яких відносять: вартість матеріалів (дошка, брус, планка, рейка, фарба, лак тощо); витрати на оплату праці та інші прями витрати;

- загальновиробничі, до яких відносять вартість електроенергії, теплоенергії, амортизацію приміщення і обладнання, витрати на оплату праці цехового персоналу та інші витрати, які неможливо віднести на певний столярний виріб.

Окремим об'єктом калькулювання є роботи з лісозбереження та лісовідновлення. Зазначене пов'язане з вагомим значенням цих заходів для розвитку економічної системи держави та необхідністю фінансування витрат на збереження лісового фонду та лісовідновлення за рахунок бюджетних коштів.

При цьому до робіт з лісовідновлення слід віднести:

- лісогосподарські роботи (лісосіки та рубки догляду, санітарні рубки і підсочка лісу);
- лісозахисні роботи (експедиційні роботи, наземні винищувальні міри боротьби в осередках шкідників і хвороб, ґрунтові розкопки, виробництво біологічних препаратів та інші роботи);
- гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи (осушення лісових площ, рубка трас, ремонт і утримання зрошувальних систем);
- лісокультурні роботи (посів лісу на ярах, балках, пісках та інших непридатних землях, посадка лісу, реконструкція насаджень, догляд за лісовими культурами, закладка маточних плантацій з доглядом і зрошенням, розкорчування площі, закладка лісонасінневих плантацій з доглядом, викопка і сортування посадкового матеріалу, придбання посадкового матеріалу та інші роботи);
- протипожежні заходи (влаштування нових протипожежних розривів, мінералізованих смуг та догляд за ними, ремонт і утримання доріг лісогосподарського і протипожежного призначення, утримання тимчасових пожежних сторожів, утримання транспорту, пожежників, гасіння лісових пожеж, утримання представників поліції).

Калькуляційна одиниця продукції повинна відповідати одиниці вимірювання, прийнятій у стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції і в плані виробництва продукції в натуральному виразі. Якщо в плануванні використовуються дві одиниці вимірювання кількості продукції, що випускається, калькуляційною одиницею є одна із цих одиниць. Собівартість одиниці продукції в другому вимірюванні визначається в цілому, без виділення окремих статей витрат.

Якщо за одиницю вимірювання обсягу виробництва використовуються умовно-натуральні показники (наприклад, мінеральні добрива в умовних одиницях, виходячи із складу корисної речовини, – у хімічній промисловості, умовний ящик скла – у скловиробництві), то ці ж показники є калькуляційними одиницями.

Залежно від характеру і виду виробництв застосовуються такі способи калькулювання собівартості одиниці продукції:

- спосіб розрахунку за прямими ознаками;

- спосіб додавання витрат;
- спосіб виключення витрат;
- коефіцієнтний спосіб;
- пропорційний (індексний) спосіб;
- комбінований спосіб;
- нормативний спосіб.

Спосіб розрахунку за прямими ознаками – застосовується коли об'єкт калькулювання співпадає з об'єктом обліку виробничих витрат (як, приклад, заготівля березового соку, насіння лісових культур, вирощування новорічних ялинок тощо).

Спосіб додавання витрат – використовується коли собівартість одиниці продукції визначається шляхом складання витрат за окремими етапами виробництва (як, приклад, виробнича собівартість лісоматеріалів визначається як сума витрат на їх заготівлю у лісосіках та проведення робіт на верхніх та нижніх складах).

Спосіб виключення витрат – полягає в тому, що від загальної суми витрат на виробництво виключається вартість побічної продукції одержаної в процесі заготівлі лісопродукції, переробки сортиментів, обробки пилопродукції.

Коефіцієнтний спосіб – застосовується для визначення собівартості одночасно одержаних від одного виробництва декількох видів продукції в аналітичному розрізі за якісними характеристиками (як, приклад, окремі сортименти при розкрязуванні хлестів, пилопродукція, продукція деревообробки).

Сутність розрахунків зводиться до того, що всі продукти у відповідності з коефіцієнтами переводяться в умовні одиниці, після чого визначається їх собівартість, а потім калькулюється собівартість одиниці кожного продукту. У процесі калькуляції продукції лісу можливо використати коефіцієнти, які характеризують співвідношення між діючими цінами на окремі види продукції за якісними характеристиками.

Пропорційний (індексний) спосіб калькулювання собівартості одиниці продукції використовується у виробництвах, де одночасно отримують декілька видів продукції. При всіх різновидностях баз і варіантів розподілу витрат, сутність цього способу калькулювання полягає в тому, що собівартість сукупного випуску продуктів розподіляється між продуктами пропорційно обраній базі, а собівартість одиниці продукції розраховується по кожному виду прямим способом. Як, приклад, в універсальних комплексних структурних підрозділах лісгосподарських підприємств базою розподілу можуть бути прямі витрати сировини і матеріалів, нарахування прямої оплати праці, планова (нормативна) виробнича собівартість.

Комбінований спосіб – передбачає використання для розрахунку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) декількох способів

одночасно.

Якщо, в процесі заготівлі і переробки лісових ресурсів використовується попередільний метод формування витрат, то в кожному переділі можуть застосовуватись різні способи калькулювання. До окремого переділу в лісгосподарській діяльності можна віднести процеси: заготівлі (1-й переділ), переробки (2-й переділ) і в операціях з деревиною – деревообробку (3-й переділ).

При цьому, обчислюють собівартість продукції кожного переділу, як готової продукції і можливої сировини для забезпечення виробництва в наступних технологічних переділах.

Наприклад, при заготівлі деревини (1-й переділ) формується собівартість одержаних сортиментів лісопродукції, частина яких реалізується, а інша частина використовується лісгосподарським підприємством для власних потреб. Фактична собівартість використаних сортиментів лісгосподарським підприємством в процесі лісопиляння формує виробничу собівартість пиломатеріалів (2-й переділ), частина яких знову може бути реалізована, а, відповідно, використані пиломатеріали в процесі подальшої деревообробки на підприємстві формують виробничу собівартість готових виробів деревообробки (3-й переділ).

Нормативний спосіб – передбачає попереднє складання нормативної калькуляції виробничої собівартості на основі діючих норм використання ресурсів і технологічного процесу. Після цього організовується облік зміни діючих норм, що дозволяє визначити нормативну собівартість на кожний момент.

Спосіб калькулювання визначається сукупністю прийомів обчислення собівартості виду продукції і її одиниць. Предметом калькуляції є те, що в ній відбивається, тобто витрати (витрати виробництва) підприємства, що утворюють собівартість продукції. З іншого боку, калькуляція використовується в бухгалтерському обліку для грошової оцінки окремих об'єктів обліку.

Процес обліку виробництва закінчується обчисленням виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за кожним аналітичним рахунком (об'єктом витрат), які використовувалися для відображення господарських операцій за субрахунками першого (другого) порядків до рахунку 23 «Виробництво».

Перед обчисленням виробничої собівартості здійснюють закриття аналітичних рахунків, тобто підрахунок фактичних витрат виробництва та обсягів об'єктів калькуляції (продукції, робіт, послуг). Виходячи з особливостей лісгосподарської діяльності, при закритті аналітичних рахунків виробництва необхідно здійснити наступне:

- 1) визначити аналітичні рахунки допоміжних виробництв, діяльність яких характеризувалася тільки внутрішніми потребами;
- 2) визначити, які допоміжні виробництва крім внутрішньої діяльності, надавали послуги зовнішнім замовникам і суму одержаних доходів;

3) розділити виробництва за аналітичними рахунками субрахунку 231 «Витрати на ведення лісового господарства» на ті, які брали участь в лісогосподарських заходах, які забезпечують формування запасів лісових ресурсів, і ті, які крім цієї діяльності, здійснювали одночасно реалізацію продукції зовнішнім замовникам (насіння і садивного матеріалу лісових культур) з розрахунком одержаного доходу;

4) виділити аналітичні рахунки виробництв, де здійснювався облік витрат за рахунок бюджетних коштів;

5) сформувати виробництва, за якими необхідно здійснювати обчислення виробничих витрат і калькулювання фактичної собівартості виготовленої готової продукції, наданих послуг і виконаних робіт.

Безпосередній розрахунок виробничої собівартості здійснюється на підставі фактичних витрат за кожним аналітичним рахунком відповідно до обсягів господарської діяльності в калькуляційних одиницях.

За більшістю об'єктів витрат лісогосподарські підприємства здійснюють прямий розрахунок виробничої собівартості. Він полягає в тому, що фактичні витрати визначаються по кожному з основних і допоміжних виробництв за мінусом супутніх доходів, а собівартість калькуляційної одиниці обчислюється шляхом ділення визначених витрат на їх кількість.

Розглянемо на декількох умовних прикладах порядок калькулювання різних видів продукції лісу в лісогосподарських підприємствах.

Приклад 1. За даними інвентаризації і обліку станом на 31.12.2021 року витрати незавершеного виробництва при лісозаготівлі становили 14118 грн. У продовж 2022 року лісогосподарським підприємствам від лісозаготівлі було одержано лісоматеріал сосни за якістю класу А – 200 м³, класу В – 400 м³, класу С – 500 м³, класу D – 1000 м³, довгомірний лісоматеріал сосни – 20 м³, лісоматеріал породи береза класу якості D – 50 м³, деревина дров'яна промислового використання – 50 м³ в щільній мірі, деревина дров'яна непромислового використання – 200 м³ в щільній мірі та хмиз 10 м³ в щільній мірі.

За 2022 рік витрати на лісозаготівлю становили 825410 грн. Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2022 року за даними інвентаризації і обліку становили 12000 грн.

Надходження лісопродукції в лісогосподарських підприємствах відбувається в процесі лісозаготівлі який включає:

- лісорубочні роботи (підготовка лісорубочних ділянок, вирубка лісу);
- вивезення лісопродукції. Витрати на етапі вивезення лісової продукції складаються з витрат на трелювання деревини, на вантаження і на транспортні засоби, доставку продукції на склади (верхній та нижній). У разі реалізації продукції замовникам на стадії вивезення, до витрат включаються тільки витрати на лісорубочні роботи;

- складські лісозаготівельні роботи об'єднують витрати на виконання робіт по зберіганню лісопродукції.

Зазначені етапи виробничого процесу лісозаготівлі є об'єктами обліку витрат, які групуються за певними статтями. Кожний окремий етап лісозаготівлі включає свої витрати на проведення робіт, пов'язаних з даним етапом лісозаготівлі. Статті витрат окремого етапу виробництва складають собівартість робіт даного етапу. Витрати всіх трьох етапів складають собівартість лісозаготівлі.

Розрахунок виробничої собівартості лісоматеріалів одержаних від заготівлі наведемо в табл. 7.3.1.

Таблиця 7.3.1

Формування витрат та калькулювання виробничої собівартості лісоматеріалів від лісозаготівлі

№	Зміст операції	Сума, грн.
1	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2021 р.	14118
Формування витрат в 2022 році		
2	Сировина і матеріали:	825410
2.1	– рента плата	
3	Покупні матеріали, роботи і послуги виробничого характеру	
4	Паливо і енергія на технологічні цілі	
5	Основна заробітна плата	
5.1	– звалювання дерев, зрізування гілок і сучків, збирання та складання в купу, розкрязування	
5.2	– трелювання	
5.3	– складання в штабель	
5.4	– інші допоміжні роботи	
6	Додаткова заробітна плата	
7	Відрахування на соціальні заходи	
8	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	
9	Загальновиробничі (цехові) витрати	
10	Інші виробничі витрати	
11	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2022 р.	12000
12	Виробнича собівартість (п.1 + п.2 + п.3 + п.4 + п.5 + п.6 + п.7 + п.8 + п.9 + п.10 – п.11)	827528
13	Оприбутковано продукцію:	
	– лісоматеріал сосни класу:	
	• А – 200 м ³	90656
	• В – 400 м ³	151092
	• С – 500 м ³	176280
	• D – 1000 м ³	327380
	– довгомірний лісоматеріал сосни – 20 м ³	4029
	– лісоматеріал породи береза класу D – 50 м ³	12591
	– деревина дров'яна промислового використання – 50 м ³	15000
	– деревина дров'яна непромислового використання – 200 м ³	50000
	– хмиз 10 м ³	500
Разом		827528

Калькулювання виробничої собівартості лісоматеріалів від лісозаготівлі здійснюється за наступними кроками:

1. Розраховуються виробничі витрати пов'язані із заготівлею готових лісоматеріалів в цілому за звітний період:

$$\text{ВВП} = \text{НВП} + \text{ПВЛ} - \text{НВК}$$

де ВВП – виробничі витрати пов'язані із заготівлею готових лісоматеріалів у звітному періоді; НВП – незавершене виробництво при заготівлі лісоматеріалів на початок звітного періоду; ПВЛ – поточні виробничі витрати пов'язані з заготівлею лісоматеріалів у звітному періоді; НВК – поточні виробничі витрати пов'язані з заготівлею лісоматеріалів на кінець звітного періоду.

$$827528 \text{ грн.} = 14118 + 825410 - 12000$$

2. Визначається справедлива вартість побічної (супутньої) продукції одержаної при лісозаготівлі.

Для визначення вартості побічної продукції можливо використати два методи:

1) шляхом пропорційного розподілу витрат на виробництво виходячи з продажної ціни кожного виду продукції. Цей метод може застосовуватися:

- або на етапі виробничого процесу, коли продукцію вже можливо відокремити одну від одної;

- або в момент завершення виробництва продукції;

2) за чистою вартістю реалізації побічної продукції. Чиста вартість реалізації – це заздалегідь визначена ціна продажу при звичайній діяльності за мінусом оцінених витрат на завершення операцій з виробництва та реалізації продукції. Попередні оцінки таких витрат базуються на найбільш достовірних подіях, які існували на момент їх проведення.

В нашому прикладі, для оцінки побічної продукції використаємо величину її чистої вартості. При цьому, до побічної продукції буде віднесено деревину дров'яну промислового використання за ціною 300 грн. за 1 м³ в щільній мірі, деревину дров'яна непромислового використання за ціною 250 грн. за 1 м³ в щільній мірі та хмиз за ціною 50 грн. за 1 м³ в щільній мірі.

Тоді чиста вартість побічної продукції від лісозаготівлі буде становити:

$$65500 \text{ грн.} = 50 \text{ м}^3 \times 300 \text{ грн.} + 200 \text{ м}^3 \times 250 \text{ грн.} + 10 \text{ м}^3 \times 50$$

3. Визначаємо виробничі витрати на заготівлю основної готової продукції:

$$762028 \text{ грн.} = 827528 \text{ грн.} - 65500 \text{ грн.}$$

4. Здійснюється розрахунок виробничої собівартості знеособленого 1 м³ деревини готової продукції без диференціації за сортиментами, породами, сортами і розмірами.

Заготівля всіх різновидностей цих лісоматеріалів здійснюється в єдиному технологічному процесі і в готовому стані оцінюється по його завершенню. Крім того, відхилення в собівартості їх заготівель в залежності від окремих характеристик (за виключенням діаметра) незначні.

При цьому виробнича собівартість знеособленого 1 м³ деревини основної готової продукції буде становити:

$$351,16 \text{ грн.} = 762028 \text{ грн.} : (200 \text{ м}^3 + 400 \text{ м}^3 + 500 \text{ м}^3 + 1000 \text{ м}^3 + 20 \text{ м}^3 + 50 \text{ м}^3)$$

5. Розраховується виробнича собівартість 1 м³ кожного виду готової продукції.

Для цього встановлюються вартісні співвідношення між окремими видами готової продукції на основі порівняльного аналізу цін їх реалізації в залежності від якісних характеристик. У відповідності з оцінкою сортиментам присвоюють ціновий коефіцієнт. Якість одного сортименту приймається за базову і йому як еталону присвоюють коефіцієнт 1. Решта сортиментам у відповідності з їх якісною оцінкою встановлюють інші цінові коефіцієнти (вищі чи нижчі). Чим вища якість сортиментів порівняно з еталоном, тим вище назначається ціновий коефіцієнт. Співвідношення вказаних цінових коефіцієнтів визначається за цінами реалізації на сортименти без ПДВ, що склалися в лісгосподарському підприємстві.

Як приклад, ціни реалізації за 1 м³ сортиментів в лісгоспі у звітному періоді становили: лісоматеріал сосни класу А – 1800 грн., В – 1500 грн., С – 1400 грн., D – 1300 грн., довгомірний лісоматеріал – 800 грн., лісоматеріал породи береза класу D – 1000 грн.

За базову якість сортиментів було прийнято лісоматеріал сосни класу С ціною 1400 грн. за 1 м³ – коефіцієнт 1,0. Тоді, коефіцієнти лісоматеріалів будуть становити сосни класу А – 1,2857 (1800 грн. : 1400 грн.), В – 1,0714 (1500 грн. : 1400 грн.), D – 0,9286 (1300 грн. : 1400 грн.), довгомірного лісоматеріалу – 0,5714 (800 грн. : 1400 грн.), лісоматеріалу породи береза класу D – 0,7143 (1000 грн. : 1400 грн.).

Після цього визначаємо умовну величину загального обсягу лісоматеріалів з врахуванням коефіцієнтів якості:

$$2161,4 \text{ м}^3 = 200 \text{ м}^3 \times 1,2857 + 400 \text{ м}^3 \times 1,0714 + 500 \text{ м}^3 \times 1,0 + 1000 \text{ м}^3 \times 0,9286 + 20 \text{ м}^3 \times 0,5714 + 50 \text{ м}^3 \times 0,7143 = 257,1 + 428,6 + 500,0 + 928,6 + 11,4 + 35,7$$

При цьому виробнича собівартість 1 м³ умовної величини лісоматеріалів з врахуванням коефіцієнтів якості буде становити:

352,56 грн. = 762028 грн. : 2161,4, тоді, відповідно, лісоматеріалів сосни класу А – 453,28 грн. (352,56 грн. x 1,2857), В – 377,73 грн. (352,56 грн. x 1,0714), С – 352,56 грн. (352,56 грн. x 1,0), D – 327,38 грн. (352,56 грн. x 0,9286), довгомірного лісоматеріалу – 201,45 грн. (352,56 грн. x 0,5714), лісоматеріалу породи береза класу D – 251,82 грн. (352,56 грн. x

0,7143).

За наслідком таких розрахунків сума виробничих витрат за собівартістю на сортименти з врахуванням коефіцієнтів має дорівнювати їх загальній вартості за якою здійснювався розрахунок собівартості знеособленого 1 м³ деревини.

$$762028 = 453,28 \text{ грн.} \times 200 \text{ м}^3 + 377,73 \text{ грн.} \times 400 \text{ м}^3 + 352,56 \text{ грн.} \times 500 \text{ м}^3 + 327,38 \text{ грн.} \times 1000 \text{ м}^3 + 201,45 \text{ грн.} \times 20 \text{ м}^3 + 251,82 \text{ грн.} \times 50 \text{ м}^3 = 90656 + 151092 + 176280 + 327380 + 4029 + 12591$$

Приклад 2. У 2019 році у лісопильному цеху лісогосподарського підприємства було перероблено 3000 м³ лісоматеріалу на дошку необрізну, в т.ч. 2500 м³ сосни і 500 м³ берези та 1000 м³ дошки необрізної сосни в обрізну. Від переробки були одержані дошки необрізні 2000 м³, в т.ч. сосни 1750 м³ і берези 250 м³ та обрізні дошки сосни 800 м³, а також побічна продукція при: переробці лісоматеріалу – обапіл дощатий – 200 м³, обапіл горбильний – 300 м³, необрізних дощок – обрізки 100 м³ та тирса 120 м³ (в цілому по лісопильному цеху).

Виробнича собівартість лісоматеріалу, який було використано в лісопильному цеху за 1 м³: сосна – 351,16 грн., береза – 251,82 грн., а витрати при одержанні пилопродукції становили 291608 грн.

Справедлива ціна на обапіл дощатий за 1 м³ – 300 грн., обапіл горбильний за 1 м³ – 250 грн., обрізки за 1 м³ – 200 грн., тирсу за 1 м³ – 100 грн.

Розрахунок виробничої собівартості пиломатеріалів одержаних з лісопродукції наведемо в табл. 7.3.2.

Таблиця 7.3.2

Формування витрат та калькулювання виробничої собівартості пиломатеріалів при переробці лісопродукції

№	Зміст операції	Сума, грн.
1	2	3
Вартість сировини (лісоматеріалів)		
1	Сировина і матеріали за виробничою собівартістю:	
	– лісоматеріал сосна (351,16 грн. х 2500 м ³)	877900
	– лісоматеріал береза (251,82 грн. х 500 м ³)	125910
	Разом	1003810
Витрати на переробку лісопродукції		
2	Покупні матеріали, роботи і послуги виробничого характеру	291608
3	Паливо і енергія на технологічні цілі	
4	Основна заробітна плата	
5	Додаткова заробітна плата	
6	Відрахування на соціальні заходи	
7	Витрати допоміжних виробництв	
8	Амортизація	

1	2	3
9	Загальновиробничі (цехові) витрати	
10	Інші виробничі витрати	
11	Виробнича собівартість (п.1 + п.2 + п.3 + п.4 + п.5 + п.6 + п.7 + п.8 + п.9 + п.10)	1295418
14	Оприбутковано продукцію:	
	• дошки необрізні:	
	– сосна – 750 м ³	402925
	– береза – 250 м ³	138361
	• дошки обрізні сосна – 800 м ³	587132
	• обапіл дощатий – 200 м ³	60000
	• обапіл горбильний – 300 м ³	75000
	• обрізки – 100 м ³	20000
	• тирса – 120 м ³	12000
Разом		1295418

Для калькулювання виробничої собівартості пиломатеріалів одержаних в лісопильному цеху здійснюють наступні розрахунки:

1. Розраховують фактичні витрати на лісоматеріал за виробничою собівартістю, який був використаний у лісопильному цеху:

- ✓ лісоматеріал сосна – 877900 грн. (351,16 грн. x 2500 м³);
- ✓ лісоматеріал береза – 125910 грн. (251,82 грн. x 500 м³).

2. Визначають виробничу собівартість переробки 1 м³ лісопродукції (лісоматеріал та дошки необрізні):

- загальний обсяг переробки – 4000 м³ (2500 м³ + 500 м³ + 1000 м³);
- виробнича собівартість переробки 1 м³ лісопродукції – 72,902 грн. (291608 грн. : 4000 м³).

3. Здійснюють розрахунок витрат на переробку лісопродукції щодо:

- лісоматеріалу сосна – 182255 грн. (72,902 грн x 2500 м³);
- лісоматеріалу береза – 36451 грн. (72,902 грн. x 500 м³);
- обрізних дощок – 72902 грн. (72,902 грн. x 1000 м³).

4. Розраховують витрати на виробництво:

- необрізних дощок сосна – 1060155 грн. (877900 грн. + 182255 грн.);
- необрізних дощок береза – 162361 грн. (125910 грн. + 36451 грн.).

5. Визначають справедливую вартість побічної (супутньої) продукції одержаної при переробці лісопродукції:

- ✓ обапіл дощатий – 60000 грн. (200 м³ x 300 грн.);
- ✓ обапіл горбильний – 75000 грн. (300 м³ x 250 грн.);
- ✓ обрізки – 20000 грн. (100 м³ x 200 грн.);
- ✓ тирса – 12000 грн. (120 м³ x 100 грн.).

6. Здійснюють розподіл справедливої вартості тирси між окремими

виробництвами пропорційно обсягів переробки лісопродукції:

1) справедлива вартість тирси з 1 м³ переробки лісопродукції – 3 грн. (12000 грн. : 4000 м³);

2) справедлива вартість тирси одержаної від переробки:

- лісоматеріалу сосна – 7500 грн. (2500 м³ x 3 грн.);
- лісоматеріалу береза – 1500 грн. (500 м³ x 3 грн.);
- обрізних дощок – 3000 грн. (1000 м³ x 3 грн.).

7. Здійснюють розподіл справедливої вартості побічної продукції одержаної від переробки лісоматеріалу пропорційно його обсягів:

1) загальна справедлива вартість побічної продукції (обапіл дощатий, обапіл горбильний) – 135000 грн. (60000 грн. + 75000 грн.);

2) справедлива вартість побічної продукції з 1 м³ переробки лісопродукції – 45 грн. (135000 грн. : 3000 м³);

3) справедлива вартість побічної продукції при переробці:

- лісоматеріалу сосна – 112500 грн. (2500 м³ x 45 грн.);
- лісоматеріалу береза – 22500 грн. (500 м³ x 45 грн.).

8. Визначають витрати, які формують виробничу собівартість:

– необрізних дощок сосна – 940155 грн. (877900 грн. + 182255 грн. – 112500 грн. – 7500 грн.);

– необрізних дощок береза – 138361 грн. (125910 грн. + 36451 грн. – 22500 грн. – 1500 грн.).

9. Розраховують виробничу собівартість 1 м³ дощок необрізних:

- ✓ сосна – 537,23 грн. (940155 грн. : 1750 м³);
- ✓ береза – 553,44 грн. (138361 грн. : 250 м³).

10. Визначають вартість необрізних дощок сосна за виробничою собівартістю використаних для: одержання обрізних дощок – 537230 грн. (537,23 грн. x 1000 м³) та інших цілей – 402925 грн. (940155 грн. – 537230 грн.)

11. Визначають витрати, які формують виробничу собівартість обрізних дощок 587132 грн. (537230 грн. + 72902 грн. – 20000 грн. – 3000 грн.).

12. Розраховують виробничу собівартість 1 м³ дощок обрізних 733,92 грн. (587132 грн. : 800 м³).

Таким чином, здійснюють розрахунок виробничої собівартості одержаної пилопродукції в лісопилних цехах лісогосподарських підприємств без врахування окремих якісних характеристик. Для розрахунку виробничої собівартості конкретної якості пиломатеріалів (сорту) можливо використати цінові коефіцієнти, відповідно до цін реалізації, які склалися на окремі якісні характеристики пилопродукції в лісогосподарському підприємстві. Наприклад, прийнято виділяти п'ять сортів дошки.

Добірний сорт – має найвищу якість. Перший сорт – відрізняється поліпшеними показниками міцності. Другий сорт – призначений для проведення нелицьових робіт і облаштування прихованих деталей

будівель. Третій сорт – використовується для виготовлення тари і різних витратних матеріалів з деревини. Четвертий сорт – це низькоякісний матеріал, використовуваний у виробництві тари і упаковки.

Приклад 3. Витрати незавершеного виробництва на вирощування сіянців сосни звичайної за результатами інвентаризації і обліку станом на 31.12.2021 року за аналітичним рахунком «Вирощування сіянців сосни звичайної» становили 5245 грн. при їх кількості 30 тис. шт. і, відповідно, саджанців за аналітичним рахунком «Вирощування саджанців сосни звичайної» – 8246 грн. на 20 тис. шт.

У 2022 році витрати на вирощування сіянців становили 6493 грн., а саджанців 5419 грн. У продовж року було додатково посіяно і вирощено 5 тис. шт. сіянців та одержано із сіянців 10 тис. шт. саджанців. За 2022 рік лісогосподарське підприємство реалізувало покупцям 7 тис. шт. сіянців і 9 тис. шт. саджанців та використало на власні потреби для лісовідновлення, відповідно 11 тис. шт. сіянців і 15 тис. шт. саджанців. Додаткові витрати на викопування сіянців, які були реалізовані покупцям і використані на власні потреби становили 800 грн., а саджанців 2000 грн.

В цьому випадку визначення фактичної собівартості сіянців і саджанців сосни звичайної відбувається у кілька етапів (табл. 7.3.3):

Таблиця 7.3.3

Формування витрат та калькулювання виробничої собівартості сіянців і саджанців сосни звичайної

№	Зміст операції	Сума, грн.
1	2	3
I. Вирощування сіянців		
Формування витрат		
1	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2021 р. (30 тис. шт. сіянців)	5245
2	Понесено витрати на вирощування сіянців в 2022 році:	6493
	– оплату праці працівників	
	– відрахування на соціальні заходи	
	– насіння	
	– нафтопродукти	
	– добрива та засоби захисту рослин	
	– МПП	
	– роботи та послуги власних допоміжних виробництв	
	– роботи та послуги надані сторонніми організаціями	
	– зрошення насаджень	
	– використані одноразові матеріали під сіянці	
	– амортизацію використовуваних необоротних активів	
	– загальновиробничі витрати	

1	2	3
3	Витрати на викопування сіянців	800
Облік виходу продукції за виробничою собівартістю		
4	Оприбутковано сіянці:	
4.1	Від посіву в кількісному виразі (5 тис. шт.)	x
4.2	Реалізовані покупцям (7 тис. шт.)	
4.2.1	– за собівартістю вирощування	2347,59
4.2.2	– витрати на викопування	311,10
Разом		2658,69
4.3	Використані на лісовідтворення:	
4.3.1	– за собівартістю вирощування	3689,12
4.3.2	– витрати на викопування	488,90
Разом		4178,02
4.4	Використані на вирощування саджанців за собівартістю	3353,70
Всього		10190,41
5	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2022 р.	2347,59
I. Вирощування саджанців		
Формування витрат		
1	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2021 р. (20 тис. шт. саджанців)	8246
2	Понесено витрати на вирощування саджанців в 2022 році:	5419
	– оплату праці працівників	
	– відрахування на соціальні заходи	
	– сіянці (10 тис. шт. на суму 3353,70 грн.)	
	– нафтопродукти	
	– добрива та засоби захисту рослин	
	– МШП	
	– роботи та послуги власних допоміжних виробництв	
	– роботи та послуги надані сторонніми організаціями	
	– зрошення насаджень	
	– використані одноразові матеріали під саджанців	
	– амортизацію використовуваних необоротних активів	
	– загальновиробничі витрати	
3	Витрати на викопування саджанців	2000
Облік виходу продукції за виробничою собівартістю		
4	Оприбутковано саджанці:	
4.1	Реалізовані покупцям (9 тис. шт.)	
4.1.1	– за собівартістю вирощування	4099,50
4.1.2	– витрати на викопування	749,97
Разом		4849,47
4.3	Використані на лісовідтворення:	

1	2	3
4.3.1	– за собівартістю вирощування	6832,50
4.3.2	– витрати на викопування	1250,03
Разом		8082,53
Всього		12932,00
5	Витрати незавершеного виробництва станом на 31.12.2022 р.	2733,00

1) підтверджуємо проведеною інвентаризацією наявність сіянців і саджанців, що залишаються в ґрунті станом на 31.12.2022 року та визначаємо її відповідність даним обліку.

$$КСН = 30 \text{ тис. шт.} + 5 \text{ тис. шт.} - 7 \text{ тис. шт.} - 11 \text{ тис. шт.} - 10 \text{ тис. шт.} = 7 \text{ тис. шт.}$$

$$КСД = 20 \text{ тис. шт.} + 10 \text{ тис. шт.} - 9 \text{ тис. шт.} - 15 \text{ тис. шт.} = 6 \text{ тис. шт.}$$

де, КСН і КСД – відповідно, кількість сіянців і саджанців сосни звичайної на 31.12.2019 року в стані незавершеного виробництва;

2) визначаємо витрати на вирощування сіянців і саджанців.

$$ВСН = 5245 \text{ грн.} + 6493 \text{ грн.} = 11738 \text{ грн.};$$

$$ВСД = 8246 \text{ грн.} + 5419 \text{ грн.} = 13665 \text{ грн.}$$

де ВСН і ВСД – відповідно, витрати на вирощування сіянців і саджанців;

3) здійснюємо розрахунок виробничої собівартості вирощування 1 тис. шт. сіянців та саджанців за результатами 2022 року.

$$ССН = 11738 \text{ грн.} : (30 \text{ тис. шт.} + 5 \text{ тис. шт.}) = 335,37 \text{ грн.}$$

$$ССД = 13635 \text{ грн.} : (20 \text{ тис. шт.} + 10 \text{ тис. шт.}) = 455,50 \text{ грн.};$$

4) визначаємо витрати на вирощування сіянців викопаних і залишених в ґрунті, як незавершене виробництво.

$$СНР = 335,37 \times 7 \text{ тис. шт.} = 2347,59 \text{ грн.}$$

$$СНЛ = 335,37 \times 11 \text{ тис. шт.} = 3689,12 \text{ грн.}$$

$$СНС = 335,37 \times 10 \text{ тис. шт.} = 3353,70 \text{ грн.}$$

$$СНН = 335,37 \times 7 \text{ тис. шт.} = 2347,59 \text{ грн.}$$

де, СНР, СНЛ, СНС, СНН – відповідно, собівартість вирощених сіянців реалізованих покупцям використаних для лісовідтворення, переведених в саджанці і залишених в ґрунті, як незавершене виробництво.

$$11738 = СНР + СНЛ + СНС + СНН = 2347,59 \text{ грн.} + 3689,12 \text{ грн.} + 3353,70 \text{ грн.} + 2347,59 \text{ грн.}$$

5) визначаємо витрати на вирощування саджанців викопаних і залишених в ґрунті, як незавершене виробництво.

$$СДР = 455,50 \times 9 \text{ тис. шт.} = 4099,50 \text{ грн.}$$

$$СДЛ = 455,50 \times 15 \text{ тис. шт.} = 6832,50 \text{ грн.}$$

$$СДН = 455,50 \times 6 \text{ тис. шт.} = 2733,00 \text{ грн.}$$

де СДР, СДЛ, СДН – відповідно, собівартість вирощених саджанців реалізованих покупцям використаних для лісовідтворення і залишених в ґрунті, як незавершене виробництво.

$$13665 = \text{СДР} + \text{СДЛ} + \text{СДН} = 4099,50 \text{ грн.} + 6852,50 \text{ грн.} + 2733,00 \text{ грн.}$$

б) здійснюємо розрахунок розподілу витрат пов'язаних з викопування сіяньців та саджанців:

✓ витрати на викопування 1 тис. шт. сіяньців:

$$800 \text{ грн.} : (7 \text{ тис. шт.} + 11 \text{ тис. шт.}) = 44,44 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування 1 тис. шт. саджанців:

$$2000 \text{ грн.} : (9 \text{ тис. шт.} + 15 \text{ тис. шт.}) = 83,33 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування сіяньців, які були реалізовані покупцям:

$$44,44 \text{ грн.} \times 7 \text{ тис. шт.} = 311,10 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування сіяньці, які були використані на лісовідновлення:

$$44,44 \text{ грн.} \times 11 \text{ тис. шт.} = 488,90 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування саджанці, які були реалізовані покупцям:

$$83,33 \text{ грн.} \times 9 \text{ тис. шт.} = 749,97 \text{ грн.}$$

✓ витрати на викопування саджанців, які були використані на лісовідновлення:

$$83,33 \text{ грн.} \times 15 \text{ тис. шт.} = 1250,03 \text{ грн.}$$

✓ фактична виробнича собівартість 1 тис. шт. викопаних сіяньців:

$$335,37 \text{ грн.} + 44,44 \text{ грн.} = 379,81 \text{ грн.}$$

✓ фактична виробнича собівартість 1 тис. шт. викопаних саджанців:

$$455,50 \text{ грн.} + 83,33 \text{ грн.} = 538,83 \text{ грн.}$$

7) здійснюємо фактичний розрахунок собівартості викопаних сіяньців:

• реалізованих покупцям (2347,59 грн. + 311,10 грн. = 2658,69 грн.);
• використаних на лісовідновлення (3689,12 грн. + 488,90 грн. = 4178,02 грн.);

8) здійснюємо фактичний розрахунок собівартості викопаних саджанців:

• реалізованих покупцям (4099,50 грн. + 749,97 грн. = 4849,47 грн.);
• використаних на лісовідновлення (6832,50 грн. + 1250,03 грн. = 8082,53 грн.).

Калькуляція собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом при управлінні господарською діяльністю. Інформація, що міститься в калькуляційних розрахунках дозволяє не лише вирішувати традиційні завдання щодо оцінки об'єктів діяльності і визначення прибутку, але і прогнозувати економічні наслідки таких ситуацій, як:

• доцільність подальшої господарської діяльності щодо виробництва окремих видів продукції робіт і послуг;

- прийняття управлінських рішень «продавати чи обробляти далі» щодо виконання в лісгосподарських підприємствах процесів заготівлі лісоматеріалів, їх переробки і обробки;

- встановлення оптимальної ціни на продукцію;
- оптимізація асортименту продукції для покупців;
- доцільність продуктивних і технологічних інновацій в господарській діяльності;

- оцінювання якості роботи управлінського персоналу.

Для вирішення різних управлінських завдань в калькуляції можуть брати участь навіть ті витрати, які не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Інформація про витрати зібрана в межах виробничої собівартості дозволяє сформулювати валовий прибуток за яким оцінюється ефективність господарювання за окремими об'єктами діяльності.

Крім деревної продукції лісу важливими об'єктами обліку витрат в лісгосподарських підприємствах є виробництво недеревних видів рослинної сировини та продукції її переробки. До об'єктів бухгалтерського обліку з виробництва недеревної продукції лісу відносяться:

- лікарські, харчові та технічні рослини (бруньки, листя, трава, квітки та суцвіття, корені, кореневища та цибулини);

- плоди і насіння дикорослих дерев, ягід, рослин: плодових (яблуня, груша, алича, горобина, калина, дерен, черемха, глід, обліпиха); ягідних (журавлина, лохина, чорниця, брусниця, малина, ожина, суниця); горіхоплідних (ліщина, фундук, бук, дуб);

- сировинні ресурси деревної зелені (заготівля зелені та її переробка на вітамінне борошно);

- гриби як харчовий продукт, що містить унікальний комплекс поживних і лікарських речовин;

- сіно сінокосів і зелена маса пасовищ для тварин;

- деревні соки одних з цінних та поживних лісових продуктів, який заготовлюється з берези, клена, граба, бука та ін.

- продукція бджільництва (мед, прополіс, віск, маточне молоко, бджолина отрута);

- продукція полювання – добуті шляхом полювання туші мисливських тварин, їх частини (м'ясо, субпродукти, шкури, роги, черепи, ікла тощо), а також відловлені живі мисливські тварини, сувеніри;

- нерудні копалини (торф, пісок, глина, каміння, янтар);

- продукція рибицтва – продукція природного і штучного відтворення цінних видів водних живих ресурсів шляхом вирощування рибосадкового матеріалу, товарної продукції у природних водоймах;

- очерет – багаторічна водяна або болотна трав'яниста рослина родини злакових з високим стеблом і розлогою пірамідальною волоттю,

що використовується як матеріал в будівництві та для опалювальних систем.

Окремим важливим об'єктом витрат на лісгосподарських підприємствах є роботи з лісовідновлення. Вони включають: збирання та оброблення лісового насіння, обробіток ґрунту в лісорозсадниках та в місцях вирощування стиглого лісу, висівання обробленого насіння в оброблений ґрунт або пересаджування в нього молодих рослин, догляд за ними шляхом механічного оброблення ґрунту або іншими способами, що протидіють розвитку бажаної рослинності в місцях штучного вирощування дерев.

Як приклад розглянемо технологію формування витрат на вирощування новорічних дерев (ялинок, сосен).

Новорічні ялинки вирощуються з насіння або способом щеплення, черенкування та *in vivo* (мікроклонального розмноження) найбільш урожайних ялин або сосен, яке одержують із заготовлених шишок. Від збору шишок до посіву минає рік, на протязі якого здійснюють підготовку насіння. При цьому, здійснюється облік витрат, які пов'язані із заготівлею насіння і безпосередньо кількості і вартості насіння як виробничих запасів.

Навесні насіння висівають у теплицях або у відкритому ґрунті. На одному гектарі може зійти 1,5 млн. сіянців. За рік сіянець сосни сягає 10-12 см, ялини – всього 3-5 см. Сіянци сосни вирощують рік, ялини – два роки. Протягом цього часу їх поливають і прополюють. Під час вирощування сіянців їх підживлюють мінеральними добривами.

Восени сіянці виконують і пересаджують у підготовлені ділянки-шкілки. Кожна ділянка з вирощування новорічних дерев може бути окремим об'єктом обліку витрат.

У шкільному відділенні однорічні сосонки і дворічні ялинки садять на відстані 1-2,5 м. один від одного. Аби сосна досягла одного метра у висоту, має пройти шість років. Новорічні дерева висотою 1,5-2 м. вирощують 10 років. Під час вирощування дерев в шкілці здійснюють заходи по прополюванні рядків, скошування трави та підживлення мінеральними добривами. Закінчується процес вирощування дерев їх заготівлею і реалізацією. На протязі всього процесу вирощування новорічних дерев формуються витрати незавершеного виробництва.

Крім спеціального вирощування дерев, новорічні ялинки можна одержати під час проведення доглядових рубок (освітлень і прочисток) насаджень лісових ялин і сосен. Одержані дерева будуть побічною продукцією щодо об'єкта діяльності лісгосподарських підприємств з лісорозведення.

Можливий і інший технологічний процес одержання і вирощування новорічних дерев. Дерева вирощують із закритою кореневою системою у контейнері. Дерева в контейнерах можуть використовуватися на умовах реалізації, оренди для новорічних свят упродовж 5-7 років. При цьому, після щорічного використання, їх дорошують (власники, посередники,

лісгосподарські підприємства) і повторно продають або передають для проведення новорічних свят. Зрештою, новорічні дерева можна буде посадити у відкритий ґрунт лісових площ для одержання деревини.

Калькулювання собівартості сприяє посиленню контролю за дотриманням норм витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виявленню не продуктивних і економічно недоцільних витрат. Калькуляція є основою оцінювання виконання прийнятих структурними підрозділами підприємств бюджетних завдань та необхідна для аналізу причин наявних відхилень від бюджетних завдань за собівартістю. Дані фактичних калькуляцій використовуються для подальшого бюджетування собівартості, обґрунтування економічної ефективності впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів, проведення заходів щодо підвищення якості продукції, перевірки проєктів стратегії розвитку підприємства. За результатами калькуляції можна вирішити питання про доцільність виконання окремих господарських операцій самостійно або з використанням послуг інших суб'єктів господарювання.

Нарешті, калькуляція є основою трансфертного ціноутворення для забезпечення господарських зв'язків між внутрішніми підрозділами підприємства, але при цьому вона не впливає на їх кінцеві результати.

Розділ 8. Доходи і фінансові результати в лісогосподарському виробництві

8.1. Формування доходів лісогосподарського підприємства

8.2. Розподіл доходів лісогосподарського підприємства

8.3. Формування фінансового результату діяльності лісогосподарського підприємства

8.1. Формування доходів лісогосподарського підприємства

Дохід в бізнесі – це багатогранне економічне поняття, яке застосовується у різних значеннях. У широкому розумінні дохід розглядається як грошові та натуральні надходження у вартісній оцінці до суб'єктів господарської діяльності. На відміну від багатства, яке втілюється у моментних запасах активів, дохід передбачає приплив надходжень коштів в динаміці за певний проміжок часу.

Дохід визнається, коли існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити. Дохід суб'єктів господарювання, який формується від покупців при продажі (реалізації) товарів визнається у разі задоволення всіх наведених далі умов:

а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар (готову продукцію, роботи, послуги);

б) за суб'єктом господарювання не залишається а ні подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, а ні ефективний контроль за проданими товарами;

в) суму доходу можна достовірно оцінити;

г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

При цьому продаж (реалізація) – це господарська операція, під час якої здійснюється обмін товару на виражений у грошовій формі еквівалент або інший вид компенсації його вартості. Товар як об'єкт формування доходу – це продукція, роботи, послуги, матеріально-технічні ресурси, майнові та немайнові права, що підлягають продажу (реалізації).

Основне призначення доходу – це формування запасів, майна необоротних активів шляхом поповнення використаних активів та здійснення їх приросту і оплата зобов'язань. Дуже важливо, щоб доходи перевищували витрати і забезпечували отримання прибутку та приріст активів.

Дохід у лісогосподарських підприємствах формується в процесі реалізації продукції безпосередньо підприємствами, а також через мережу

фірмових магазинів «Лісовичок».

Зацікавленість лісгосподарських підприємств у розгортанні мережі фірмових магазинів визначається можливістю проводити ефективну асортиментну політику щодо реалізації продукції лісу, маючи постійний зворотний зв'язок зі споживачами, активно рекламувати свою продукцію, мати гарантований збут певних обсягів продукції.

Фірмовий магазин як пункт продажу товарів лісгосподарського підприємства, що безпосередньо контактує з покупцями, повинен виконувати функції щодо збору інформації необхідної для формування маркетингової політики.

Покупці також надають перевагу фірмовим магазинам, тому що одержують більш високий рівень обслуговування ніж у звичайній торговій мережі завдяки гарантованій якості продукції, більш низьким цінам, наявності додаткової інформації щодо споживчих властивостей продукції.

Товарний асортимент фірмового магазину складається з виробничого асортименту лісгосподарського підприємства та з асортименту супутніх товарів і послуг.

У суб'єкта господарювання дохід одержаний від реалізації продукції відображається за наступними показниками:

1. Створений (нарахований) дохід – це загальна сума надходжень суб'єкту господарювання в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі з врахування податкових зобов'язань.

2. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) суб'єкта господарювання – дохід, що визначається шляхом вирахування з створеного (нарахованого) доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів та податків і зборів як складових доходу.

$$\text{ЧДГ} = \text{НДГ} - \text{ДПП} - \text{ПЗС},$$

де ЧДГ – чистий дохід суб'єкта господарювання; НДГ – нарахований дохід суб'єкту господарювання; ДПП – дохід повернутий покупцям; ПЗС – податкове зобов'язання суб'єкта господарювання.

Обсяг реалізації об'єктів діяльної суб'єкта господарювання є взаємозалежним показником від створеної кількості об'єктів господарювання. Суб'єкт господарювання має виробляти тільки ті товари і в такому обсязі, які він може реально реалізувати.

На дохід суб'єкта господарювання, що формується в процесі його діяльності впливають кількісні показники обсягів реалізації, ціни і асортиментний перелік товарів. Величину доходів від реалізації окремих об'єктів господарювання можна показати як добуток їх обсягу і ціни.

$$\text{ДПО} = \text{КОД} \times \text{ЦОД},$$

де ДПО – дохід підприємства від об'єктів діяльності; КОД – кількість реалізованих об'єктів діяльності; ЦОД – ціна на об'єкти діяльності.

Дохід підприємства показує величину реального обсягу об'єктів його діяльності, які бажають придбати покупці за можливого рівня цін.

Основними покупцями, які формують попит на об'єкти діяльності підприємства є домогосподарства, суб'єкти господарювання, держава та зарубіжні покупці. Тому, існують чотири основні складові попиту на об'єкти діяльності підприємства: споживання, інвестиції, державні видатки і чистий експорт (різниця між експортом і імпортом готової продукції, товарів, робіт і послуг).

Отже, кількість об'єктів діяльності суб'єкта господарювання, які формують його дохід є сумою їх внутрішнього і зовнішнього попиту.

Обсяг об'єктів діяльності підприємства, що формують його дохід забезпечується виробничою потужністю.

Одним із основних моментів формування доходу підприємства є його політика ціноутворення. Ціна – виражений у грошовій формі еквівалент вартості одиниці товару, а ціноутворення – процес формування та встановлення цін. Зрозуміло, що чим нижчий рівень цін на об'єкти діяльності підприємства, тим більший їх реальний обсяг захочуть придбати покупці. І чим вищий рівень цін, тим менший обсяг готової продукції, товарів, послуг і робіт вони готові купити.

Цінова політика є не тільки однією з головних складових систем управління доходами підприємства, але й найважливішим механізмом, що забезпечує багато пріоритетів його економічного розвитку.

Суб'єкти господарювання під час провадження господарської діяльності використовують: вільні ціни і державні регульовані ціни.

Вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін.

У вільних цінах враховуються витрати підприємства і прибуток без обмеження рівня рентабельності.

$$\text{ЦОВ} = \text{ВОД} + \text{ПОД} \text{ (не обмежується)} + \text{ПДП},$$

де ЦОВ – вільна ціна на об'єкти діяльності підприємства; ВОД – повні витрати на об'єкти діяльності підприємства; ПОД – прибуток з об'єктів діяльності підприємства; ПДП – податки з діяльності підприємства.

За своїм змістом вільна ціна – договірна ціна, хоча формально акту домовленості між покупцем та продавцем може і не бути. Але оскільки продавець зацікавлений продати свій товар якомога дорожче, а покупець купити його якомога дешевше, ціна зрештою встановлюється з урахуванням їхніх економічних інтересів, хоча і суперечливих.

Головною умовою придбання товару є його необхідність покупцю. Споживча цінність товару встановлюється фактом його придбання. Покупець, ухвалюючи рішення про покупку товару, в першу чергу, розглядає питання про задоволення своєї потреби. Після цього він переходить до розгляду ціни, якості, оформлення та інших ознак, що характеризують товар і впливають на його придбання.

Державні регульовані ціни запроваджуються на товари, які справляють визначальний вплив на загальний рівень і динаміку цін, мають

істотну соціальну значущість, а також на товари, що виробляються суб'єктами, які займають монополіне (домінуюче) становище на ринку. Регульовані ціни формуються за принципами вільного ціноутворення за умови їх певного державного регулювання на окремі види продукції (роботи, послуги).

Державні регульовані ціни повинні бути економічно обґрунтованими (забезпечувати відповідність ціни на товар витратам на його виробництво, продаж (реалізацію) та прибуток від його продажу (реалізації)).

$$\text{ЦОР} = \text{ВОД} + \text{ПОД} \text{ (не більше } \text{ВОД} \times \text{НРО} : 100) + \text{ПДП},$$

де ЦОР – одержана регульована ціна на об'єкти діяльності суб'єкта господарювання; НРО – норматив рентабельності реалізації об'єкта діяльності, який не може перевищувати певний рівень (%).

Норматив рентабельності – сума прибутку (різниця між ціною та витратами), що одержує підприємство з 1 грн. витрат (% коп.).

За умови конкуренції велике значення має встановлення розумної ціни на реалізовану продукцію (роботи, послуги, товари). Ні для кого не секрет, що коли ціна дуже висока, то товар реалізується погано і прибуток невеликий. Якщо знизимо ціну, то торгівля йде жваво, а прибутку мало. А якщо ціна правильна, то хороші темпи продажу поєднуються з хорошим прибутком.

Процес встановлення початкової ціни на товари, що реалізуються підприємством, включає шість етапів:

1. Постановка завдань ціноутворення залежить від того, яку мету переслідує продавець перед виходом на ринок. Це можуть бути питання забезпечення виживання або максимізації прибутку, завоювання лідерства за основними показниками продукції, що реалізується, або за показниками якості.

2. Визначення попиту на товар. При визначенні попиту на товар необхідно оцінити обсяги продажів при різній ціні. На величину попиту впливає не тільки ціна, але й такі чинники, як активізація рекламної кампанії. Підприємству необхідно також знати, наскільки чутливий попит до зміни ціни.

3. Оцінка витрат обігу пов'язаних із створенням об'єктів діяльності. Витрати обігу підприємства можна поділити на змінні витрати, які прямо залежать від обсягів реалізації, та постійні витрати, які не залежать від обсягів діяльності підприємства.

4. Аналіз цін на товари конкурентів. Встановлюючи ціни на товар, що реалізується, підприємство, крім покриття власних витрат і необхідності створення фінансових результатів враховує також ціни конкурентів на аналогічну продукцію, що реалізується в даному регіоні.

5. Вибір методу ціноутворення. Слід зазначити, що існує декілька методів встановлення цін на реалізовану продукцію. Один з них полягає в підсумовуванні витрат плюс прибуток. Це найбільш простий метод ціноутворення, який передбачає визначення відповідної ціни

реалізованого товару. Розмір ціни може варіюватися залежно від виду товару в широкому діапазоні. Даний метод визначення ціни залишається найбільш поширеним і простим.

6. Встановлення остаточної ціни. На цьому етапі необхідно також враховувати ряд додаткових чинників, пов'язаних із психологією сприйняття покупцями цін на товари.

Незважаючи на високий ступінь зв'язку з ціною витрат та інших потреб виробника, рівень ціни далеко не завжди визначається рівнем витрат. Так, при низькому рівні витрат на товар, може бути сформований високий рівень ціни, і, навпаки – при високому рівні витрат часто обмежується низьким рівнем фінансових результатів.

При розрахунку цін на готову продукцію власного виробництва суб'єктів господарювання необхідно враховувати наступні елементи:

$$\text{ЦОД} = \text{ВСО} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{ПОД} + \text{ПДП};$$

$$\text{ВСО} = \text{МПВ} + \text{ВОО} + \text{ВСП} + \text{АНМ};$$

$$\text{ВСО} = \text{ВВО} + \text{ЗВВ};$$

$$\text{ПОД} = \text{ЧПП} + \text{ППП};$$

$$\text{ПДП} = \text{ПДД} + \text{АЗП} + \text{ІПП};$$

$$\text{ВВО} = (\text{ВНП} + \text{ПВВ} - \text{ВНК}) : \text{КСО};$$

$$\text{ЗВВ} = \text{ЗЗВ} + \text{ЗПВ};$$

$$\text{ВРС} = \text{ВОО} + \text{ВСП},$$

де ЦОД – ціна на об'єкт діяльності підприємства, грн. коп.; ВСО – виробнича собівартість за витратами виробництва і загальновиробничого управління; АВП – адміністративні витрати на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; ВЗП – витрати на збут на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; СВП – соціальні витрати суб'єкта господарювання на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; ПОД – прибуток з одиниці реалізованих об'єктів діяльності; ПДП – податки на одиницю реалізованих об'єктів діяльності, що відшкодовується з доходу; ВВО – витрати виробництва; ЗВВ – загальновиробничі витрати; ЗЗВ – загальновиробничі змінні витрати; ЗПВ – загальновиробничі розподіленні постійні витрати; ЧПП – чистий прибуток суб'єкта господарювання; ППП – податок на прибуток суб'єкта господарювання; ВНП – витрати незавершеного виробництва на початок звітного періоду; ПВВ – поточні витрати виробничої собівартості звітного періоду; ВНК – витрати незавершеного виробництва на кінець звітного періоду; КСО – кількість створених об'єктів господарської діяльності у звітному періоді; МПВ – матеріальні та прирівняні до них витрати; ВОО – витрати на оплату праці (доходи) працівників; ВСП – витрати на соціальні внески (єдиний соціальний внесок); АНМ – амортизація неспоживного майна (необоротних активів); ВРС – витрати на робочу силу; ПДД – податкове зобов'язання з доходу; АЗП – акцизний податок; ІПП – інші податки що відшкодовуються з доходу.

Ціна як сума $\text{ВСО} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{ПОД}$ визначається на рівні,

що влаштує продавця, сума ПДП визначається державою з метою одержання з покупців певного доходу для формування бюджетних коштів.

Наведемо приклад розрахунку ціни при продажі необробленої деревини породи дуб, класу якості В, діаметр 36-49 см., франко-нижній склад.

1. Станом на 31.03.19 р. залишок готової продукції суб'єкта господарювання становив 7 м³ загальною вартістю за виробничою собівартістю 14000,00 грн.

2. У квітні місяці суб'єктом господарювання було заготовлено 17 м³ готової продукції за виробничою собівартістю одиниці 1854,00 грн.

3. За розрахунками суб'єкта господарювання на 1 м³ заготовленого дуба формуються адміністративні витрати 480,00 грн., витрати на збут – 280,00 грн., соціальні витрати – 150 грн.

4. На розвиток суб'єкта господарювання і оплату податків необхідно створити прибуток величиною 1840,00 грн. в розрахунку на 1 м³ реалізованого дуба.

5. При реалізації продукції у суб'єкта господарювання виникає податкове зобов'язання у розмірі 20 % з ПДВ.

6. Початкова ціна одиниці продукції на аукціоні з продажу 20 м³ дуба в травні місяці, що влаштує суб'єкта господарювання-продавця буде становити:

а) без податкового зобов'язання:

- середньозважена облікова ціна за виробничою собівартістю 1 м³ необробленої деревини дуба класу якості В:

$$[14000,00 + (17 \times 1854,00)] : (7 + 17) = 1896,58 \text{ грн.}$$

- повні витрати при одержанні деревини породи дуб класу якості В, які формуються на лісгосподарському підприємстві:

$$1896,58 + 480,00 + 180,00 + 150,00 + 1840,00 = 4546,58 \text{ грн.}$$

б) з податковим зобов'язанням

$$4546,58 + (4546,58 \times 20 : 100) = 4546,58 + 909,32 = 5455,90 \text{ грн.}$$

На лісопродукцію вільні ціни формуються залежно від її різновидності, якості, споживчих властивостей та умов поставки (видів франко) на рівні наявного попиту без обмеження прибутковості. Умови поставки можуть визначатися на рівні франко: лісосіка, верхній склад, нижній склад, склад споживача, кордон, склад підприємства для зберігання продукції переробки та деревообробки.

$$\text{ЦНЛ} = \text{ВПЛ} + \text{ЗВЛ} + \text{АВЛ} + \text{ВЗЛ} + \text{СВЛ} + \text{СПЛ} + \text{ПДП};$$

$$\text{ЦНВ} = \text{ВПЛ} + \text{ВРВ} + \text{ЗВВ} + \text{АВВ} + \text{ВЗВ} + \text{СВВ} + \text{СПВ} + \text{ПДП};$$

$$\text{ЦНН} = \text{ВСН} + \text{АВН} + \text{ВЗН} + \text{СВН} + \text{СПН} + \text{ПДП};$$

$$\text{ЦНС} = \text{ЦНН} + \text{ЦДН};$$

$$\text{ЦНК} = \text{ЦНН} + \text{ЦДК};$$

$$\text{ЦПД} = \text{ВСН} + \text{ВВП} + \text{ЗВП} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{СПП} + \text{ПДП};$$

$$\text{ЦОД} = \text{ВСП} + \text{ВВО} + \text{ЗВО} + \text{АВО} + \text{ВЗО} + \text{СВО} + \text{СПО} + \text{ПДП}$$

де ЦНЛ, ЦНВ, ЦНН, ЦНС, ЦНК, ЦПД, ЦОД – відповідно, розрахункова модельна ціна одиниці продукції реалізованої на лісосіці, верхньому складі, нижньому складі, складі споживача, кордоні, складі підприємства для зберігання продукції переробки та деревообробки; ЦДН і ЦДК – відповідно, ціна доставки продукції до складу споживача та кордону; ВПЛ – витрати на одержану продукцію франко-лісосіка; ВРВ – витрати на одержану продукцію франко-верхній склад; ВСН – виробнича собівартість одержаної продукції франко-нижній склад; ВПП – витрати виробництва на переробку необробленої деревини; ВСП – виробнича собівартість одержаної продукції від переробки необробленої деревини; ВВО – витрати виробництва на деревообробку продукції переробки необробленої деревини; ЗВЛ, ЗВВ, ЗВП, ЗВО – відповідно, розрахункова величина загальновиробничих витрат на управління структурними підрозділами, які забезпечують одержання продукції; АВЛ, АВВ, АВН, АВП, АВО – відповідно, розрахункова умовна величина адміністративних витрат, які забезпечують одержання продукції; ВЗЛ, ВЗВ, ВЗН, ВЗП, ВЗО – відповідно, розрахункова умовна величина витрат на збут, які забезпечують одержання продукції; СВО, СВВ, СВН, СВП, СВЛ – відповідно, розрахункова умовна величина соціальних витрат, які забезпечують одержання продукції; СПЛ, СПВ, СПН, СПП, СПО – відповідно, розрахункова умовна величина прибутку, який можна одержати від реалізації одиниці продукції; ПДП – податки на одиницю реалізованих об'єктів діяльності, що відшкодовується з доходу.

Оскільки по кожному сортименту одноразово оцінюється декілька різних характеристик (порода деревини, розмір і кількість сучків, наявність і розмір гнилі, розмір кривизни і інші) оцінка дається приближена, якісна, комплексна.

Комплексна якісна оцінка лісоматеріалів круглих використовується для встановлення співвідношення цін між сортиментами. У відповідності з оцінкою сортиментом присвоюється ціновий коефіцієнт. Ціна одного сортименту лісопродукції (пиловника) діаметру та породи, яка є переважаючою у лісових насадженнях підприємства, приймається за базову і йому, як еталону, присвоюється коефіцієнт одиниця. Підприємства лісового господарства самостійно розраховують та затверджують наказом базовий (еталонний) сортимент лісопродукції та шкалу цінових коефіцієнтів. Шкала цінових коефіцієнтів застосовується для визначення співвідношення цін між сортиментами за породами, сортами, діаметрами та іншими параметрами лісопродукції по відношенню до базового. Градацію діаметрів сортиментів лісопродукції при її обліку, реалізації та встановленні цін приймають відповідно до діючих стандартів на лісопродукцію.

При формуванні цін на лісопродукцію на умовах франко-нижній склад враховуються витрати з навантаження лісопродукції в лісі, витрати на перевезення лісопродукції з верхнього складу на нижній та розвантаження

її на нижньому складі й інші витрати на нижньому складі.

Передача лісопродукції у власні цехи для подальшої переробки проводиться по виробничій собівартості заготівлі деревини або нижнього складу залежно від сортименту, породи, сорту, діаметру та інших параметрів.

Вільні ціни на насіння, садивний матеріал (сіянці та саджанці) плодкових, ягідних, виноградних культур, а також деревних, кущових порід та декоративних рослин визначаються, виходячи з кон'юнктури ринку (попиту і пропозиції, що склалися на ринку) та понесених витрат на їх заготівлю чи вирощування. Рентабельність необмежена і залежить від цінності продукту.

Вільні ціни на насіння та сіянці формуються за сортами. Щодо сіянців, саджанців та вкорінених черенків застосовується розподіл (якісна оцінка) за визначеними групами якості (в залежності від породи, сорту, висоти та ін.). Технічну характеристику для кожної групи визначає та затверджує підприємство залежно від породи, параметрів, сортності та інше.

У відповідності з якісною оцінкою породам присвоюється ціновий коефіцієнт. Підприємства лісового господарства самостійно розраховують та затверджують шкалу цінових коефіцієнтів. Якість однієї (можливо більше) породи приймається за базову і їй, як еталону, присвоюється коефіцієнт одиниця. Решта породам, у відповідності з їх якісною оцінкою, встановлюються інші коефіцієнти, вищі чи нижчі відносно еталону.

При переробці необробленої деревини і деревообробці одержаних пиломатеріалів ціни визначаються на кожний окремий вид продукції (пиломатеріал, паркет, тара, дошка, штахетник тощо) формується економічно обґрунтована ціна на підставі планово-розрахункової калькуляції собівартості.

Рівень цін на продукцію лісгосподарського підприємства відображають в прайс-листах. Згідно із загальноприйнятою світовою практикою, прейскурант (прайс-лист) має містити відомості, яких достатньо будь-якому покупцю для отримання інформації щодо умов продажу товару, а саме: найменування товару, артикул, якість товару (за необхідності), одиниці виміру (штуки, упаковки тощо), ціну, з обов'язковим зазначенням валюти, передбачені системи знижок, виробника/виробників, умови постачання, умови платежу, термін постачання, характер тари й упаковки, дату його складання або ж число, із якого зазначені ціни вводяться в дію, термін дії, контактна інформація про продавця та будь-які інші положення, що стосуються умов продажу товарів.

Розрахунок ціни на товари у фірмовій мережі торгівлі лісгосподарських підприємств «Лісовичок» має свої особливості в залежності від походження товару: придбаного безпосередньо у інших товаровиробників або власного виробництва.

1. У фірмовому магазині «Лісовичок» лісгосподарського

підприємства при реалізації придбаного товару в іншого товаровиробника:

$$\text{ПРЦ} = \text{КВТ} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{ПОД} + \text{ПДП};$$

$$\text{ПРЦ} = \text{КВТ} + \text{ВТД} + \text{ПОД} + \text{ПДП}; \text{ВТД} = \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП};$$

$$\text{ПРЦ} = \text{КВТ} + \text{ТНК} + \text{ПДП}; \text{ТНК} = \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{ПОД};$$

$$\text{ТНК} = \text{ВТД} + \text{ПОД}; \text{ТНК} = \text{ПРЦ} - \text{КВТ} - \text{ПДП},$$

де ПРЦ – продажна (роздрібна) ціна на товар; КВТ – купівельна (покупна) вартість товарів; ВТД – витрати торговельної діяльності; ТНК – розмір торговельної надбавки (націнки); АВП – адміністративні витрати на одиницю реалізованих товарів; ВЗП – витрати на збут на одиницю реалізованих товарів; СВП – соціальні витрати суб'єкта господарювання на одиницю реалізованих товарів; ПОД – прибуток з одиниці реалізованих товарів; ПДП – податки на одиницю реалізованих товарів, що відшкодовується з доходу.

Торговельна надбавка (націнка) – сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язана з обігом товару та здійснюються в процесі його продажу (реалізації) у торгівлі і прибутку. Гранична торговельна надбавка (націнка) є її максимально допустимим рівнем, який повинен враховуватися суб'єктом господарювання під час реалізації товару в торгівлі.

Наведемо приклад розрахунку ціни на придбані товари в інших товаровиробників для продажу у фірмовій мережі торгівлі лісогосподарських підприємств «Лісовичок»:

1. Лісогосподарське підприємство як суб'єкт господарювання придбало для фірмового магазину «Лісовичок» у товаровиробника товар за ціною без податкового зобов'язання з ПДВ 45,60 грн. за одиницю (купівельна вартість).

2. Витрати торговельної діяльності на одиницю товару – 34,40 грн.

3. Прибуток на одиницю товару – 20,00 грн.

4. Розмір торговельної надбавки (націнки) – 54,40 грн. (34,40 + 20,00).

5. Ціна за одиницю товару у фірмовому магазині «Лісовичок» – 100,00 грн. (45,60 + 54,40).

6. Сума податкового зобов'язання з ПДВ на одиницю товару:

$$100,00 \times 20 \% : 100 = 20,00 \text{ грн.}$$

7. Продажна (роздрібна) ціна суб'єкта господарювання у фірмовому магазині «Лісовичок» за одиницю товару для покупців – 120,00 грн. (100,00 + 20,00).

2. У фірмовому магазині «Лісовичок» лісогосподарського підприємства при реалізації продукції власного виробництва:

$$\text{ПРЦ} = \text{ВСГ} + \text{АВП} + \text{СВП} + \text{ВТД} + \text{ПДП} + \text{ПЗД},$$

де ПРЦ – продажна (роздрібна) ціна на товар; ВСГ – виробнича собівартість одиниці готової продукції суб'єкта господарювання; АВП – адміністративні витрати суб'єкта господарювання на одиницю реалізованих товарів; СВП – соціальні витрати суб'єкта господарювання на одиницю реалізованих товарів; ВТД – витрати торговельної діяльності

фірмового магазину «Лісовичок»; ПДП – податки на одиницю реалізованих товарів суб'єкта господарювання, що відшкодовується з доходу без врахування податкових зобов'язань з ПДВ; ПЗД – податкове зобов'язання з ПДВ.

Наведемо приклад розрахунку ціни на передану готову продукцію власного виробництва лісогосподарського підприємства у фірмову мережу торгівлі «Лісовичок» (соки, мариновані гриби, варення, джем із лісових ягід, або ягоди перетерті з цукром, сувенірна продукція, посадковий матеріал декоративних рослин тощо, а також приготовлені страви домашньої кухні).

1. Лісогосподарське підприємство передало у фірмовий магазин «Лісовичок» готову продукцію власного виробництва виробничою собівартістю за одиницю – 86,40 грн.

2. Адміністративні витрати за розрахунками суб'єкта господарювання на створення одиниці готової продукції – 27,32 грн.

3. Соціальні витрати необхідні суб'єкту господарювання із розрахунку створення одиниці готової продукції – 14,00 грн.

4. Витрати торговельної діяльності на одиницю товару – 34,40 грн.

5. Прибуток на одиницю товару – 20,00 грн.

6. Податкові платежі суб'єкта господарювання без врахування податкових зобов'язань з ПДВ із розрахунку на одиницю товару – 10,00 грн.

7. Розмір торговельної надбавки (націнки) – 105,72 грн. (27,32 + 14,00 + 34,40 + 20,00 + 10,00).

8. Ціна за одиницю товару у фірмовому магазині «Лісовичок» – 192,12 грн. (86,40 + 105,72).

9. Сума податкового зобов'язання з ПДВ на одиницю товару:

$$192,12 \times 20 \% : 100 = 38,42 \text{ грн.}$$

10. Продажна (роздрібна) ціна суб'єкта господарювання за одиницю товару для покупців у фірмовому магазині «Лісовичок» – 230,54 грн. (192,12 + 38,42).

3 метою встановлення оптимального рівня цін суб'єкти господарювання можуть використовувати два основні методи ціноутворення:

1. Метод формування (отримання) певного розміру рентабельності від реалізації продукції (робіт, послуг) – ефективності господарської діяльності.

$$\text{ЦОД} = \text{ВОД} + (\text{НРД} \times \text{ВОД}) : 100,$$

де ВОД – повні витрати суб'єкта господарювання пов'язані з об'єктом діяльності; НРД – нормативна прибутковість (рентабельність) витрат пов'язаних з об'єктом діяльності.

Отже, якщо витрати пов'язані з об'єктом діяльності суб'єкта господарювання становлять 40,20 грн., а суб'єкт господарювання передбачає мати його прибутковість (рентабельність) 25 % (25 коп. на 1

грн. витрат), то ціна, яка влаштовує суб'єкт господарювання, дорівнюватиме:

$$40,20 + (25 \times 40,20) : 100 = 50,25 \text{ грн.}$$

У разі, якщо ціни на ресурси збільшаться і витрати пов'язані з об'єктом діяльності суб'єкта господарювання становитимуть 45,26 грн., то ціна, яка влаштовує суб'єкт господарювання, дорівнюватиме:

$$45,26 + (25 \times 45,26) : 100 = 56,58 \text{ грн.}$$

2. Метод формування (отримання) певного розміру (суми) прибутку.

$$\text{ЦОД} = \text{ВОД} + \text{НПП} : \text{КРО},$$

де НПП – нормативний розмір прибутку від господарської діяльності, необхідний суб'єкту господарювання, грн.; КРО – кількість об'єктів господарської діяльності суб'єкта господарювання які будуть реалізовані.

Так, якщо витрати пов'язані з об'єктом діяльності становлять 2250,00 грн, а суб'єкт господарювання передбачає отримати 1 560 000 грн. прибутку від реалізації 1000 одиниць, то ціна, яка влаштовує суб'єкт господарювання, дорівнюватиме:

$$2250,00 + 1\,560\,000 : 1\,000 = 3810,00 \text{ грн.}$$

Існує ще ряд інших методів ціноутворення, але будь-який з них використовує загальні підходи цих двох розрахунків з урахуванням мети діяльності суб'єкта господарювання.

Процес реалізації і надходження доходу закінчує кругообіг ресурсів суб'єкта господарювання та повинен забезпечити відшкодування витрат на їх створення коштами покупців. Процес використання доходів суб'єкта господарювання відбувається у часі і просторі під час обслуговування всіх видів операцій пов'язаних з витратами господарської діяльності.

8.2. Розподіл доходів лісгосподарського підприємства

Кругообіг ресурсів на підприємстві закінчується процесом реалізації, готової продукції (робіт, товарів, послуг) та відшкодуванням витрат на їх створення коштами покупців. Процес використання доходів підприємства відбувається у часі і просторі під час обслуговування всіх видів операцій пов'язаних з витратами господарської діяльності.

Дохід – основне джерело покриття здійснених підприємством витрат та формування прибутку. Це один із найголовніших показників, що впливає на формування доданої і ринкової вартості підприємства.

Від повноти і вчасності забезпечення господарських операцій постачання, виробництва і збуту доходами залежить рівень ефективності господарювання. У просторі доходи підприємства забезпечують його відносини з суб'єктами господарювання, державою і фізичними особами як в Україні, так і поза її межами щодо обслуговування зовнішньоекономічної діяльності з імпорту.

Для визначення потреби в доходах насамперед слід визначити обсяги їх використання у розрізі окремих напрямів господарської діяльності. Використання доходів підприємства здійснюється в процесі операційної, інвестиційної і фінансової діяльності та при надзвичайних подіях.

Витрачання доходів в процесі операційної діяльності відбувається на оплату придбаних виробничих запасів, робіт і послуг, розрахунки з працівниками, здійснення соціальних і податкових платежів та зобов'язань.

До вихідних грошових потоків у рамках інвестиційної діяльності належать:

- виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах;

- грошові виплати, спрямовані на придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). Сума виплат визначається як різниця між первісною вартістю основних засобів на початок і кінець періоду, збільшена на вартість реалізованих необоротних активів;

- грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу);

- аванси (крім авансів пов'язаних з операційною діяльністю) і позички грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позичок фінансових установ);

- виплати грошових коштів за ф'ючерсними, форвардними контрактами і опціонами (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).

Вихідні грошові потоки у рамках фінансової діяльності формуються з таких складових:

- виплати грошових коштів для погашення отриманих позичок;

- сплачені грошовими коштами дивіденди;

- грошові видатки, спрямовані на викуп раніше випущених акцій підприємства;

- виплати грошових коштів орендодавцеві для погашення заборгованості за фінансовою орендою та іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

Загальна потреба підприємства в доходах для формування виробничих запасів визначається як сума їх величини на забезпечення створення об'єктів діяльності і зміни залишків:

$$\text{ЗДВ} = \text{ВВГ} + \text{ЗЗВ},$$

де ЗДВ – загальна потреба підприємства в доходах для забезпечення потреб господарської діяльності у виробничих запасах, роботах і послугах; ВВГ – потреба в доходах для забезпечення створення об'єктів діяльності

виробничими запасами роботами і послугами; ЗЗВ – потреба в доходах для забезпечення змін залишків виробничих запасів.

При визначенні потреби в доходах для забезпечення підприємства у виробничих запасах, роботах і послугах використовуються методи: прямого розрахунку; методи, що базуються на врахуванні даних про рецептурний склад продукції, нормативних строках зносу, формулах хімічних реакцій. Їх вибір визначається особливостями споживання матеріалів і наявністю відповідної інформації.

Потреба в доходах на сировину, матеріали, роботи і послуги для випуску готової продукції при встановлених нормах їх витрачання розраховується методом прямого розрахунку згідно з формулою:

$$ВСМ = НВМ \times ООВ \times ЦМО,$$

де ВСМ – вартість сировини, матеріалів, робіт і послуг необхідних для створення об'єктів господарської діяльності (потреба в доходах), грн. коп.; НВМ – норма витрачання матеріалів робіт і послуг на об'єкти діяльності, од.; ООВ – обсяги виробництва об'єктів діяльності у періоді, од.; ЦМО – ціна за одиницю матеріалів робіт і послуг, грн. коп.

Якщо в період розрахунку на підприємстві відсутні дані про обсяг виробничої програми в натуральному виразі, а також норми витрачання матеріальних ресурсів, робіт і послуг то потреба в доходах визначається методом динамічних коефіцієнтів:

$$ВСМ = ФВМ \times ІВП \times ІЗН \times ІЗЦ,$$

де ВСМ – вартість сировини, матеріалів, робіт і послуг для необхідних створення об'єктів господарської діяльності (потреба в доходах), грн. коп.; ФВМ – фактична витрата ресурсів за минулий період (використані доходи), грн. коп.; ІВП – індекс зміни виробничої програми; ІЗН – індекс зміни норм витрачання ресурсів у періоді; ІЗЦ – індекс зміни цін на ресурси.

Потреба в доходах на обладнання для забезпечення виробничої потужності підприємства визначається на основі розрахунку необхідної кількості обладнання для створення об'єктів діяльності згідно формули:

$$КОП = (НЧР \times ОРП) : (ДЧО \times КНВ),$$

де КОП – кількість обладнання для виконання програми господарської діяльності підприємства, од.; НЧР – норма часу на виконання одиниці робіт на обладнанні, год.; ОРП – обсяг робіт що виконуються на обладнанні для забезпечення господарської діяльності підприємства, од.; ДЧО – дійсний фонд часу роботи одиниці обладнання, год.; КНВ – коефіцієнт виконання норм виробітку на обладнанні.

Якщо розрахована потреба в обладнанні більша його наявності, то підприємство купує потрібну йому кількість, тобто величина потреби в придбанні визначається як різниця між потребою і наявністю обладнання на підприємстві.

$$ВПО = (КОП - НОП) \times ЦОО,$$

де ВПО – потреба в доходах на придбання обладнання, грн. коп.; КОП – кількість обладнання яка необхідна для виконання програми господарської діяльності підприємства, од.; НОП – фактична наявність обладнання для виконання програми господарської діяльності підприємства, од.; ЦОО – ціна за одиницю обладнання, грн. коп.

Потреба в доходах для покриття витрат на робочу силу підприємства визначається наступними складовими:

1. Пряма оплата включає нарахування у грошовій формі. До неї належать суми:

- нарахувань штатним працівникам за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами;

- надбавок і доплат до тарифних ставок і посадових окладів, передбачених чинним законодавством або колективним договором;

- премій та винагород, у тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер;

- нарахувань працівникам, які не перебувають у штаті підприємства і не включаються до середньооблікової кількості штатних працівників (зовнішнім сумісникам, працівникам, що виконували роботи за договорами цивільно-правового характеру та ін.);

- відсоткових або комісійних винагород, виплачених додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу);

- оплати надурочних робіт і робіт у вихідні, святкові й неробочі дні, у розмірах і за розцінками, установленими чинним законодавством;

- виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;

- інші виплати.

2. Оплата за невідпрацьований час включає суми:

- оплати основної, додаткових та інших відпусток;

- заробітної плати, що зберігається за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- оплати працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;

- оплати, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;

- оплати простоїв не з вини працівника;

- інші суми оплати за невідпрацьований час.

3. Премії та нерегулярні виплати – це винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема:

- винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);

- премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання;

- одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат);

- матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників.

4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах уключає:

- вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці;

- вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників вугілля, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їхньої оплати або здешевлення;

- суми компенсації витрат працівників (не передбачені законодавством) з оплати житла (квартплати, місця в гуртожитку, найму житла);

- вартість безкоштовно наданих продуктів харчування або оплата харчування працівників;

- вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування;

- вартість подарунків до свят та пам'ятних дат;

- інші витрати.

5. Витрати підприємств на забезпечення працівників житлом включають:

- витрати на утримання житлового фонду, що перебуває на балансі підприємства або фінансується за рахунок коштів підприємства, без урахування заробітної плати працівників служб, що здійснюють його обслуговування;

- витрати на погашення позик, виданих працівникам, або відсотків за користування ними, субсидії, що не підлягають поверненню, для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво тощо;

- вартість житла, переданого у власність працівникам.

6. Витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників включають:

- внески підприємств на загальнообов'язкове державне:

- ✓ пенсійне страхування;

- ✓ соціальне страхування на випадок безробіття;

- ✓ соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

- ✓ соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;

- суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства;

- страхові внески підприємств за договорами добровільного пенсійного страхування, укладеними з недержавними пенсійними

фондами на користь працівників;

- страхові внески підприємств, пов'язані з добровільним страхуванням працівників та членів їхніх сімей (особистим, медичним, страхуванням майна та іншими видами страхування);

- соціальні допомоги та виплати (крім передбачених законодавством) працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною, при народженні дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми за рахунок коштів підприємства;

- матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, поховання, а також матеріальна допомога на оздоровлення дітей;

- інші витрати на соціальний захист працівників.

7. Витрати на професійне навчання включають:

- оплату за навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів на підставі договорів між навчальними закладами та підприємством;

- стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;

- витрати на утримання учбових будівель і приміщень, оренду приміщень для проведення навчання, придбання навчальних посібників та учбового матеріалу;

- оплату праці викладачів, що не перебувають у штаті підприємства;

- інші витрати з підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

8. Витрати на культурно-побутове обслуговування включають суми на:

- утримання їдалень, профілакторіїв, санаторіїв, будинків і таборів відпочинку, медпунктів, бібліотек, клубів, спортивних споруд, дошкільних закладів та інших громадських служб, що перебувають на балансі підприємств або фінансуються на умовах часткової участі;

- придбання медикаментів для лікувально-профілактичних установ, що перебувають на балансі підприємств або фінансуються на умовах часткової участі;

- проведення культурно-масових, спортивних та інших громадських заходів, уключаючи оренду приміщень;

- оплату за утримання дітей працівників у дошкільних закладах або її здешевлення;

- інші витрати на культурно-побутове обслуговування працівників.

9. Інші витрати на робочу силу включають:

- витрати на відрядження включаючи добові, компенсаційні виплати та добові, які виплачуються при переїзді на роботу в інше місце, надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів

працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер;

– вартість виданого згідно з чинними нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;

– витрати на перевезення працівників до місця роботи;

– витрати на навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю;

– витрати на оформлення закордонних паспортів та віз;

– витрати на послуги з пошуку та підбору кадрів;

– інші витрати.

10. Податки, що відносяться до витрат на робочу силу – це податки та збори, розмір яких залежить від кількості або складу найманих працівників, а також величини їхнього фонду оплати праці, зокрема:

– цільовий податок;

– суми адміністративно-господарських санкцій, що сплачуються підприємствами за кожне робоче місце, призначене для працевлаштування інваліда і не зайняте інвалідом;

– суми, що вносяться до державного бюджету підприємствами-монополістами у зв'язку з перевищенням розрахункової величини фонду оплати праці;

– інші податки та збори.

Всі вищенаведені витрати розподіляються на дві групи: прямі та непрямі. До прямих витрат на робочу силу відносять витрати щодо прямої оплати праці, оплати за невідпрацьований час, премій та нерегулярних виплат, заробітної плати в натуральній формі, пільг, послуг, допомоги в натуральній і грошовій формах, на оплату житла працівників. Витрати на соціальне забезпечення працівників, їх професійне навчання, утримання громадських служб, податки, пов'язані з формуванням вартості робочої сили, інші витрати належать до непрямих витрат на робочу силу.

При традиційному методі розрахунку потреби в доходах на робочу силу використовуються показники трудомісткості господарської діяльності підприємства і витрат на робочу силу.

$ПДР = ЗПГ \times ВРГ$; $ЗПГ = ОГД \times ЗПО$; $ЗПГ = СПП \times ГФЧ$;

$СПП = ОГД : ППП$,

де ПДР – потреба в доходах на робочу силу підприємства, грн. коп.; ЗПГ – затрати праці на здійснення господарської діяльності підприємства, год.; ВРГ – вартість робочої сили грн. коп. за год.; ОГД – обсяги господарської діяльності підприємства грн. коп., од.; ЗПО – затрати праці на створення одиниці об'єктів діяльності підприємства, год.; СПП – середньооблікова чисельність працівників підприємства, чол.; ГФЧ – годинний фонд робочого часу середньооблікового працівника, год.; ППП – продуктивність праці середньооблікового працівника, грн. коп., од.

Потреба в доходах на робочу силу може обчислюватися з використанням нормативів їх приросту на фактичні обсяги господарської діяльності.

$$\text{ПДР} = \text{ВДР} \times (100\% + \text{НОО} \times \text{ОПВ} + \text{НПП} \times \text{ПРП} + \text{НЗВ} \times \text{ЗВГ}) : 100\%,$$

де ПДР – потреба в доходах на робочу силу підприємства, грн. коп.; ВДР – витрати доходу на робочу силу в попередньому періоді, грн. коп.; НОО, НПП, НЗВ – нормативи приросту витрат доходу на робочу силу відповідно за приріст обсягів виробництва, продуктивності праці та зниження витрат на одну гривню створеної продукції; ОПВ, ПРП, ЗВГ – відповідно приріст обсягів виробництва, продуктивності праці, зниження витрат на одну гривню створеної продукції.

Величина потреби в доходах на робочу силу може визначитися абсолютними темпами зростання продуктивності праці, часткою приросту продукції внаслідок зростання продуктивності праці, співвідношенням темпів зростання продуктивності праці і вартості робочої сили. Розрахунки можна робити за такими формулами:

$$\text{ПДР} = \text{ВВР} \times (100 + \Delta\text{ППП} \times \text{ПЗП}) \times \text{ОГД} : (100 + \Delta\text{ППП}); \text{ або}$$

$$\text{ПДР} = [(100 + \Delta\text{ОГД}) : (100 + \Delta\text{ППП}) \times (100 + \Delta\text{ППП} \times \Delta\text{ПЗП}) : 100] \times \text{ВДР},$$

де ПДР – потреба в доходах на робочу силу підприємства, грн. коп.; ВВР – величина доходів на робочу силу в розрахунку на 1 грн. створених об'єктів діяльності у звітному періоді, грн; $\Delta\text{ППП}$ – приріст продуктивності праці в розрахунковому періоді порівняно з рівнем попереднього періоду, %; $\Delta\text{ПЗП}$ – приріст доходів в розрахунку на 1,0 % зростання продуктивності праці в розрахунковому періоді; ОГД – обсяг господарської діяльності в розрахунковому періоді, грн.; ВДР – витрати доходу на робочу силу в попередньому періоді, грн. коп.; $\Delta\text{ОГД}$ – приріст обсягу виробництва продукції в розрахунковому періоді, порівняно з рівнем звітного періоду, %.

Доход на потреби робочої сили підприємства гарантуються фондом споживання:

$$\text{ФСР} = \text{ДГД} - \text{ПДП} - \text{МПВ} - \text{ПДГ} - \text{ДПР} - \text{ПЗД} + \text{ОЗД} + \text{ОДБ},$$

де ФСР – фонд споживання доходів на потреби робочої сили; ДГД – доходи від господарської діяльності; ПДП – податки з доходів господарської діяльності (ПДВ, акцизний збір); МПВ – матеріальні та прирівняні до них витрати на здійснення господарської діяльності (придбання товарів, матеріалів, робіт, послуг); ПДГ – податки на господарську діяльність підприємства; ДПР – дохід на розвиток (приріст активів) підприємства; ПЗД – повернення залучених доходів; ОЗД – одержання доходів на поворотній основі; ОДБ – одержання доходів на безповоротній основі.

Створені фонди споживання доходів на потреби робочої сили підприємства використовуються на оплату праці, обов'язкові платежі на соціальні заходи та виплати, які не входять до складу фонду оплати праці:

$$\text{ФСР}=\text{ФОП}+\text{ОПС}+\text{ДПС},$$

де ФОП – доходи що формують фонд оплати праці; ОПС – обов'язковими платежами на соціальні заходи; ДПС – доходи які не входять до складу фонду оплати праці.

Доход фонду оплати праці розподіляються між працівниками підприємства у відповідності до розцінок за створені об'єкти діяльності, відпрацьований час, згідно посадових окладів, умов контрактів, безтарифної системи оплати праці; преміювання, заохочувальних і компенсаційних виплат, надбавок та доплат.

Використання доходів для нарахування і виплати їх окремим працівникам здійснюється за видами, системами і формами оплати праці відповідно до обсягів виконаних робіт і встановлених на підприємстві розцінок.

При погодинній формі оплати праці дохід працівнику обчислюється як добуток погодинної ставки і кількості праці. Вона застосовується, якщо виробіток неможливо чітко нормувати; в роботі головним є не зростання продуктивності праці, а підвищення якості продукції; виробіток в основному залежить не від індивідуальних трудових зусиль, а визначається технологічним процесом. Функції ж працівників зводяться тільки до налагодження, спостереження і контролю за роботою обладнання.

Відрядна форма оплати праці застосовується на роботах, де праця піддається точному і повному обліку, де широко використовуються норми виробітку. Величина доходу працівників при ній обчислюються як добуток розцінки за одиницю виробу і кількості виробів.

Потреба в доходах на оплату податкових платежів залежить від величини об'єктів оподаткування та розміру ставок.

Загалом під оптимальною стратегією формування доходу підприємства слід розуміти систему довгострокових цільових завдань, спрямованих на одержання такого обсягу доходів, яких вистачить для сплати податків і обов'язкових платежів, відшкодування витрат і одержання прибутку для забезпечення саморозвитку та винагороди власників. Механізм розробки стратегії доходу підприємства неможливий без повної, точної, систематизованої інформації про практику його формування, розподілу і використання.

8.3. Формування фінансового результату діяльності лісгосподарського підприємства

Господарська діяльність будь-якого підприємства передбачає постійне співставлення доходів і витрат та визначення фінансового результату.

Позитивний фінансовий результат (прибуток) характеризується

перевищенням доходів над витратами, які були понесені для їх одержання, а негативний (збиток) – навпаки. Алгоритм розрахунку фінансового результату підприємства визначається формами фінансової звітності.

Прибуток – це мета, заради якої здійснює діяльність підприємство. Така важлива роль прибутку зумовлена його функціями: оціночної, розподільчої, стимулюючої, соціальної.

Оціночна – характеризує ефект господарської діяльності підприємства, а за величиною прибутку визначається його фінансова стійкість та інвестиційна привабливість.

Розподільча – полягає в тому, що прибуток використовується як інструмент розподілу результатів господарської діяльності підприємства для задоволення потреб держави, найманих працівників, власників і господарюючої системи.

Стимулююча – прибуток визначає мету діяльності підприємства і є джерелом забезпечення його сталого розвитку і стійкого фінансового стану.

Соціальна – прибуток через його розподіл задовольняє різноманітні соціальні потреби персоналу підприємства, його власників, населення на регіональному рівні та суспільства в цілому. Етична поведінка, яку очікують від власників підприємства, відображає справедливий взаємозв'язок прибутку і загального добра. Тому створеного прибутку повинно бути достатньо не тільки для задоволення фінансових потреб самого підприємства, а й для фінансування суспільних потреб.

На формування прибутку впливають різні фактори, які можна класифікувати таким чином:

- матеріально-технічні – використання більш прогресивних і економічних основних засобів і виробничих запасів;
- організаційно-управлінські – створення нових об'єктів господарської діяльності та інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;
- економічні – пошук внутрішніх резервів господарської діяльності шляхом аналітичних досліджень;
- соціальні – забезпечення належних умов праці, відпочинку і підвищення кваліфікації персоналу;
- екологічні – виробництво екологічно чистої продукції та застосування безвідходних технологій;
- ринково-маркетингові – формування попиту покупців;
- господарсько-правові – формування державою довгострокової (стратегічної) і поточної (тактичної) економічної і соціальної політики, спрямованої на реалізацію та оптимальне узгодження інтересів суб'єктів господарювання і споживачів, різних суспільних верств і населення в цілому;
- адміністративні – організація державного управління

підприємницькою діяльністю суб'єктів господарювання через державне замовлення, ліцензування, патентування і квотування, сертифікацію та стандартизацію, застосування нормативів та лімітів, регулювання цін і тарифів, створення інвестиційних, податкових та інших пільг, надання дотацій, компенсацій та субсидій.

Всі фактори, що визначають величину прибутку матеріалізуються через збільшення обсягів реалізації об'єктів діяльності підприємства (ОР) і цін (Ц), зменшення виробничої собівартості (BC), оптимізацію структури (СТ) і асортименту продукції (АП), адміністративних витрат (AB) і витрат на збут (BЗ). Схематично це можна подати таким чином:

- ціни (Ц) → max;
- виробнича собівартість (BC) → min та/або BC:Ц → min;
- асортимент (АП) → max;
- структура асортименту (СТ) → opt;
- адміністративні витрати (AB) і витрати на збут (BЗ) → opt та/або

AB:Ц → min, BЗ:Ц → min;

- (Ц - BC) → max та/або за умови, що збільшення ціни відбувається більшими темпами, ніж виробничої собівартості, тобто з одиниці продукції підприємство одержує максимум прибутку (ПО);

- (ОР x ПО) → max та/або за умови, що збільшення одного з показників буде відбуватися більшими темпами, ніж іншого, при зростанні кінцевого результату – прибутку.

Формування прибутку за факторами (Ц-BC) → max і (ОР x ПО) → max є стратегічним завданням підприємства. При цьому може бути декілька напрямів цієї стратегії:

- ✓ перший – передбачає, що реалізація товару відбувається за максимально можливими цінами при мінімальних обсягах;
- ✓ другий – протилежний першому, коли ціни визначаються мінімальними, а обсяг реалізації при цьому максимально зростає;
- ✓ третій – золота середина, ціни і обсяги реалізації формуються між максимальною і мінімальною величинами при забезпеченні максимального прибутку.

Одержання прибутку забезпечується умовами беззбиткової діяльності підприємства, при якій споживча вартість (чистий дохід) об'єкта господарювання:

- ✓ збільшується, а витрати на його створення зменшуються;
- ✓ збільшується, а витрати на його створення не змінюються;
- ✓ збільшується більшими темпами, ніж витрати на його створення;
- ✓ не змінюється, а витрати на його створення зменшуються;
- ✓ зменшуються меншими темпами, ніж витрати на його створення.

Формування фінансового результату (прибутку, збитку) здійснюється за рахунок кожного окремого виду продукції, робіт, послуг, товарів підприємства. Підприємство є суб'єктом господарювання, який створює і

реалізує різноманітні об'єкти, кожний з яких має певну собівартість та приносить певну виручку.

Головним завданням розрахунку затрат на виробництво продукції є не механізм встановлення бажаної ціни, а виявлення тих напрямів роботи де можливо отримати прибуток. Це потребує розуміння динаміки витрат, їх зміни в залежності від тих чи інших факторів: ціни на ресурси, обсягів збуту готової продукції, і, понад усе, асортименту.

Отже, прибуток надходить підприємству у вигляді грошових коштів від продажу кожної одиниці продукції, робіт, послуг, товарів. Втім, ці кошти не можна розглядати як вільні, оскільки з них ще слід вирахувати витрати на матеріальні ресурси, оплату праці, соціальні гарантії та капітальні вкладення щодо оновлення основних засобів в сумі нарахованої амортизації. І тільки після того, як ці витрати будуть враховані повністю, залишок грошових коштів формує прибуток підприємства.

Для оцінювання господарської діяльності лісгосподарського підприємства система управління повинна використовувати декілька видів фінансових результатів: валовий; створений (одержаний); визначений до розподілу; чистий для розвитку підприємства.

Валовий фінансовий результат визначається як різниця між чистим доходом, одержаним від реалізованих об'єктів діяльності, та їх виробничою собівартістю (рис. 8.3.1).

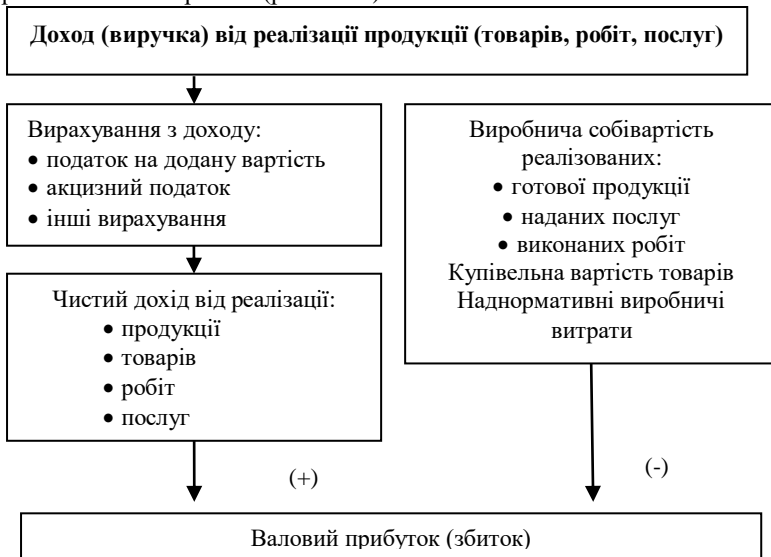


Рис. 8.3.1. Формування валового прибутку підприємства в цілому та в розрізі реалізованих асортиментних об'єктів діяльності (товарів, готової продукції, робіт, послуг, виробничих запасів)

Валовий фінансовий результат дозволяє здійснювати управління щодо кожного реалізованого об'єкта діяльності за видами та асортиментом товарів, готової продукції, робіт, послуг, виробничих запасів.

Створений (одержаний) фінансовий результат безпосередньо формується в цілому по підприємству, а за окремими розрахунками, які потребують визначення повної собівартості реалізованих об'єктів можливо визначити створений фінансовий результат в розрізі структурних підрозділів та за видами та асортиментом товарів, готової продукції, робіт, послуг, виробничих запасів (рис. 8.3.2.).

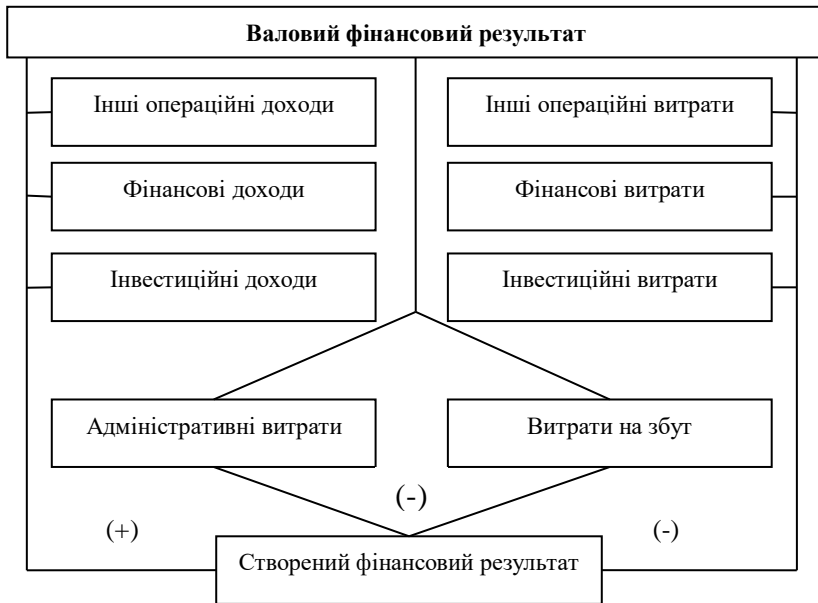


Рис. 8.3.2. Формування одержаного (створеного) фінансового результату в цілому по підприємству

Розрахунок одержаного фінансового результату в розрізі окремих реалізованих об'єктів здійснюють за формулою:

$$\text{СФО} = \text{ЧДО} - \text{ПСО}; \text{ПСО} = \text{ВСО} + \text{АВО} + \text{ВЗО},$$

де СФО – одержаний фінансовий результат від окремого реалізованого об'єкта діяльності; ЧДО – одержаний чистий дохід від окремого реалізованого об'єкта діяльності; ПСО – повна собівартість окремого реалізованого об'єкта діяльності; ВСО – виробнича собівартість окремого реалізованого об'єкта діяльності; АВО – адміністративні витрати

в результаті їх розподілу щодо окремого реалізованого об'єкта діяльності; ВЗО – витрати на збут в результаті їх розподілу щодо окремого реалізованого об'єкта діяльності.

Розрахунок повної собівартості найбільш доцільно здійснювати за методом АВС – це калькулювання за окремими витратами діяльності у відповідності з фактичним використанням ресурсів. Для розподілу адміністративних витрат і витрат на збут, сформованими за певними функціями, на об'єкти діяльності необхідно використовувати відповідні драйвери.

У цілому функціональний підхід до формування витрат є засобом, що дозволяє більш точно та достовірно обчислювати повну собівартість операцій, процесів і результатів в розрізі видів продукції (робіт, послуг, товарів), а також представити інформацію щодо напрямів використання ресурсів підприємства, оцінити результати діяльності окремих підрозділів та розробляти заходи для усунення непродуктивних витрат.

Фінансовий результат, визначений до розподілу, безпосередньо формується в цілому по підприємству (структурному підрозділу) із статусом центру інвестицій (як різниця між створеним фінансовим результатом і податком на прибуток).

$$\text{ФРР} = \text{СФР} - \text{ППП},$$

де ФРР – фінансовий результат, визначений для розподілу на розсуд власника; СФР – створений фінансовий результат; ППП – податок на прибуток підприємства.

Чистий фінансовий результат лісгосподарського підприємства визначається як різниця між фінансовим результатом, визначеним для розподілу, та платежами з прибутку державі як власнику підприємства.

$$\text{ЧФР} = \text{ФРР} - \text{ППД},$$

ЧФР – чистий фінансовий результат для розвитку лісгосподарського підприємства; ФРР – фінансовий результат, визначений для розподілу на розсуд власника; ППД – платежі з прибутку державі як власнику відповідно до Постанови КМУ від 23 лютого 2011 р. № 138 «Порядок відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями» від 50 до 80 % від чистого фінансового результату лісгосподарського підприємства.

Ефективність функціонування підприємства залежить не лише від обсягу створеного прибутку, а й від напрямів його розподілу. Для підвищення ефективності господарської діяльності дуже важливо, щоб при розподілі було досягнуто оптимальності в задоволенні інтересів держави, підприємства, найманих працівників і власників.

Держава зацікавлена одержати якомога більше прибутку до бюджету з метою задоволення потреб всіх громадян. Спеціалісти виконавчих органів управління підприємства прагнуть спрямувати більшу суму прибутку на приріст активів з метою забезпечення сталого розвитку господарюючої

системи. Персонал підприємства зацікавлений у збільшенні оплати праці, що зменшує чистий прибуток і відповідно обсяги інвестиційно-інноваційної діяльності. Власники повинні забезпечити свої потреби щодо одержання дивідендів і розвитку підприємства.

Проте, якщо держава буде формувати податкові надходження до бюджету через збільшення податкового навантаження, то це не буде стимулювати розвиток інвестиційно-інноваційної діяльності і, відповідно, відбудеться зменшення податків. Те саме може статися, якщо всю суму прибутку використати на виплату дивідендів. У цьому разі не буде здійснюватися інвестиційно-інноваційна діяльність, і в перспективі скоротиться виробнича потужність підприємства, зменшиться ефективність господарювання та погіршиться фінансовий стан. Водночас, зменшення дивідендних виплат призводить до зниження інвестиційної привабливості господарюючої системи. Тому на кожному підприємстві має бути знайдено найбільш оптимальний варіант розподілу прибутку (рис. 8.3.3).



Рис. 8.3.3. Загальна схема розподілу чистого прибутку підприємства

Чистий прибуток використовують відповідно до установчих документів підприємства і прийнятих рішень власників. За його рахунок інвестують виробничий розвиток, виплачують дивіденди власникам, створюють резерви, покривають збитки. Розподіляючи чистий прибуток, необхідно домагатися оптимізації пропорцій між його капіталізованою і спожитою сумами з метою забезпечення:

а) необхідного обсягу інвестицій для розвитку підприємства, формування власного капіталу та зростання балансової і ринкової вартості внесків власників;

б) необхідної величини прибутковості на інвестований капітал власникам підприємства.

В процесі реформування системи управління лісовим господарством та створенням Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» платежі із створеного прибутку будуть здійснюватися через дивідендну політику щодо надходження коштів з лісгосподарської галузі до державного і територіальних бюджетів.

В той же час формування дивідендної політики представляє собою одну з найбільш складних задач управління. Вона покликана відбивати вимоги фінансової стратегії по підвищенню ринкової вартості підприємства, інвестиційної політики, політики формування власних фінансових ресурсів і деяких інших аспектів фінансової діяльності. Крім того, в процесі формування дивідендної політики підприємствам необхідно узгодити дві протилежні економічні мотивації інвесторів – одержання високих поточних доходів або значне збільшення їх доходів у перспективному періоді.

Дивідендну політику визначають методи формування фонду дивідендів (рис. 8.3.4) і форма їх виплати (рис. 8.3.5).

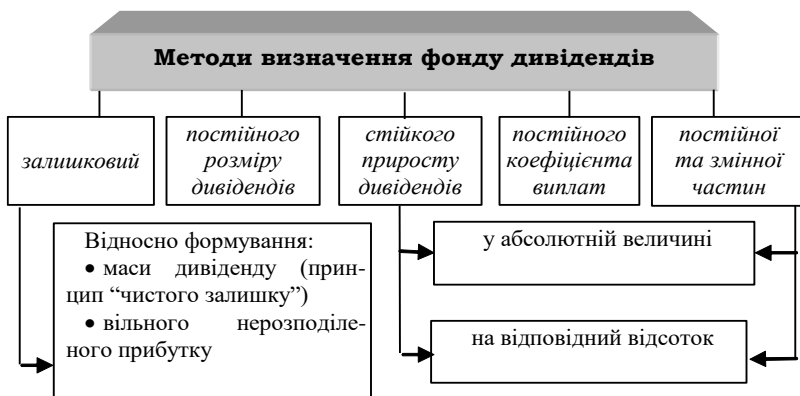


Рис. 8.3.4. Методи визначення фонду дивідендів на підприємстві

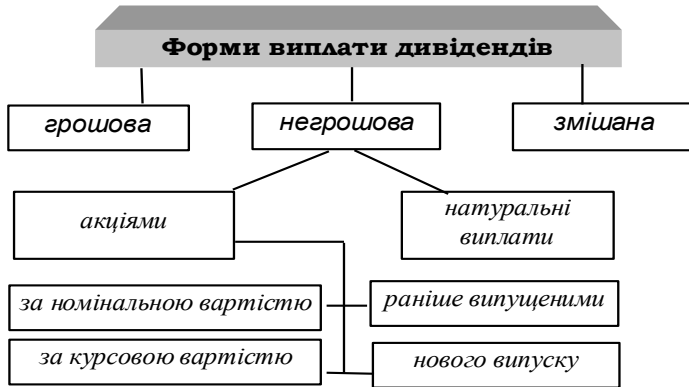


Рис. 8.3.5. Основні форми виплати дивідендів

Джерелами виплати дивідендів можуть бути чистий прибуток звітного періоду, нерозподілений прибуток минулих років і резервний капітал, якщо підприємство одержить недостатню суму прибутку.

Отже, процес управління прибутковістю є одним із важливих інструментів забезпечення самодостатнього розвитку господарської діяльності лісогосподарських підприємств, який повинен враховувати інтереси всіх стейкхолдерів – власників як держави і територіальних громад, найманих працівників галузі, покупців і постачальників.

МОДУЛЬ IV. ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В ЛІСОГОСПОДАРЬСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

РОЗДІЛ 9. Управлінська діяльність на підприємствах лісогосподарського комплексу

9.1. Поняття та інструменти управлінської діяльності на підприємстві

9.2. Управлінські рішення на підприємствах лісогосподарського комплексу

9.3. Управління лісогосподарською діяльністю на рівні суб'єктів господарювання

9.1. Поняття та інструменти управлінської діяльності на підприємстві

Підприємство є складною соціально-економічною системою, яка поєднує в господарській діяльності активи, трудові ресурси та підприємницькі здібності людей. У мінливому ринковому середовищі, в якому здійснюється господарська діяльність підприємства, виникає необхідність ефективного управління процесом інтегрованого використання цих факторів. Управління здійснюється через використання підприємницьких здібностей та шляхом впливу на працівників з метою досягнення цілей, що стоять перед суб'єктом господарювання і його персоналом.

Підприємницькі здібності дозволяють людям знаходити і використовувати краще поєднання ресурсів для господарської діяльності (придбання активів, виробництва, продажу товарів), приймати розумні послідовні рішення, створювати і застосовувати інновації, йти на допустимий, виправданий ризик.

Управління – це процес координації діяльності підприємства. У дещо ширшому понятті управління підприємством можна розглядати як процес формування планів (цілей) та досягнення цих цілей шляхом координування та регулювання його діяльності. Система управління включає різні рівні прийняття управлінських рішень, на яких і здійснюється процес управління.

Сутність управління глибше розкривають основні функції підприємства: новаторська (інноваційна), мотиваційна, творча, ресурсна (рис. 9.1.1).



Рис. 9.1.1. Місце управління в процесі виконання функцій підприємства

Управління на підприємстві залежить від його внутрішнього і зовнішнього середовища. Під середовищем зовнішнього впливу розуміють чинники і умови, що перебувають поза підприємством та існують незалежно від нього, але впливають або можуть впливати на його функціонування (рис. 9.1.2).

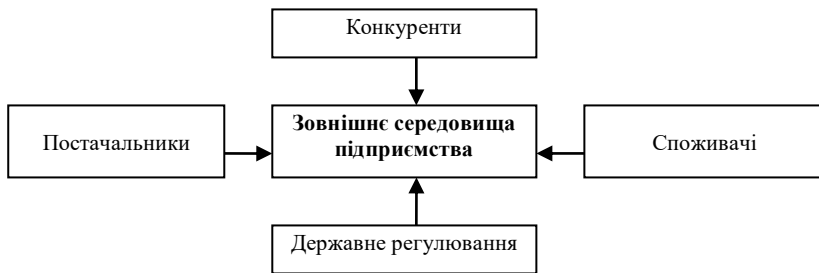


Рис. 9.1.2. Фактори зовнішнього середовища прямого впливу на систему управління підприємством

Внутрішнє середовище підприємства забезпечує його життєздатність щодо перетворення ресурсів, які ним отримуються із зовнішнього середовища на створення готових об'єктів діяльності для суб'єктів зовнішнього середовища (рис. 9.1.3).



Рис. 9.1.3. Фактори внутрішнього середовища прямого впливу на систему управління підприємством

Загальноприйнятими функціями управління, що використовуються всіма підприємствами є планування (бюджетування), організація, мотивація і контролювання (рис. 9.1.4).

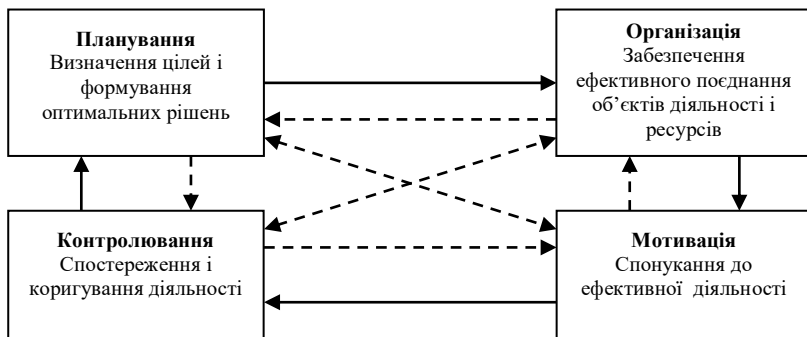


Рис. 9.1.4. Функціонально-процесний підхід до побудови системи управління підприємством

Планування (бюджетування) як передбачення майбутнього є процесом визначення дій, які необхідно буде виконати щодо використання ресурсів для досягнення визначеної мети бізнесу суб'єкта господарювання. В процесі планування оцінюються стан господарської діяльності, визначається можливий результат та умови його досягнення. Для визначення майбутніх результатів, які необхідно досягти підприємству використовують ітеративні (орієнтація на досягнення), нормативні (формування нормативних показників) та індикативні (створення системи параметрів) підходи.

Визначення мети суб'єкта господарювання повинно відповідати умовам SMART (рис. 9.1.5).

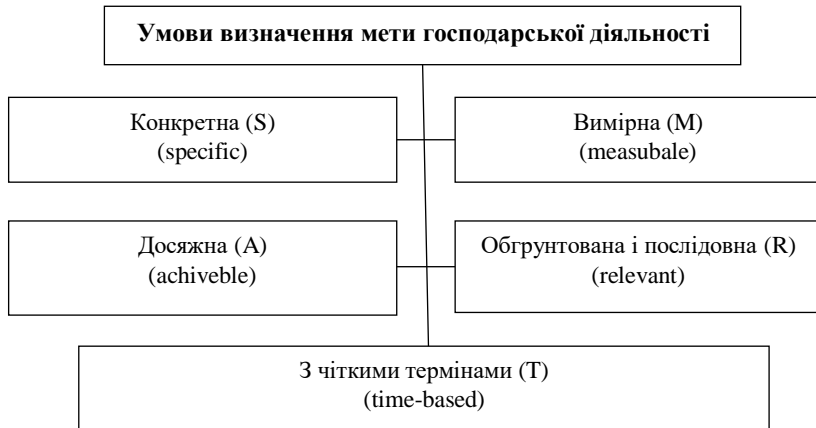


Рис. 9.1.5. Модель формування мети господарської діяльності підприємства за умовами SMART

Організація (організування) – це діяльність управлінського персоналу на формування структури суб'єкта господарювання і відносин безпосередньо в управлінській системі і підпорядкованих їй підрозділах та між ними з метою досягнення поставленої мети розвитку. Основними складовими процесу організування є: поділ праці через спеціалізацію робіт; структуризація завдань управління; розподіл повноважень як групування обов'язків, відповідальності і прав; делегування повноважень; координація (організація спільної діяльності); забезпечення взаєморозуміння управлінського персоналу і підлеглих.

Мотивування – це активізація персоналу для досягнення визначених для суб'єкта господарювання результатів та задоволення його потреб на самодостатньому рівні за рахунок внутрішніх (особиста зацікавленість до продуктивної праці) та зовнішніх (запропоновані винагороди та відповідальність) факторів.

Контролювання – здійснюється через систематичне відстеження виконання завдань (плану, бюджету). Визначених для господарської діяльності з одночасним коригуванням досягнутих результатів шляхом прийняття управлінських рішень щодо виправлення ситуації та / або зміни планових (бюджетних) показників.

Для інтерпретації економічних показників діяльності господарюючих систем необхідно мати обґрунтовані нормативні (еталонні, стандартні) величини, які будуть характеризувати допустимі (критичні) межі їх зміни.

Щодо термінів „еталон”, „норматив” і „стандарт”, то їх тлумачення дається в словниках. Еталон (*фр. etalon*) – вимірник, зразок для порівняння

з чим-небудь. Норматив (від *лат. normatio* – упорядкування) – економічний, технічний та інший показник норм, у відповідності з яким проводиться будь-яка робота, виконується будь-яка програма. Стандарт (англ. *standard*) – модель, зразок, еталон, що приймається за вихідний для співставлення з ним інших подібних об'єктів.

Використовуючи фактичні і нормативні величини показників, можна здійснювати ідентифікацію діяльності господарюючих систем за наступними рівнями:

- достатній та позитивний – фактична величина показника (Π_1) перевищує критеріальну (еталонну, нормативну) межу (Π_e) в коридорі значень що забезпечують ефективну діяльність (K_{e3}), а в порівнянні з минулим періодом (Π_0) має тенденцію до покращення:

$$\Pi_e < \Pi_1 > \Pi_0;$$

- достатній, але негативний – фактична величина показника перевищує критеріальну (еталонну, нормативну) межу в K_{e3} , а в порівнянні з минулим періодом має тенденцію до погіршення:

$$\Pi_e < \Pi_1 < \Pi_0;$$

- недостатній, але позитивний – фактична величина показника нижча за критеріальну (еталонну, нормативну) межу в K_{e3} , а порівнянні з минулим періодом має тенденцію до покращення:

$$\Pi_e > \Pi_1 > \Pi_0;$$

- недостатній та негативний – фактична величина показника нижча за критеріальну (еталонну, нормативну) межу в K_{e3} , а порівнянні з минулим періодом має тенденцію до погіршення:

$$\Pi_e > \Pi_1 < \Pi_0.$$

Оцінку діяльності господарюючих систем за показниками можна подати на графіку двома лініями:

- за еталонною траєкторією ($x_{e1}, x_{e2} \dots x_{en}$), як відповідна пряма, дані якої забезпечують стійкий розвиток підприємства;

- за фактичною траєкторією ($x_{\phi 1}, x_{\phi 2} \dots x_{\phi n}$), яка подається у вигляді кривої, пов'язаної з наявними відхиленнями від еталонних величин в ту чи іншу сторону (плюс, якщо $x_{\phi} : x_e > 1,0$ або мінус, якщо $x_{\phi} : x_e < 1,0$).

Для показників, як правило, визначають нормативні величини за оптимальним коридором їх мінімального і максимального значення.

При цьому як заниження значень показників у межах коридору нижче нормативних, так і перевищення, а також рух в одному із названих напрямів варто трактувати як погіршення характеристики досліджуваного підприємства (рис. 9.1.6).

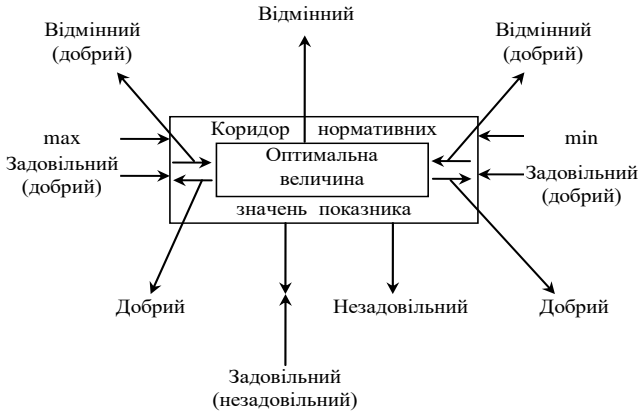


Рис. 9.1.6. Оцінка величини показників господарської діяльності підприємства

Таким чином, за рис. 9.1.6 варто виділити декілька рівнів величини показника:

- рівень 1 – значення показника перебуває у межах визначеного коридора нормативних величин, а динаміка його зміни рухається до середини коридора. Стан явища на підприємстві можна оцінити як „відмінний”;

- рівень 2 – значення показника перебуває у межах визначеного нормативу, динаміка стабільна. Стан явища на підприємстві можна оцінити як „відмінний”, якщо значення показника перебуває в середині коридора або „добрий” – на межах коридора;

- рівень 3 – значення показника перебуває у межах визначеного коридора, але динаміка свідчить про його рух від середини коридора до визначених максимальних і мінімальних меж. Стан явища на підприємстві „добрий”;

- рівень 4 – значення показника перебуває за межами коридора, але спостерігається тенденція до поліпшення. Стан явища на підприємстві, залежно від величини відхилення від норми і темпів руху до еталонного значення, може бути „добрий” або „задовільний”;

- рівень 5 – значення показника стійко перебуває за межами коридора. Залежно від величини відхилення від нормативного рівня стан явища на підприємстві „задовільний” або „незадовільний”;

- рівень 6 – значення показника за межами коридора і має тенденцію до погіршення. Стан явища на підприємстві „незадовільний”.

Показники, величини яких ненормовані, оцінюють за тенденцією зміни їх значень в динаміці. При цьому стан явища на підприємстві може поліпшуватись, бути стабільним або погіршуватись.

Оцінка розвитку підприємства при аналітичному дослідженні фактичних, планових і нормативних показників в системі управлінського обліку здійснюється за видами порівнянь (табл. 9.1.1).

Таблиця 9.1.1

Види порівнянь показників та їх інтерпретація

Порівнювана величина показника	Базова величина показника	Інтерпретація результатів порівняння показників
Фактична	За планом	Рівень виконання показників плану
За планом	Фактична	Рівень формування планових показників
Фактична у звітному періоді	Фактична у минулому періоді	Динаміка розвитку показників
Фактична	За нормативом	Рівень оптимізації величини фактичних показників
За планом	За нормативом	Рівень оптимізації величини планових показників
За нормативом	Фактична	Рівень інтенсивності фактичних показників
За нормативом	За планом	Рівень інтенсивності планових показників

Для застосування прийому порівняння необхідна єдність: в ціннісній оцінці вартісних показників і методології їх розрахунку; організаційної структури підприємства; у структурі показника; календарних періодів; умов, які забезпечують технологічний процес діяльності підприємства. Зіставлення вартісних показників передбачає використання порівняльних цін та врахування інфляційних процесів.

Функції управління тісно пов'язані між собою у єдиному процесі. Недоліки в плануванні, організації, мотивації і контролі як окремо, так і в цілому негативно впливають на результати господарювання підприємства.

Основним інструментарієм управління підприємством є створення ефективного функціонального механізму для прийняття управлінських рішень. Для цього управлінська діяльність підприємства використовує необхідний інструментарій (табл. 9.1.2).

При розробці системи управління, насамперед, важливо обґрунтувати організаційні зв'язки, що будуть застосовуватися на підприємстві.

Таблиця 9.1.2

Інструменти системи управління підприємством

Перелік інструментів для управління	Зміст інструментів управлінської системи
1	2
1. Функції управління – загальні напрями або сфери діяльності	Планування – мета діяльності
	Організація – формування структури, розподілення завдань, повноважень та відповідальності
	Мотивація – спонукання до дій для досягнення мети
	Контролювання – вимірювання досягнутих результатів
2. Методи управління – способи впливу на персонал	Економічні (матеріальні) – матеріальна відповідальність, стимулювання, ціноутворення, податки, державне регулювання
	Соціально-психологічні – соціальні запити та інтереси персоналу
	Організаційні (примусові) – законодавчі акти, положення, інструкції, накази, розпорядження.
3. Концепції управління	Раціоналістична – оптимізаційний підхід
	Неформальна – ситуаційний підхід
4. Принципи управління	Планування з врахуванням вимога покупців
	Прибуток, соціальні потреби, додана вартість, національне багатство
	Оптимізація господарських операцій
	Вартість робочої сили
	Продуктивність ресурсів
	Стратегія самодостатнього розвитку
5. Типи організаційних структурних зв'язків в управлінні	Лінійні: керівник–підлегли
	Лінійно-штабні: функціональні служби–керівник–підлегли
	Функціональні: функціональні служби – керівник - підлегли
	Дивізійні: виробничі підрозділи – керівник - підлегли
	Матричні: групи спеціалістів – функціональні служби – керівник - підлегли
	Множинні: прийняття рішення на підставі діяльності багатьох управлінських структур – керівник - підлегли

Класифікація організаційних зв'язків на підприємстві зображена за допомогою схеми (рис. 9.1.7).

При лінійних зв'язках управління здійснюється за відповідними послідовними рівнями управління. При цьому, кожний працівник підпорядкований і підзвітний тільки одному керівникові і зв'язаний із вищим керівництвом тільки через нього. Цей тип структурних зв'язків характеризується: простотою, ясністю і чіткістю взаємозв'язків між ланками і працівниками, ефективністю взаємодії.



Рис. 9.1.7. Класифікація організаційних зв'язків підприємства для потреб побудови системи управління

Недоліки лінійної структури управління полягає у тому, що керівник повинен бути універсальним спеціалістом. Тому в чистому вигляді лінійна структура управління прийнятна для малих підприємств або окремих підрозділів (рис. 9.1.8).



Рис. 9.1.8. Лінійна побудова управління структурний підрозділом підприємства

Лінійно-штабні організаційні зв'язки характеризуються наявністю у керівника центру відповідальності штабу, який дозволяє отримувати компетентну консультацію. Така структура передбачає формування управлінської інформації для керівника, щодо кожного виконавця структурного підрозділу.

За кількістю управлінських рівнів організаційні зв'язки можна поділити на однорівневі і багаторівневі. Процес прийняття рішень при однорівневих зв'язках віддається безпосередньо керівнику центру відповідальності.

Багаторівневі зв'язки, в свою чергу, поділяються на механічні і органічні. Механічні системи зв'язків характеризуються високим ступенем розподілу праці і наявністю багаточисельних правил і норм поведінки персоналу. В той же час механічні зв'язки можуть бути функціональними або дивізійними. Функціональні зв'язки побудовані на чіткій диференціації підрозділів за функціональним спрямуванням. Дивізійні зв'язки побудовані за принципом чіткої диференціації підрозділів за ринковими сегментами. При цьому в основу сегментації ринку можуть бути покладені продуктові, регіональні, глобальні та орієнтовані на споживача організаційні зв'язки.

Продуктова структура організаційних зв'язків передбачає можливість:

- чітко визначати прибутковість;
- контролювати ринкові позиції підприємства;
- мати розширений обсяг маркетингової діяльності;
- більш чітко орієнтувати продукцію на вимоги споживача;
- розробляти комплекс маркетингу для конкретних товарів;
- підсилити відповідальність керівників центрів відповідальності за результати підпорядкованих служб.

Регіональна структура організаційних зв'язків застосовується у тому разі, коли підприємство орієнтоване на виробництво однорідної продукції, яку пропонує географічним ринковим сегментам. Управлінська система при регіональній структурі управління дозволяє:

- орієнтувати діяльність підприємства на споживача із конкретним рівнем доходів та визначеними ринковими уподобаннями;
- гнучко реагувати на стан та зміст в економічному середовищі та законодавчому полі;
- будувати найбільш ефективну цінову політику із врахуванням рівня купівельної спроможності населення та існуючої системи оподаткування;
- враховувати державну політику щодо конкретних видів виробників або товарів.

Організаційні зв'язки, орієнтовані на споживача, базуються на значенні суттєвих відмінностей ринкових сегментів залежно від характеристик споживача.

Управлінська система на глобальних організаційних зв'язках вирішує одразу три проблеми, які є новими для підприємства, що виходить на міжнародні ринки:

- використання можливостей закордонних ринків для власного зростання;
- формування знань про продукцію та географічні регіони для координування ділової активності на міжнародному ринку;
- координування діяльності іноземних філій і відділень підприємства.

Органічні організаційні зв'язки дозволяють скоротити кількість управлінських рівнів та забезпечити гнучкість пристосування до ринкових змін. Залежно від принципу побудови органічні зв'язки можуть бути: проектними, матричними і конгломератними.

При матричних зв'язках виконавці підпорядковуються як функціональним керівникам, так і лінійним. Лінійні керівники відповідають в цілому за інтеграцію всіх видів діяльності. Проектна організаційна структура зв'язків використовується для вирішення конкретної тимчасової задачі. Керівник проекту не тільки відповідає за виконання проекту, але і є керівником всього наданого в його розпорядження персоналу функціональних відділів. Конгломератна структура організаційних зв'язків передбачає можливість поєднання в одному підприємстві різних типів зв'язків в окремих центрах відповідальності.

За обсягом делегування повноважень організаційні зв'язки можуть бути централізовані та децентралізовані. Підприємства, в яких вищий керівник залишає за собою більшу частину повноважень, які необхідні для прийняття рішень, називають централізованими. В децентралізованих підприємствах повноваження розподілені по нижчих управлінських рівнях.

Таким чином, через управлінські інструменти впливу на безпосередні інтереси працівників створюється механізм їх орієнтації на найбільш

ефективний режим роботи без повсякденного і безпосереднього втручання управлінського апарату у здійснення господарських операцій.

9.2. Управлінські рішення на підприємствах лісгосподарського комплексу

В основі управлінської діяльності підприємства лежать управлінські рішення, які приймають суб'єкти управлінської діяльності відносно об'єктів управління.

Суб'єкт управлінської діяльності – людина (група людей), які здійснюють управлінську діяльність, як вплив на об'єкт управління з утворенням системи управління.

Об'єкт управлінської діяльності – це елемент системи управління на який спрямовують управлінську діяльність і який підпорядковується суб'єкту управлінської діяльності.

Управлінська діяльність реалізується лише людьми як суб'єктами і об'єктами управління відносно процесів господарської діяльності підприємства, його ресурсів та результатів господарювання.

Відносини між персоналом (посадовими особами) як суб'єктами і об'єктами управління господарською діяльністю підприємства відображені на рис. 9.2.1.

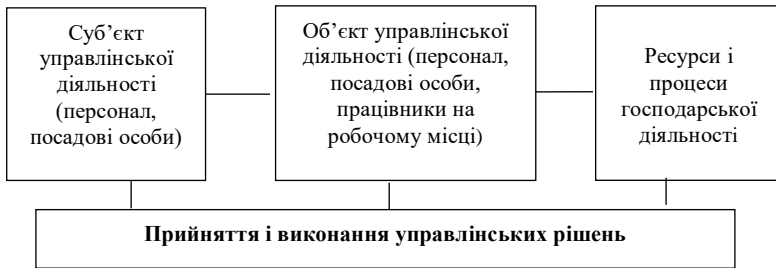


Рис. 9.2.1. Схема відносин між персоналом системи управління в процесі управління господарською діяльністю підприємства

Управлінська діяльність на підприємстві здійснюється через систему управлінських рішень.

Управлінське рішення – це основна форма впливу управлінського персоналу на законодавчому і виконавчому рівні безпосередньо через робочі місця на усі господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, результатом яких є вирішення проблем формування, функціонування самодостатності бізнесу.

Процес ухвалення управлінського рішення характеризується як:

- свідома та цілеспрямована діяльність, яку здійснює працівник;
- поведінка, що заснована на фактичних даних та програмі розвитку;
- процес взаємодії працівників підприємства при здійсненні господарської діяльності;
- вибір альтернативи здійснення господарських операцій;
- окремий елемент процесу управління на підприємстві;
- оперативна робота управлінського персоналу;
- модель господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів.

Прийняття рішень – складова будь-якої управлінської функції, оскільки рішення – це головний продукт праці управління. Тому розуміння природи прийняття управлінських рішень важливе з погляду найкращого уявлення про процес управління в цілому.

Прийняття управлінського рішення – це постійна та відповідальна робота для управлінського персоналу усіх функціональних господарської діяльності підприємства.

Необхідність прийняття рішень притаманна всім господарським процесам, починаючи із створення господарюючої структури, забезпечення функціонування її діяльності і закінчуючи процесом ліквідації.

Управлінське рішення має бути спрямоване на забезпечення здійснення регулюючого впливу на процеси функціонування підприємства.

Управлінські рішення повинні відповідати наступним вимогам:

- цільова спрямованість;
- обґрунтованість аналітичними розрахунками;
- несуперечливість щодо зовнішніх і внутрішніх факторів та стратегії розвитку;
- ефективність – реалізувати найкращий (оптимальний) варіант з усіх можливих;
- чіткість і повнота завдання для виконання без додаткових роз'яснень і уточнень.

Взаємозв'язок складових господарської діяльності з прийняттям управлінських рішень наведено на рис. 9.2.2.

Господарка діяльність складається з трьох складових:

- ✓ функціональної (бюджетування, мотивування, організування, контролювання);
- ✓ процесуальної (постачання, виробництво, збут, інвестування);
- ✓ ресурсної:
 - трудові ресурси,
 - земельно-майнові ресурси
 - технологічно-майнові ресурси.



Рис. 9.2.2. Взаємозв'язок складових господарської діяльності з прийняттям управлінських рішень

Управлінські рішення класифікують за різними ознаками (табл. 9.2.1).

Отже, управлінське рішення – це вибір альтернативи, а прийняття і організація виконання є необхідним супровідним процесом для ефективної практичної реалізації та контролю. Управлінське рішення на підприємства має вагомe значення, від якого залежить подальша діяльність підприємства.

Таблиця 9.2.1

Класифікація управлінських рішень на лісгосподарських підприємствах

Класифікаційна ознака	Види управлінських рішень
масштаб дії	загальногосподарські
	господарські процеси
	діяльність структурних підрозділів
	господарські операції
термін дії	стратегічні
	перспективні
	стабілізаційні
	тактичні
	поточні
	оперативні
	в режимі он-лайн
рівень прийняття	власники
	виконавчі органи управління
	керівники структурних підрозділів
	працівники на робочих місцях
рівень новизни	інноваційні
	традиційні
спосіб прийняття	одноосібні
	колегіальні
форма прийняття	усні
	письмові
обов'язковість виконання	директивні рекомендаційні
	орієнтуючі
наслідки прийняття	негативні
	нейтральні
	позитивні
об'єкти впливу	технічно-технологічні
	економічні
	соціальні
причин виникнення	ситуаційні
	розпорядження
	ініціативні
	планові
	сезонні
функціональний зміст	організаційні
	регулюючі
	координуючі
	контролюючі
	прогнозуючі
рівень альтернативності	безальтернативні
	багатоваріантні

Прийняття управлінського рішення потребує виконання системи процедур та обов'язкових дій за окремими етапами зміст яких залежить від конкретної проблеми (рис. 9.2.3).



Рис. 9.2.3. Модельна послідовність етапів процесу прийняття управлінського рішення

Ефективність управлінських рішень визначається: вирішенням інтересів стейкхолдерів, успішністю та швидкістю виправлення негативної ситуації та рівнем показників діяльності підприємства, які характеризують продуктивність ресурсного потенціалу, динаміку розвитку, самодостатність (стійкість) господарювання, створення доданої вартості за елементами, ринкову вартість підприємства, результативність використання власного капіталу.

До сучасних концепцій оцінювання економічної ефективності прийняття управлінських рішень на підприємстві можливо віднести показники моделі DuPont (рис. 9.2.4).

Прибутковість (рентабельність) власного капіталу є найбільш важливим показником з точки зору власників підприємства, характеризує частину чистого прибутку, яка припадає на середньорічну величину власного капіталу.

З представленої моделі видно, що рентабельність власного капіталу залежить від 3 чинників: рентабельність чистого доходу, завантаженість активів і структура джерел коштів, авансованих в дане підприємство. Істотність виділених чинників з позиції поточного управління пояснюється тим, що вони в певному значенні узагальнюють всі сторони потенціалу підприємства, його статичну і динамічну, зокрема, показники: перший чинник узагальнює якість господарського потенціалу, другий – майновий потенціал, третій – фінансові ресурси.

Необхідно додати, що цим чинникам властива специфіка діяльності підприємства, наприклад, в капіталомістких господарюючих системах показник капіталовіддачі, як правило, має невисоке значення, а рентабельність може бути відносно високою. Високе значення залежності активів можуть дозволити собі підприємства, які мають стабільне і прогнозоване надходження грошей або велику частку ліквідних активів (підприємства торгівлі).

Показник рентабельності власного капіталу має свої особливості:

✓ по-перше, він визначається поточною результативністю господарського потенціалу, отже вірогідний ефект довгострокових інвестицій, що плануються не відображає;

✓ по-друге, він є індикатором ризикованості бізнесу, тобто його високе значення може триматися протягом тривалого періоду часу, але містити прихований ризик для власників і кредиторів;

✓ по-третє, чисельник показника (чистий прибуток) – динамічний, відображає результати діяльності і рівень цін, що склалися в минулому періоді, а знаменник (середньорічний власний капітал) – склався протягом ряду років, тобто його балансова оцінка може дуже відрізнятись від ринкової оцінки.

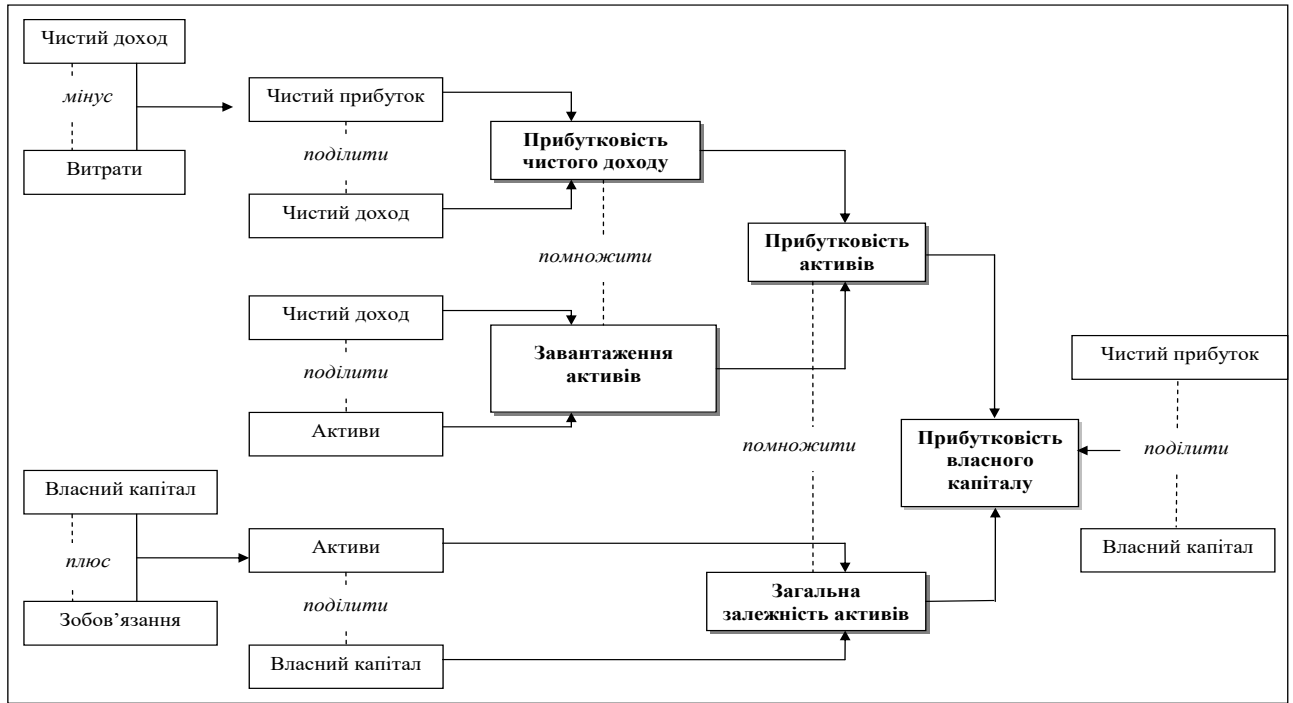


Рис. 9.2.4. Адаптована модель DuPont для ефективного управління потенціалом лісгосподарського підприємства

Таким чином, рентабельність власного капіталу значною мірою залежить від умілого маневрування величиною ефекту залежності активів. До певного моменту підвищити ефект залежності активів можна екстенсивно за рахунок збільшення частки позикових коштів. Але при цьому потрібно враховувати такі правила фінансового менеджменту:

Отже, модель DuPont – це ефективний інструмент управління ресурсним, господарським і вартісним потенціалами підприємства.

В управлінській діяльності управські рішення безпосередньо впливають на господарську діяльність та формують її ефективність.

За масштабом дії розрізняють загальні рішення, які визначають суттєві зміни в організації, напрями її подальшого розвитку (наприклад, реконструкція, випуск нової продукції), а також окремі рішення, які охоплюють окремі підсистеми управління організацією та сфери її діяльності (організація маркетингової служби, мотивація персоналу).

Усі рішення щодо терміну дії поділяються на стратегічні й тактичні. Стратегічні управлінські рішення розраховані на тривалий період реалізації загального вектору поведінки організації. Тактичними є управлінські рішення, реалізація яких розрахована на короткий період часу, наприклад, щодо ліквідації відхилень від плану, стандартів, недоліків у виробництві. Це найпоширеніший вид рішень, які ухвалюють та реалізують менеджери на всіх ланках управління.

За рівнем прийняття розрізняють рішення, що ухвалюють на низових, середніх і вищих рівнях менеджменту згідно з ієрархією управління. При цьому менеджерам варто мати на увазі, що рішення необхідно ухвалювати на тому управлінському рівні, який його потребує.

За змістом управлінські рішення поділяють на оперативно-розпорядчі, які зумовлені відхиленнями в процесі діяльності організації; нормативно-організаційні, що необхідні для вибору найкращого алгоритму виконання тих чи інших процесів (наприклад, на основі чинних правил, положень, графіків, норм); перспективно-планові, які стосуються наявних стратегічних проблем та визначають шляхи подальшого розвитку організації.

За ступенем новизни управлінські рішення поділяють на традиційні, при розробці яких вирішувалися аналогічні проблемні ситуації і варіант рішення вже апіорі відомий, та оригінальні, розробка яких потребує нових, креативних варіантів

Управлінські рішення класифікуються залежно від спрямування дій на внутрішнє середовище (керуючу чи керовану підсистему) або на зовнішнє оточення (постачальники, клієнти, органи влади, банки, законодавство тощо).

Будь-яке управлінське рішення може бути програмованим або непрограмованим. Програмовані управлінські рішення пов'язані з ситуаціями, що повторюються, за якими можна розробити типові спеціальні процедури, правила, стандарти, математичні моделі, що

дозволить знизити ймовірність помилок. Непрограмовані управлінські рішення стосуються нових, унікальних ситуацій, які мають стратегічний вплив на успішну діяльність організації. За таких обставин не існує стандартних процедур вирішення, оскільки подібна ситуація занадто складна або ніколи раніше не виникала. Такі рішення потребують від менеджерів використання їх інтуїції та творчого підходу.

На практиці менеджери вищого рівня основну свою увагу зосереджують на непрограмованих рішеннях, а менеджери нижчого рівня ухвалюють програмовані рішення. Менеджери середнього рівня концентруються, переважно, на програмованих рішеннях, але в окремих випадках беруть участь у процесі прийняття і реалізації непрограмованих.

За способом прийняття управлінські рішення є одноосібні, колегіальні та колективні. Одноосібні рішення ухвалюють безпосередньо менеджери, колегіальні рішення розробляє та пропонує група менеджерів, експертів, фахівців з певної проблематики, колективні – виникають на основі більшості голосів загальних зборів працівників підприємства.

9.3. Управління лісогосподарською діяльністю на рівні суб'єктів господарювання

Ефективне функціонування підприємства потребує прийняття злагоджених і раціональних управлінських рішень щодо його господарської діяльності від власника, виконавчих управлінських органів і фахівців як сукупності суб'єктів управлінської системи. Загальний процес функціонування підприємства, що забезпечується управлінською діяльністю, та загальна модель його функціонування наведена на рис. 9.3.1 і рис. 9.3.2.

Загальна система управління підприємством формується на основі сукупності окремих підсистем:

1. Цільової – визначає мету господарської діяльності, що виступає як єдність бажаного і можливого.

2. Забезпечувальної – складається з компонентів, які формують методичне, ресурсне, інформаційне, нормативно-законодавче і техніко-технологічне забезпечення виконання місії підприємства.

3. Функціональної – забезпечує основні функції управління: планування, організації, мотивування і контролювання.

4. Керуючої – формується із суб'єктів управління щодо підприємства в цілому, його структурних підрозділів, окремих працівників. Кожний елемент керуючої підсистеми забезпечує реалізацію окремої частини сукупності управлінської діяльності відповідно набутих уповноважень щодо функцій, прав і обов'язків. Суб'єкти управління керуючої підсистеми впливають на кінцевий результат господарської діяльності підприємства, її витрати і доходи.



Рис. 9.3.1. Процес функціонування підприємства як відкритої системи

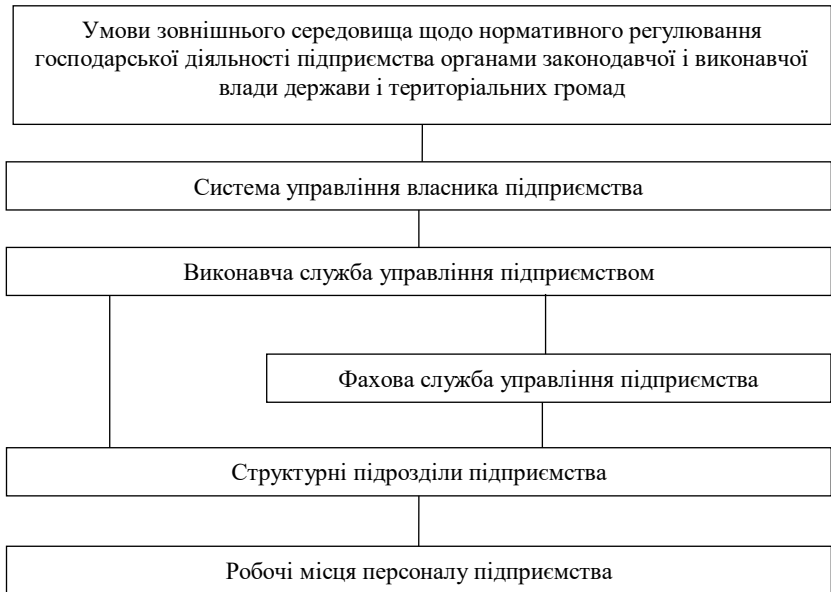


Рис. 9.3.2. Загальна структурна модель функціонування підприємства

5. Керованої – формується з об’єктів управління, що керуються суб’єктами управління. Основними елементами об’єктів управління є: персонал і процес праці; активи і фінансові ресурси як джерела активів; технологічні процеси; інформаційні ресурси; компоненти зовнішнього середовища.

6. Інноваційної – сукупність інноваційних продуктів, які необхідні для діяльності об’єктів і суб’єктів управління.

7. Зовнішнього середовища – складається із елементів, які оточують і впливають на підприємство, але йому не належать. Середовище і підприємство не можуть існувати один без одного, а їх відносини повинні характеризуватися показниками стійкості, рівноваги, адаптації, організованості, різноманітності, динамізму.

Всі підсистеми повинні сприяти ухваленню та реалізації конкурентоспроможних управлінських рішень, спрямованих на ефективну господарську діяльність.

Загальна схема управління підприємством та управлінська структура лісогосподарського підприємства на прикладі ДП «Малинське лісове господарство» станом на 2021 рік наведена на рис. 9.3.3 і 9.3.4.

Загальні принципи управління підприємством визначені в Господарському кодексі України (рис. 9.3.5).

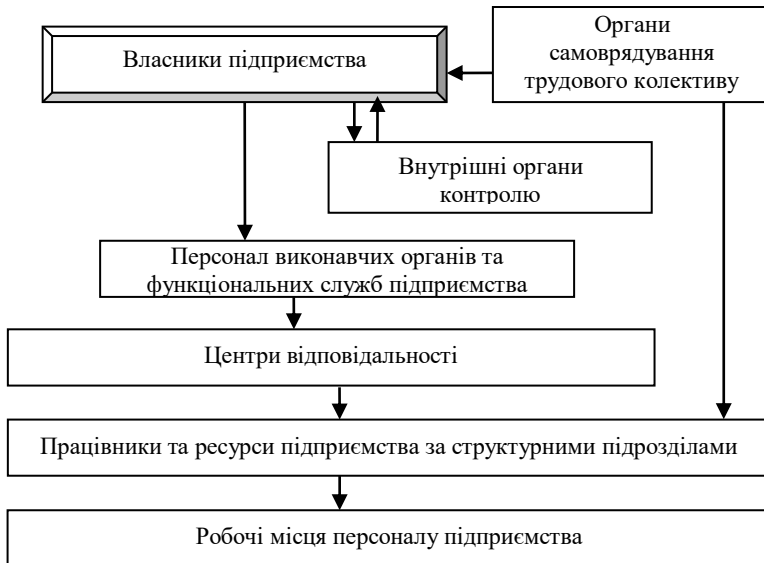


Рис. 9.3.3. Загальна концептуальна схема управління підприємством

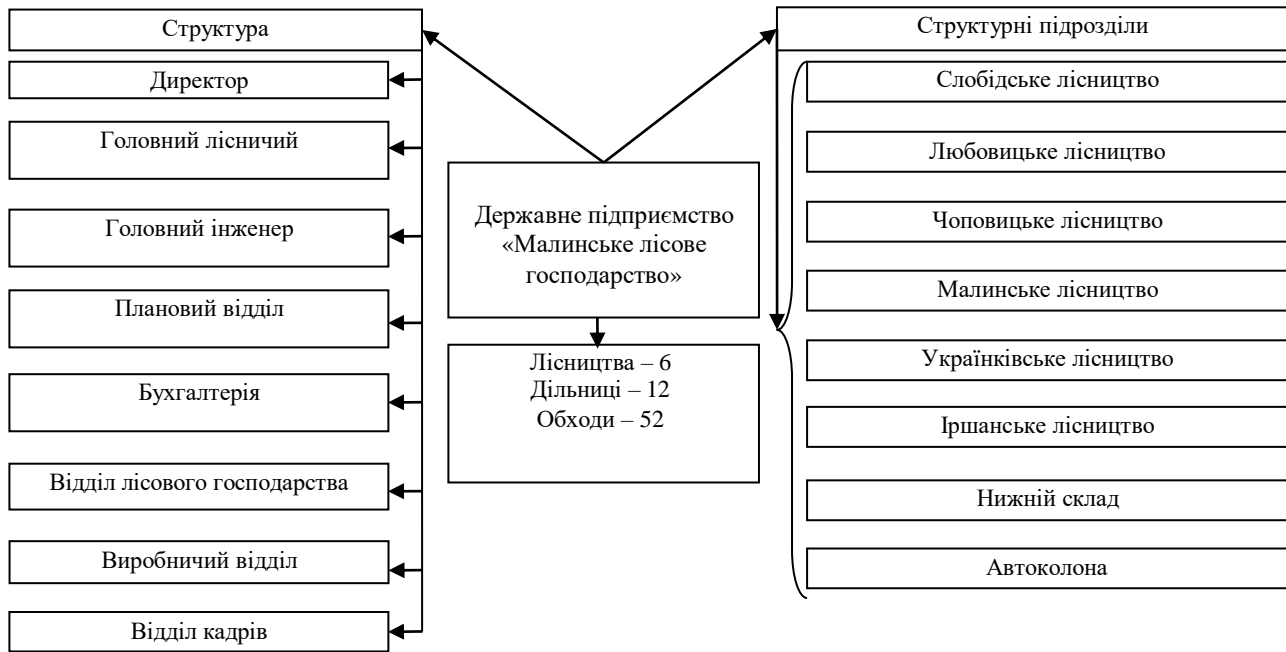


Рис. 9.3.4. Загальна концептуальна організаційна управлінська структура лісогосподарського підприємства на прикладі ДП «Малинське лісове господарство» станом на 2021 рік

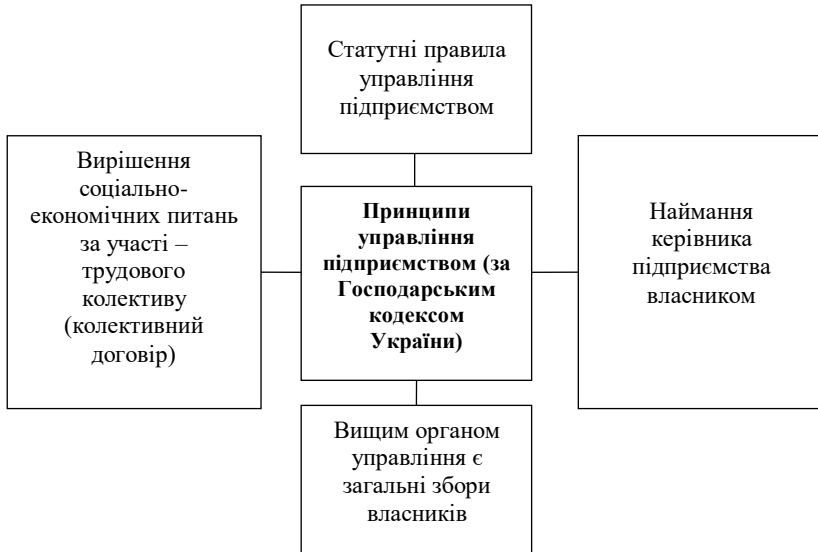


Рис. 9.3.5. Загальні принципи управління підприємством за Господарським кодексом України

Управлінська діяльність на підприємстві здійснюється з використанням відповідних принципів (рис. 9.3.6).

Управління господарською діяльністю підприємств здійснюється на двох рівнях: загальнодержавному (всіма суб'єктами господарювання, створеними за національними нормативними актами) і внутрішньому (індивідуальному відповідно до статутних та інших внутрішніх документів).

Державна система управління господарською діяльністю підприємств, яка є зовнішнім середовищем, представлена загальнодержавним і територіальним рівнями.

Функціональне управління лісгосподарськими підприємствами здійснюється за наступними рівнями:

- ✓ власник – народ України в особі Кабінету Міністрів України, Державного агентства лісових ресурсів;
- ✓ лісгосподарське підприємство – комерційна структура з організації бізнесу у лісовому господарстві;
- ✓ лісництва – територіально-виробнича одиниця в лісовому господарстві, а також господарські будівлі, в яких розташовується управління лісовою ділянкою. Територія лісництв розділяється на майстерські ділянки та лісові обходи.

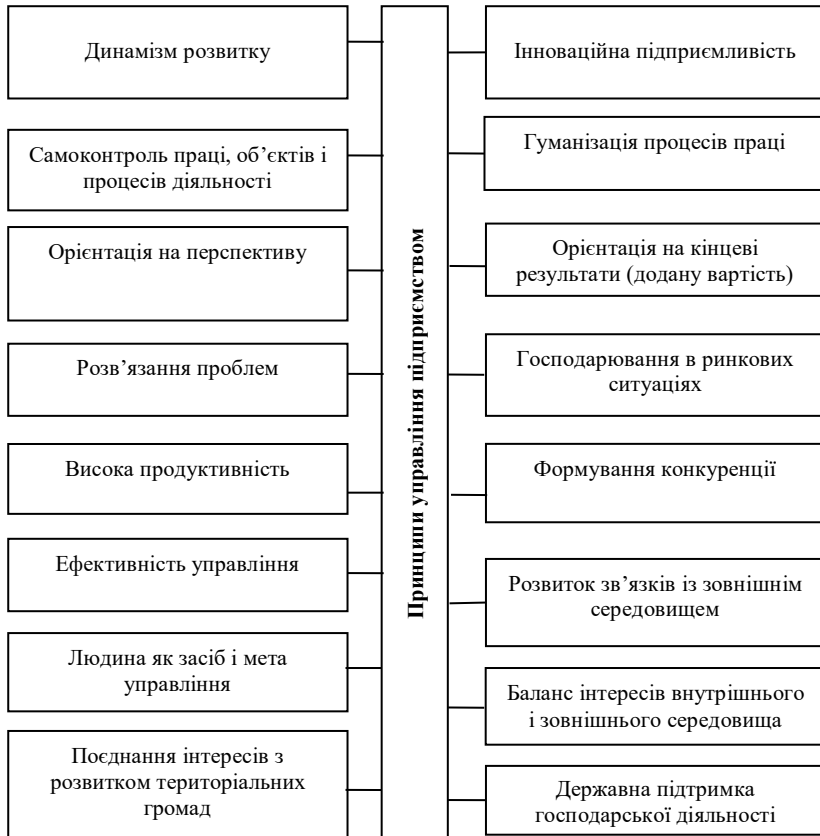


Рис. 9.3.6. Принципи управління підприємством

Зовнішнє середовище забезпечує підприємство необхідними ресурсами для допомоги його внутрішнього потенціалу. Зовнішнє середовище, або середовище непрямого впливу, діє не безпосередньо на кожне інше підприємство, а на всі одразу. Це не означає, що їх вага менша за вплив факторів безпосереднього оточення.

Зовнішнє середовище має вплив на управлінську систему підприємства через нормативне регулювання лісогосподарської діяльності зі сторони законодавчої і виконавчої влади держави та територіальних громад (табл. 9.3.1).

Таблиця 9.3.1

Фрагмент нормативних документів в галузі лісогосподарської діяльності, виданих законодавчими і виконавчими органами влади за останні роки

Органи законодавчої і виконавчої влади	Назва документа
Президент України	Указ Президента України «Про деякі заходи щодо збереження та раціонального використання лісових ресурсів» від 09 липня 2019 р. № 511/2019
	Указ Президента України «Про деякі заходи щодо збереження та відтворення лісів» від 07 червня 2021 р. № 228/2021
Верховна Рада України	Лісовий кодекс України від 21 січня 1994 р. № 3852-ХІІ
	Закон України «Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів» від 08 вересня 2005 р. № 2860-IV
Кабінет Міністрів України	Порядок реалізації експериментального проекту щодо проведення електронних аукціонів з продажу окремих партій необробленої деревини. Постанова КМУ від 04 грудня 2019 р. № 1178
	Порядок проведення національної інвентаризації лісів. Постанова КМУ від 21 квітня 2021 р. № 392
	Державна стратегія управління лісами до 2035 р. Розпорядження КМУ від 29 грудня 2021 р. № 1777-р
	Порядок організації охорони і захисту лісів. Постанова КМУ від 20 травня 2022 р. № 612
	Деякі питання реформування управління лісової галузі. Постанова КМУ від 07 вересня 2022 р. № 1003
Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України	Інструкція з ведення електронного обліку деревини. Наказ від 27 вересня 2021 р. № 621
	Порядок ведення лісовпорядкування. Наказ від 15 листопада 2021 р. № 749
Обласні ради	Про встановлення ставок рентної плати зща спеціальне використання лісових ресурсів. Рішення Рівненської обласної ради від 23 грудня 2021 р. № 469
Обласні державні адміністрації	Ліміти на спеціальне використання лісових ресурсів при здійсненні побічних лісових користувань, заготівлі другорядних лісових матеріалів на 2022 – 2023 роки. Розпорядження голови Рівненської обласної державної адміністрації від 24 травня 2022 р. № 93

Повноваження безпосередніх учасників зовнішнього управління лісгосподарським комплексом станом на 2022 рік визначені в положеннях про їх діяльність:

1. Положення про Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України: постанова КМУ від 25 червня 2020 р. № 614;

2. Положення про Державне агентство лісових ресурсів України: постанова КМУ від 8 жовтня 2014 р. № 521;

3. Положення про обласні управління лісового та мисливського господарства Державного агентства лісових ресурсів України: наказ Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України від 26 березня 2021 р. № 217.

На внутрішньому рівні система управлінської діяльності підприємства формується відповідно до його основного нормативного документа – статуту підприємства, складеного з врахуванням чинників зовнішнього середовища господарської діяльності. Статут – це конституція (основний нормативний документ) підприємства, де у письмовій формі власником викладаються і затверджуються обов’язкові правила, що індивідуально регулюють його правовий стан, відносини щодо внутрішнього управління, стосунки зі стейкхолдерами в межах положень нормативних актів держави.

Основні структурні елементи Статуту державного і комунального лісгосподарського підприємства наведені в табл. 9.3.2.

Таблиця 9.3.2

Основні структурні елементи Статуту державного і комунального лісгосподарського підприємства

Лісгосподарське підприємство	
Державне (наказ Державного агентства лісових ресурсів від 09 червня 2021 р. № 355)	Комунальне (рішення Житомирської обласної ради від 23 лютого 2017 р. № 535)
1. Загальні положення	1. Найменування та місцезнаходження
2. Найменування та місцезнаходження	2. Мета і предмет діяльності
3. Мета і предмет діяльності	3. Юридичний статус
4. Юридичний статус	4. Майно
5. Майно	5. Права та обов’язки
6. Права та обов’язки	6. Взаємовідносини з дочірніми підприємствами
7. Органи управління майном	7. Управління підприємством
8. Управління підприємством та самоврядування трудового колективу	8. Господарська діяльність
9. Господарська та соціальна діяльність	9. Припинення підприємства
10. Значні господарські зобов’язання	10. Заклучні положення
11. Ліквідація та реорганізація	
12. Порядок внесення змін до статуту	

Відповідно до Статутів Державних підприємств лісового господарства органом управління їх майном є Державне агентство лісових ресурсів України з наступними правами в сфері управління підприємством:

- 1) приймає рішення про припинення діяльності підприємства;
- 2) затверджує статут та здійснює контроль за його дотриманням;
- 3) укладає і розриває контракт з директором;
- 4) затверджує річні фінансові та інвестиційні плани і здійснює їх контроль;
- 5) проводить моніторинг господарської діяльності;
- 6) здійснює контроль за фінансовою дисципліною;
- 7) здійснює контроль за ефективним використанням та збереженням майна і коштів;
- 8) вносить зміни до статуту та приводить у відповідність діючому законодавству внутрішні положення;
- 9) надає згоду на відчуження, оренду, передачу і списання майна на визначених умовах;
- 10) погоджує вчинення господарських операцій зі значними обсягами;
- 11) перевіряє діяльність підприємства;
- 12) здійснює інші функції відповідно до статуту.

За статутом комунального підприємства орган управління майном (відповідна рада) має право приймати рішення з будь-яких питань його діяльності.

Орган управління майном не має права втручатися в оперативну господарську діяльність підприємства.

Органом управління державного лісгосподарського підприємства є його директор, який:

- 1) здійснює керівництво;
- 2) несе повну відповідальність за стан діяльності;
- 3) представляє інтереси підприємства;
- 4) розпоряджається коштами та майном в оперативній діяльності;
- 5) укладає договори та контракти;
- 6) видає від імені підприємства довіреності;
- 7) відкриває банківські рахунки;
- 8) несе відповідальність за виконання фінансових планів;
- 9) видає накази з питань діяльності підприємства;
- 10) організовує виробничо-господарську і соціально-побутову діяльність;
- 11) визначає організаційну структуру і встановлює чисельність працівників за штатним розписом відповідно до вимог статуту;
- 12) затверджує положення про структурні підрозділи;
- 13) призначає на посади та звільняє з посад працівників;
- 14) застосовує заходи заохочення (преміювання) до працівників;
- 15) приймає рішення про притягнення до матеріальної та / або

дисциплінарної відповідальності працівників;

16) вирішує інші питання відповідно до вимог статуту.

В комунальному лісогосподарському підприємстві оперативне управління (керівництво) здійснює генеральний директор, який:

1) діє на засадах єдиноначальності;

2) затверджує структуру та штати підприємства;

3) приймає на роботу та звільняє працівників;

4) затверджує положення про відокремлені та інші структурні підрозділи;

5) розпоряджається майном, яке закріплене за підприємством на праві господарського відання;

6) видає накази та інші акти з питань господарської діяльності;

7) застосовує заходи заохочення, накладає дисциплінарні стягнення;

8) забезпечує складання балансу доходів і видатків та його виконання, подачу звітності;

9) забезпечує виконання показників ефективного використання майна;

10) без довіреності діє від імені підприємства;

11) відкриває в установах банків рахунки.

Рішення генерального директора є обов'язковими для всіх підлеглих йому працівників.

Окремі обов'язки керівників лісогосподарських підприємств в сфері управлінської діяльності визначаються в колективному договорі:

- організувати роботу персоналу, надавати робоче місце, створювати здорові і безпечні умови праці;

- вживати заходи для профілактики травматизму та професійних захворювань працівників;

- забезпечувати систематичне підвищення кваліфікації працівників;

- створювати умови зацікавленості працівників у результатах роботи;

- надавати відпустки працівникам відповідно до графіку;

- забезпечувати надання працівникам пільг і привілеїв;

- організувати облік робочого часу;

- забезпечувати робоче місце ресурсами, а працівників спецодягом та засобами захисту;

- дотримувати в господарській діяльності правил охорони праці;

- давати чіткі розпорядження працівникам та вимагати їх виконання;

- своєчасно видавати заробітну плату працівникам;

- використовувати засоби зміцнення договірної і трудової дисципліни;

- подавати статистичну і фінансову звітність про працю персоналу;

- дотримувати вимоги вирішення соціально-трудова питань.

Управлінська діяльність в структурних підрозділах здійснюється відповідно до їх положень і кваліфікаційних характеристик керівників та окремих працівників.

Кваліфікаційна характеристика окремих працівників зайнятих в лісовому господарстві та змісту виконуваних робіт на робочих місцях наведена в табл. 9.3.3.

Таблиця 9.3.3

Професії та їх кваліфікаційна характеристика в лісогосподарських підприємствах

Назва професій	Кваліфікаційна характеристика
1	2
Головний лісничий	Організовує в зоні діяльності підприємства раціональне ведення лісового, а також мисливського господарства та здійснює державний контроль за станом, використанням, відтворенням, охороною й захистом лісів.
Лісничий	Здійснює керівництво виробничо-господарською діяльністю лісництва, забезпечує ефективне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, впровадження передової технології, нової техніки та прогресивних форм організації і стимулювання праці в лісогосподарське виробництво.
Майстер лісу	Здійснює керівництво працівниками на лісокультурних, лісомеліоративних, лісозахисних, протипожежних та інших лісогосподарських роботах, вирощуванні лісового садивного матеріалу та заготівлі лісового насіння на закріпленій за ним ділянці.
Майстер на лісозаготівельних роботах	Здійснює керівництво працівниками на лісосічних та нижньоскладських роботах, забезпечує виконання у встановлені терміни завдань з обсягів заготівлі деревини заданому асортименту на головному рубанні лісу, рубаннях, пов'язаних із веденням лісового господарства, добування живиці, проведення інших лісозаготівельних заходів.
Начальник лісорозсадника	Здійснює керівництво виробничо-господарською діяльністю лісового розсадника, розробляє перспективні і поточні програми виробничої діяльності лісорозсадника, забезпечує їх виконання.
Начальник нижнього складу	Здійснює керівництво виробничо-господарською діяльністю нижнього складу, забезпечує виконання встановлених завдань, ритмічний випуск лісопродукції заданого асортименту і високої якості, своєчасне відвантаження споживачам і поставку виробничим підрозділам лісопродукції нижнього складу.
Помічник лісничого	Здійснює технологічне керівництво виробничою діяльністю лісництва, керує роботами на вирощуванні лісових культур, лісового садивного матеріалу, рубаннях, пов'язаних з веденням лісового господарства, захисті лісів від шкідників та хвороб, у побічному користуванні лісом, лісонасінневій справі.

1	2
Технологічний керівник лісопункту (лісопромислового комплексу, цеху, нижнього складу, лісозаготівельної дільниці)	Здійснює технологічне керівництво виробничою діяльністю лісопункту (лісопромислового комплексу, цеху, нижнього складу, лісозаготівельної дільниці).
Інженер з лісових культур	Організовує роботу з лісопоновлення, лісорозведення, лісонасінневої справи і вирощування лісового садивного матеріалу.
Інженер лісового господарства	Організовує планування, розподіл і підготовку лісосічного фонду до рубання, підготовку необхідної документації для закріплення лісосировинних баз, а також контроль за раціональним використанням лісових ресурсів, додержанням правил рубання та відпуску лісу на пні, очищення місць рубань і пожежної безпеки в лісах.
Інженер з лісозаготівель	Організовує виконання лісозаготівельних робіт, завдань з підсочки лісу та випуску лісохімічної продукції.
Лісник	Здійснює охорону лісів, стаціонарних пунктів спостереження за лісом, телефонних ліній, пізнавальних знаків для авіації, мостів і лісовпорядних знаків та іншого ввіреного йому майна в закріпленому за ним обході.
Робітник на лісогосподарських роботах	Виконує допоміжні роботи під час догляду за насадженнями дерев, ягідників, чагарників.
Лісоруб	Виконує за допомогою бензино- та електромоторних або ручних пилок комплекс лісосічних робіт: одиночне звалювання дерев, обрізування гілля, розмічування, розкрязування та складання сортиментів у штабелі, спилування пеньків урівень із землею, перевозка, сортування й укладання дров.
Розмітник хлестів	Розмічає хлести з урахуванням максимального виходу ділових сортиментів, додержанням вимог стандартів на них.

При створенні для господарської діяльності в лісогосподарському комплексі Державне спеціалізоване господарське підприємство «Ліси України» система управління цим підприємством буде здійснюватися відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» (від 27 липня 2022 р. № 2465-IX), який набирає чинності з 01 січня 2023 р. Структура управління акціонерним товариством, яка буде визначена в статуті наведена на рис. 9.3.7

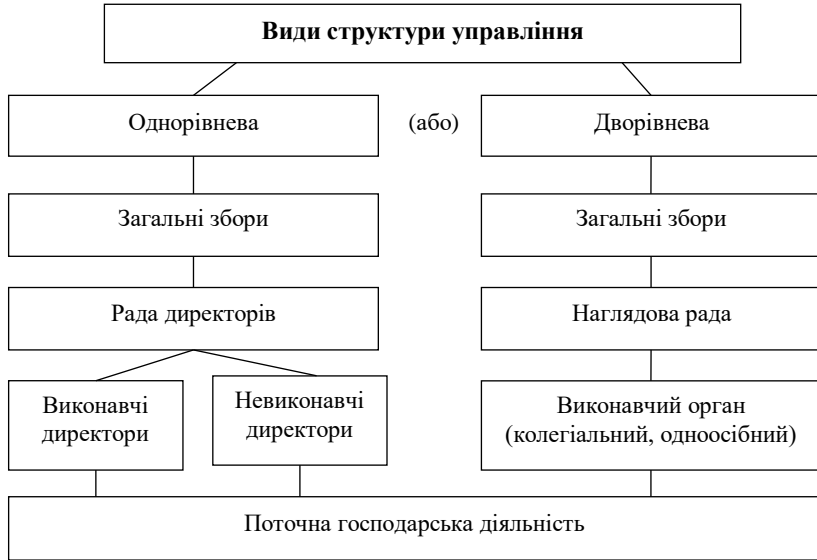


Рис. 9.3.7. Структура управлінської діяльності в Публічній акціонерній компанії

Повноваження посадових осіб управлінської системи Публічної акціонерної компанії будуть визначені в статуті підприємства.

Стабільне функціонування, зростання економічного потенціалу та успішність підприємства залежить від наявності надійної системи прийняття управлінських рішень.

За ринкових умов підприємство самостійно повинно розробляти стратегію своєї діяльності і розвитку, знаходити необхідні для її реалізації засоби і кошти, що вимагає значного розширення сфери управління, зростання відповідальності керівництва за результати діяльності підприємства, якість і своєчасність ухвалення управлінських рішень, що неможливо при відсутності оцінювання й неправильній організації роботи управлінського персоналу.

Розділ 10. Бухгалтерський облік та звітність в системі управління лісогосподарським підприємством

10.1. Система господарського обліку та облікова політика на лісогосподарському підприємстві

10.2. Елементи фінансового обліку господарюючих систем в лісовому господарстві

10.3. Звітність лісогосподарського підприємства

10.1. Система господарського обліку та облікова політика на лісогосподарському підприємстві

Мовою, обов'язковим інструментом і ефективним економічним навігатором ведення успішного бізнесу є господарський облік, який у лісогосподарських підприємствах організовується як оперативно-технічний, бухгалтерський (фінансовий, управлінський), статистичний, а також податковий для здійснення розрахунків з оподаткування.

Оперативно-технічний облік здійснюється безпосередньо в процесі кругообігу ресурсів, як правило, в структурних підрозділах лісогосподарського підприємства й забезпечується спостереженням та реєстрацією господарських операцій, з метою швидкого одержання інформації в режимі онлайн про хід постачання ресурсів, виробництва, реалізації продукції (робіт, послуг) і результатів діяльності. За допомогою оперативно-технічного обліку одержують дані про щоденні випуски, відвантаження і реалізацію продукції, витрати запасів, використання трудових ресурсів і основних засобів, дотримання режиму технологічного процесу, стан і хід розрахунків з покупцями і постачальниками.

Бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єкта господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Фінансовий облік безпосередньо забезпечує формування інформаційних ресурсів у грошовому вимірнику про активи і пасиви, витрати і доходи та фінансові результати суб'єкта господарювання шляхом безперервного і взаємопов'язаного відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, в облікових регістрах та складання фінансової звітності.

Ведення фінансового обліку передбачає формування облікової політики лісогосподарського підприємства. Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність суб'єкта господарювання

у процесі його управління для внутрішніх користувачів.

Податковий облік – це система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством. Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази за конкретними податками.

Статистичний облік в суб'єктах господарювання – це реєстрація фактів і явищ його соціально-економічного життя за затвердженими формами звітності і статистичними показниками, які подаються в суворо обумовлені строки статистичним органам, що дає змогу провадити всебічний облік явищ у масштабі всієї держави або окремих її територій чи видів економічної діяльності. Базою для статистичного обліку є показники, які характеризують наявність, надходження, вибуття і використання ресурсів та джерел їх утворення суб'єкта господарювання за натуральними, трудовими і грошовими вимірниками.

Система господарського обліку на підприємстві будується на основі загальнодержавних, галузевих та внутрішньогосподарських нормативних документів:

1. Закони України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «Про державну статистику» та Податковий кодекс України, Господарський кодекс України;

2. Національні і міжнародні положення (стандарти) бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

3. Інструктивно-методичні документи із загальних питань господарського обліку: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції з його застосування, Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства;

4. Галузеві інструктивно-методичні документи, зокрема в лісовому господарстві: Інструкція з ведення електронного обліку деревини, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України;

5. Внутрішньогосподарські інструктивно-методичні документи: Положення про облікову політику лісгосподарського підприємства.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку суб'єкт господарювання самостійно обирає одну із форми його організації:

- введення до штату суб'єкта господарювання посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (в т.ч. і на лісгосподарських підприємствах).

Обліковий процес здійснюється в бухгалтерії та інших підрозділах підприємства, де безпосередньо відбуваються господарські операції. Бухгалтерія на лісгосподарському підприємстві виділяється в окремий структурний підрозділ.

Бухгалтерія – це структурний підрозділ підприємства, що призначений для ведення облікових робіт, відповідно, до його завдань та функціональних обов'язків з метою забезпечення користувачів повною та неупередженою інформацією про фінансове становище, результати діяльності та наявність ресурсів.

Бухгалтерія може бути побудована за наступними організаційними формами:

- а) централізована, за якої на підприємстві створюють єдиний обліковий центр – центральну бухгалтерію або відділ обліку та звітності, до нього передають для обробки матеріально-відповідальні особи або інші оперативні працівники оформлені первинні документи. Обліковий центр здійснює їх перевірку та обробку аж до одержання зведених показників;

- б) децентралізована, за якої, крім центральної бухгалтерії, у кожному підрозділі (в цеху, бригаді) створюють облікові відділи, куди здають документи матеріально-відповідальні особи. У цих відділах документи перевіряють, реєструють, а в кінці звітного періоду за цими даними складають баланси та іншу підсумкову звітність, яку передають до центральної бухгалтерії для узагальнення;

- в) неповної централізації, за якої створюють і центральну бухгалтерію, і облікові осередки в підрозділах, що не ведуть реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, а лише приймають, перевіряють і групують документи для передачі їх до центральної бухгалтерії;

- г) централізовані бухгалтерії, які створюють як окремі суб'єкти господарювання, що здійснюють ведення бухгалтерського обліку на умовах надання аутсорсингових послуг.

Територіальна аутсорсингова підприємницька структура може надавати послуги з бухгалтерського обслуговування за різними формами:

- комплексне обслуговування фахівцями від оформлення господарських операцій до подання звітності і надання інформації з її аналітичним дослідженням користувачам для потреб управління;

- ведення бухгалтерії на основі первинної документації. У цьому випадку фахівці господарюючої структури формують первинні документи на господарські операції, а фахівці обслуговуючого суб'єкта здійснюють аналітичний, синтетичний і управлінський облік, забезпечують подання звітності та інформації користувачам для управління;

- бухгалтерське обслуговування облікового процесу на змішаній основі за домовленістю щодо окремих ділянок обліку обслуговуючим суб'єктом, а інших – фахівцями суб'єкта господарювання;

- наскрізне обслуговування окремих ділянок облікового процесу за визначеними об'єктами обліку;

- надання консультаційних послуг фахівцям господарюючих структур територіальної громади на основі абонентського обслуговування.

У сфері лісгосподарської діяльності можливе створення спеціалізованих регіональних централізованих бухгалтерій для облікового обслуговування підприємств лісового господарства.

Фахівці з бухгалтерського обліку, відображаючи наявні ресурси і реальні процеси їх формування, вибуття та використання за допомогою спеціальних прийомів забезпечують:

- збереження майна, що належить суб'єкту господарювання через систему обліку і внутрішнього контролю;

- створення інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень;

- формування витрат і доходів суб'єкта господарювання та розрахунок його фінансового результату;

- розподіл результатів діяльності суб'єкта господарювання між учасниками бізнесу (власниками, державою і найманими працівниками).

Формування інформації про господарську діяльність підприємства в системі обліку, її оцінювання, моніторингу і аналізу здійснюється на основі правил облікової політики щодо відображення фактів господарського життя, які розробляються на кожному підприємстві.

В основу терміну «облікова політика» покладено два поняття «облік» та «політика».

Облік забезпечує виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства.

Під поняттям «політика» на рівні окремого підприємства розуміють форми і методи відстеження і підтримки пріоритетів оцінювання господарських операцій для досягнення основних його цілей. Це поняття припускає наявність альтернативних напрямів відображення фактів господарського життя, вибір яких пов'язаний з процесом прийняття

управлінських рішень. Так, умови ринкових відносин передбачають наявність альтернатив щодо вибору напрямів розвитку, асортиментних обсягів виробництва, надходження ресурсів, джерел фінансування, форм і способів інвестицій. Внаслідок цього у господарській практиці набули значного поширення такі поняття як економічна, технічна, соціальна, фінансова, податкова, амортизаційна та облікова політика.

За національними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Подібне визначення наводиться у міжнародних стандартах: облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовувані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику в межах діючих законодавчих норм за погодженням її з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів. Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки і методів обліку окремих господарських операцій, шляхом прийняття нормативних документів, у яких є допустимі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур.

Облікову політику на підприємстві формує облікова служба (головний бухгалтер, спеціально створена комісія) за дорученням і контролем власника (керівника) підприємства. До цієї роботи можуть бути залучені інші працівники обліку, спеціалісти, спеціалізовані фірми (аудиторська, бухгалтерська, консультативна, юридична).

При формуванні облікової політики необхідно дотримуватись відповідних принципів (табл. 10.1.1).

Таблиця 10.1.1

Принципи формування облікової політики лісогосподарського підприємства

Принципи	Зміст
Законність	відповідність обраних методичних прийомів, способів та процедур ведення бухгалтерського обліку чинним нормативним документам
Адекватність	відповідність особливостям умов господарської діяльності підприємства
Єдність	єдина для всіх ступнів підрозділів суб'єкта господарювання незалежно від їх кількості, статусу та призначення

Розробка положень про облікову політику – це творчість, як і ведення самого бухгалтерського обліку, на здійснення якої впливає ряд чинників,

зокрема:

1) форма власності (КФВ) та організаційно-правова форма господарювання підприємства (КОПФГ) щодо особливості функціонування суб'єкта господарювання;

2) вид діяльності за КВЕД щодо галузевих особливостей організації технологічного процесу;

3) організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів і центрів відповідальності;

4) кількість господарських операцій, обсяги діяльності, обсягу продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених підрозділів, дочірніх підприємств;

5) особливості оподаткування виду діяльності і податкова політика суб'єкта господарювання;

6) поточна та довгострокова мета підприємництва (залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм, співпраця з іноземними інвесторами);

7) ступінь матеріально-технічного оснащення (комп'ютерна техніка, програмне забезпечення);

8) рівень кваліфікації кадрів в обліковій службі підприємства і його структурних підрозділів;

9) технологічні особливості ведення виробництва, організації постачання та збуту;

10) системи та форми розрахунків з покупцями та постачальниками;

11) взаємини з фінансовими структурами;

12) система звітності перед власниками, а також іншими користувачами інформації;

13) стан законодавства, перспективи його зміни.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства, в розробці якого приймають участь всі фахівці лісогосподарського підприємства на основі Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, визначає сукупність принципів, методів і процедур (табл. 10.1.2).

Таблиця 10.1.2

Сукупність методичних процедур облікової політики підприємства

Методичні процедури	Призначення та роль в системі управління
1	2
Методи оцінки вибуття запасів	Формування собівартості
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Формування собівартості
Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат	Оцінка матеріальних ресурсів

продовження табл. 10.1.2

1	2
Методи амортизації	Управління необоротними активами
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Управління необоротними активами
Підходи до переоцінки необоротних активів	Управління необоротними активами
Застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Формування управлінської інформації
Зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	Управління необоротними активами
Метод обчислення резерву сумнівних боргів	Управління зобов'язаннями
Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	Управління зобов'язаннями
Порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку	Управління прибутком
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	Управління витратами
Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	Управління структурними підрозділами
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу	Оцінювання об'єктів діяльності
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції	Управління виробничою собівартістю
Порядок визначення ступеня завершеності робіт у будівництві	Управління витратами
Дату визначення придбаних фінансових активів	Управління фінансовими активами
Базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	Управління власним капіталом
Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації	Забезпечення достовірності інформації
Відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	Управління податковими платежами
Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості	Управління інвестиційною нерухомістю

1	2
Підходи до класифікації пов'язаних сторін	Визначення пов'язаних сторін
Дату включення простих акцій до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	Управління власним капіталом
Дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу	Управління необоротними активами для продажу
Складання окремого балансу відокремленими підрозділами підприємства	Управління структурними підрозділами
Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	Забезпечення достовірності інформації
Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Формування інформації для аналітичних досліджень
Спосіб складання звіту про рух грошових коштів	Управління грошовими потоками
Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів	Управління витратами

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства до найбільш важливих положень облікової політики лісогосподарських підприємств належать:

1. Оцінка запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті). Для здійснення оцінювання господарських операцій із запасами підприємство може обирати один із методів:

- ✓ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- ✓ середньозваженої собівартості;
- ✓ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- ✓ нормативних затрат;
- ✓ ціни продажу.

2. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю.

До методів нарахування амортизації зазначених активів належать: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

3. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Ці ознаки можуть установлюватися підприємством самостійно, а з метою оподаткування прибутку вони визначаються відповідно до положень Податкового Кодексу України.

4. Підходи до переоцінки об'єктів основних засобів, якщо залишкова вартість їх суттєво відрізняється від справедливої вартості.

5. Застосування бухгалтерських рахунків для відображення витрат за елементами, видами діяльності або одночасно з використанням обох класифікаційних ознак.

6. Використання методу обчислення сумнівних боргів шляхом застосування:

- абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- коефіцієнта сумнівності.

7. Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;
- забезпечення на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель.

8. Порядок розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану.

Прибуток розподіляється на:

- ✓ розвиток виробництва для здійснення за рахунок цього фонду капітальних інвестицій (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів);
- ✓ матеріальне заохочення для нарахування працівникам винагороди, допомоги, премії тощо, яка обчислюється відповідно до законодавства, установчих і розпорядчих документів з розподілу прибутку;
- ✓ створення інших фондів спеціального призначення;
- ✓ належну до бюджету суму прибутку;
- ✓ відрахування у централізований фонд (за рахунок чистого прибутку).

9. Формування сегментів діяльності підприємства за господарськими та географічними ознаками, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Інформацією про господарський сегмент вважаються відомості, які розкривають відокремлену частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Інформація про географічний сегмент має надавати можливість характеризувати діяльність відокремленої частини підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт і послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; правилами валютного контролю і валютними ризиками в регіонах.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

- географічний виробничий сегмент виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства;
- географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація, вважається звітним сегментом.

За характером впливу на фінансовий результат підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

10. Перелік загальноновиробничих витрат, які поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальноновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальноновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо

(або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

11. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Стаття витрат – це вид витрат, який виділяється з урахуванням місця їх формування і призначення. Склад статей витрат визначається окремими елементами, які їх формують.

12. Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

13. Можливість лісогосподарського підприємства самостійно виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

14. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації, які визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

15. Відображення витрат пов'язаних з поліпшенням об'єктів основних засобів у складі їх первісної вартості (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів або на поточні витрати.

Вибір елементів облікової політики обумовлює вплив на показники усіх форм фінансової та управлінської звітності та бюджетів підприємства.

Кожен із обраних підприємством способів обліку чи оцінки прямо або опосередковано впливає на вартість активів, зобов'язань, власного капіталу та/або розмір доходів, витрат і фінансових результатів, які відображаються у різних формах фінансової звітності підприємства.

Наприклад, елементом облікової політики підприємства є вибір методів нарахування амортизації основних засобів.

Впровадження у практику прямолінійного методу забезпечує при рівних обсягах виробництва рівну собівартість, а отже і порівнюваний фінансовий результат у різні періоди. Але він не відображає економічної суті відтворення основних засобів і призводить до викривлення їх залишкової вартості.

За таких умов найбільш виправданим є застосування виробничого методу, як найточнішого з точки зору формування фінансових результатів. Адже згідно з ним, сума амортизаційних відрахувань на пряму залежить від обсягів виготовленої продукції, отже, понесені витрати повністю відповідають отриманим доходам, як наслідок, фінансові результати є

об'єктивними. Проте використання виробничого методу ускладнюється проблемою визначення очікуваного обсягу виробництва із використанням конкретного об'єкту, величина якого застосовується для розрахунку виробничої ставки амортизації.

Якщо основні засоби більш інтенсивно використовуються у перші роки експлуатації, то доцільним є використання прискорених методів нарахування амортизації (зменшення залишкової вартості основних засобів, прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів, кумулятивного методу).

Застосування прискорених методів призводить до завищення собівартості у перші роки використання об'єктів основних засобів і, як наслідок, зниження прибутковості. У той же час позитивним є прискорення повернення авансованого капіталу та зменшення морального зносу основних засобів.

Звичайно, за допомогою усіх методів нарахування амортизації вартість об'єкта основних засобів в кінцевому підсумку списується на собівартість повністю. Якщо, наприклад, при використанні прискорених методів амортизації в першому періоді підприємство отримає менший прибуток, то у наступних – вже більший, і таким чином за сумою періодів прибуток буде отриманий такий же, як і при використанні, наприклад, прямолінійного методу. У той же час з метою усунення негативного впливу інфляції та швидшого відновлення основних засобів (особливо тих, яким притаманний швидкий моральний і фізичний знос) підприємству вигідніше застосовувати прискорені методи нарахування амортизації.

На фінансові результати також впливає вартісна межа об'єктів, які належать до основних засобів та метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів.

Так, якщо на підприємстві обраний метод 100 % списання малоцінних необоротних матеріальних активів, то у період введення їх у експлуатацію собівартість буде завищена, тоді як у наступних періодах вони ніякої участі у формуванні витрат підприємства брати не будуть, хоча фізично будуть використовуватися і приносять доходи.

Значний вплив на фінансові результати має вибір методів оцінки вибуття запасів.

Так, метод ФІФО завищує фінансові результати в умовах інфляції, адже при його застосуванні занижується собівартість внаслідок списання запасів за нижчими цінами, ніж вони реально коштують. Проте вартість залишків запасів є об'єктивною, оскільки їх оцінка здійснюється за цінами останніх надходжень, що відповідають ринковим.

Метод ціни продажу не є абсолютно точним у зв'язку із математичними розрахунками середнього відсотку торгової націнки. Оцінка вибуття запасів за нормативними витратами взагалі рідко застосовується на практиці внаслідок відсутності реального механізму її використання.

Отже, найбільш об'єктивним з точки зору формування фінансових результатів є метод ідентифікованої собівартості. Адже при його застосуванні собівартість і, як наслідок, фінансові результати формуються за цінами фактичного надходження запасів, що забезпечує їх достовірність. Проте цей метод є неприйнятним для застосування на підприємствах із значною номенклатурою запасів.

У цьому випадку доцільною є оцінка вибуття запасів за середньозваженою собівартістю, коли і собівартість, і фінансові результати формуються за усередненими цінами, більш-менш наближеними до реальних.

Значний вплив на формування фінансових результатів підприємства має вибір методу нарахування резерву сумнівних боргів. Проте кожен із трьох дозволених методів не позбавлений суб'єктивізму, адже норми чи базові показники, необхідні для визначення коефіцієнту сумнівності, не достатньо прописані у стандарті. У цьому випадку посадові особи покладаються виключно на свою інтуїцію та власний професійний досвід, що є неприйнятним для об'єктивної оцінки дебіторської заборгованості та формування фінансових результатів. Водночас, ці недоліки призводять до відмови підприємствами від нарахування резерву сумнівних боргів, і як наслідок, до викривлення фінансових результатів та неадекватної оцінки дебіторської заборгованості.

Загалом, вплив елементів облікової політики на показники фінансової звітності підприємства проявляється по-різному через:

- вартість активів і зобов'язань обрані підприємством, елементи облікової політики впливають на показники Балансу та Приміток до річної фінансової звітності;

- розмір доходів, витрат, і як наслідок, фінансових результатів (чистий прибуток та нерозподілений прибуток) обрані підприємством, елементи облікової політики впливають на показники Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності.

Виходячи із суттєвого впливу облікової політики на фінансову звітність підприємства, в основу вибору елементів облікової політики має бути покладена обрана підприємством стратегія. При дотриманні стратегії «більш рентабельного підприємства» мають обиратися такі елементи облікової політики, що забезпечать мінімальні витрати та максимальні доходи і фінансові результати підприємства. Для цього варто передбачити максимально можливий термін експлуатації та обрати прямолінійний метод нарахування амортизації для всіх видів необоротних активів; обрати метод ФІФО для оцінки вибуття запасів; залежно від стану платіжної дисципліни обрати метод нарахування сумнівних боргів, що забезпечить його мінімальну величину; передбачити обов'язковість капіталізації витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів; залежно від особливостей діяльності обрати спосіб оцінки завершення робіт, що

забезпечить максимальний дохід. Проте, такий підхід призведе до зростання податкового тиску, зменшення розміру прибутку у майбутньому та зниження показників ділової активності підприємства.

Індивідуальна для кожного підприємства облікова політика дозволяє з максимальною ефективністю використовувати матеріальні й фінансові можливості, здійснюючи маневрування засобами з врахуванням змін ринкової кон'юнктури відповідно до стратегії і тактики конкретного підприємства. Облікова політика – як можливість вибору найбільш оптимальних для даного конкретного підприємства варіантів обліку багато в чому і визначає такі невід'ємні умови діяльності господарюючого суб'єкта в ринкових умовах як свобода вибору.

Таким чином, умовний за своєю природою, вибір інструментів облікової політики призводить до реальних змін в складі вимог і зобов'язань підприємств та їх структурних підрозділів. В зв'язку з цим, доцільно говорити про достовірність бухгалтерської звітності не як про набір фінансових показників, обчислених з точністю до відповідного числа знаків після коми, а як про величини, передбачені в певних заданих межах, тобто про імовірний характер інформації.

10.2. Елементи фінансового обліку господарюючих систем в лісовому господарстві

Для формування інформації про результати діяльності лісгосподарських підприємств використовуються прийоми методу бухгалтерського обліку: бухгалтерський баланс, рахунки, подвійний запис, первинні документи, оцінювання, калькуляцію, інвентаризацію, звітність.

1. Бухгалтерський баланс – це спосіб групування і відображення наявності й стану активів суб'єкта господарювання за складом і розміщенням та джерелами утворення на певну дату, як правило на останній день звітного періоду, в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської фінансової звітності.

2. Рахунки – спосіб групування однорідних за економічним змістом активів, їх джерел та господарських процесів для поточного відображення у фінансовому обліку, а також для здійснення контролю. Рахунки фінансового обліку мають шифри і назви.

Рахунок за будовою – це двостороння інформаційна таблиця, яка має назву, що відповідає окремим видам активів, джерелам утворення активів і господарським процесам, ліву сторону якої позначають умовним терміном дебет, а праву – кредит.

В залежності від об'єктів обліку виділяють активні і пасивні рахунки. Активні рахунки призначені для обліку наявності та руху активів. Пасивні рахунки призначені для обліку наявності та зміни джерел утворення.

Побудову бухгалтерських рахунків зображено на рис. 10.2.1.

Активний рахунок (назва активів)		Пасивний рахунок (назва джерел утворення активів)		Рахунок господарського процесу (назва витрат або доходів періоду)	
Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Початковий залишок (сальдо)			Початковий залишок (сальдо)	Початковий залишок відсутній	
Збільшення (+)	Зменшення (-)	Зменшення (-)	Збільшення (+)	Формування витрат (+)	Формування доходів (+)
				Списання доходів (-)	Списання витрат (-)
Оборот (+)	Оборот (-)	Оборот (-)	Оборот (+)	Оборот (+) (-)	Оборот (+) (-)
Кінцевий залишок (сальдо)			Кінцевий залишок (сальдо)	Кінцевий залишок відсутній	

Рис. 10.2.1. Структура записів на рахунках бухгалтерського обліку

Оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу – активі, то і сальдо в активних рахунках записують зліва в дебеті рахунка. Так як джерела господарських засобів відображають у балансі з правої сторони, то і сальдо в пасивних рахунках записують справа у кредиті рахунка. На рахунках господарських процесів щодо формування витрат і доходів, які характеризуються відповідним періодом, сальдо завжди відсутнє тому, що відповідні господарські операції після їх запису відносяться на окремі балансові рахунки.

Для відображення господарських операцій використовують синтетичні і аналітичні рахунки та субрахунки.

Синтетичними називають рахунки призначені для обліку економічно однорідних груп, активів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику.

Субрахунки – це спосіб додаткового розподілу узагальнених показників на однорідні групи у межах синтетичного рахунку.

Аналітичні рахунки – це подання детальної інформації про конкретні активи, їх джерела, а також господарських процесів для оперативного управління підприємством.

Синтетичні рахунки конкретизуються в аналітичних рахунках. Між синтетичними й аналітичними рахунками існує нерозривний взаємозв'язок, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображаються одні й ті самі операції, але з різним ступенем деталізації: на синтетичному рахунку відображається загальна сума, а на його аналітичних рахунках – часткові суми.

Як бачимо, аналітичний облік має важливе не тільки пізнавальне, а й контрольне значення. Його показники необхідні для управління окремими видами активів, джерелами їх утворення, витратами, доходами та фінансовими результатами, як в цілому по підприємству, так і за центрами відповідальності.

Для отримання узагальнених показників у межах синтетичного рахунка вдаються до додаткового групування однорідних аналітичних рахунків.

Отже, взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку є результатом вертикального розрізу інформаційної системи бухгалтерського обліку, що складається з наведених вище рівнів: синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки. Схематично це має такий вигляд (рис. 10.2.2).

Систему аналітичного обліку на лісогосподарському підприємстві можна побудувати за лінійним або ступінчастим методом. Проілюструємо це на прикладі синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси».

20 – «Виробничі запаси».

20-1 – «Сировина і матеріали» – субрахунки I порядку.

20-12 – «Лісоматеріали» – субрахунки II порядку.

20-121 – «Лісоматеріали хвойних порід» – субрахунки III порядку.

20-122 – «Лісоматеріали листяних порід» – субрахунки III порядку.
 20-1211 – «Лісоматеріали сосни» – субрахунки IV порядку.

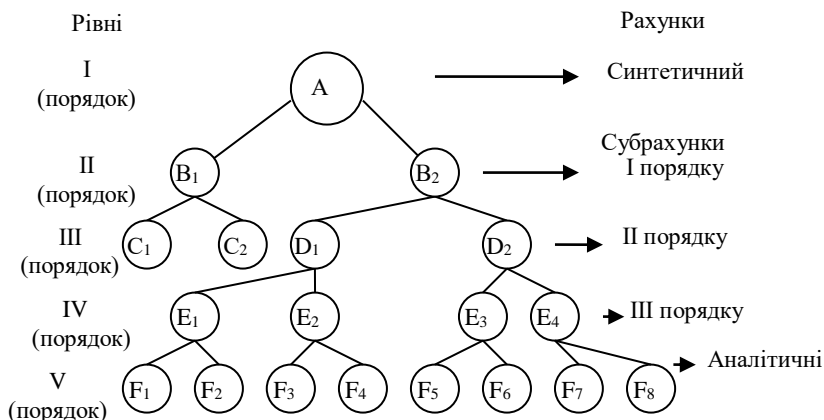


Рис. 10.2.2. Схема взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків та субрахунків

20-12111 – «Лісоматеріали сосни класу якості А» – аналітичний рахунок.

20-12112 – «Лісоматеріали сосни класу якості В» – аналітичний рахунок.

20-12113 – «Лісоматеріали сосни класу якості С» – аналітичний рахунок.

20-12114 – «Лісоматеріали сосни класу якості D» – аналітичний рахунок

В Україні існує єдиний План рахунків, за яким працюють усі суб'єкти господарювання. Така уніфікація забезпечує єдність облікових записів в різних суб'єктів господарювання, спрощує опрацювання статистичними органами інформації, яка базується на даних бухгалтерського обліку, створює умови для порозуміння між всіма учасниками облікового процесу, оскільки рахунки - це мова інформаційного спілкування фахівців у бізнесі (табл. 10.2.1).

3. Подвійний запис – це відображення у обліку кожної господарської операції два рази: у дебеті одного та одночасно у кредиті іншого рахунку на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль господарських операцій, тобто контролювати правильність і законність формування, використання і вибуття активів і джерел їх утворення.

Таблиця 10.2.1

Характеристика інформаційної системи економічних показників господарської діяльності лісгосподарських підприємства на окремих рахунках бухгалтерського обліку

Рахунок		Зміст інформації
найменування	№	
1	2	3
Основні засоби	10	Наявність та рух основних засобів, що знаходяться в експлуатації.
Знос (амортизація) необоротних активів	13	Нарахована амортизація та знос необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.
Капітальні інвестиції	15	Витрати на придбання або створення матеріальних нематеріальних необоротних активів.
Виробничі запаси	20	Наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, запасних частин.
Малоцінні та швидкозношувані предмети	22	Наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.
Виробництво	23	Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).
Готова продукція	26	Наявність та рух готової продукції підприємства.
Товари	28	Наявність та рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу.
Готівка	30	Наявність та рух грошових коштів у касі підприємства.
Рахунки в банках	31	Наявність і рух грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку і можуть бути використані для потреб бізнесу.
Розрахунки з покупцями та замовниками	36	Наявність та рух заборгованості при розрахунках з покупцями та замовниками.
Зареєстрований (пайовий) капітал	40	Наявність та рух статутного капіталу підприємства.
Резервний капітал	43	Наявність та рух резервного капіталу, створеного підприємством.
Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	44	Нерозподілені прибутки чи непокріті збитки, а також їх формування і використання.
Цільове фінансування і цільові надходження	48	Наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).
Довгострокові позики	50	Наявність та рух довгострокових позик банків, строк повернення яких перевищує 12 місяців.
Короткострокові позики	60	Наявність та рух короткострокових позик банків, строк повернення яких не перевищує 12 місяців.
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.

продовження табл. 10.2.1

1	2	3
Розрахунки за податками й платежами	64	Розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету.
Розрахунки за страхуванням	65	Розрахунки за платежами на соціальне страхування.
Розрахунки за виплатами працівникам	66	Розрахунки з персоналом з оплати праці.
Доходи від реалізації	70	Доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг.
Фінансові результати	79	Фінансові результати підприємства від господарської діяльності. (прибуток, збиток)
Собівартість реалізації	90	Собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.
Загальновиробничі витрати	91	Витрати на управління структурними підрозділами підприємства.
Адміністративні витрати	92	Загальногосподарські витрати на управління підприємством.
Витрати на збут	93	Витрати, пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг.

При здійсненні господарської діяльності, активи і фінансові ресурси підприємства під впливом господарських операцій безпосередньо змінюються як за величиною, так і за складом. За характером впливу на активи і фінансові ресурси підприємства господарські операції можна поділити на 4 типи.

Перший тип. Відбувається переміщення та зміна структури наявних активів, загальна сума їх не змінюється. Наприклад, підприємство одержало від покупців грошові кошти на погашення дебіторської заборгованості в сумі 20 тис. грн. Активи – гроші (готівка, кошти на рахунках в банках) збільшились (+) на 20 тис. грн., дебіторська заборгованість покупців, також активи, зменшилась (-) на 20 тис. грн. Загальна сума активів, а також фінансових ресурсів не змінилась.

Другий тип. Збільшуються активи та фінансові ресурси підприємства на рівновелику суму. Наприклад, підприємство одержало активи як виробничі запаси (бензин) від постачальника в борг (в рахунок кредиторської заборгованості) на суму 25 тис. грн. Виробничі запаси (бензин) підприємства збільшилися (+) на 25 тис. грн., але і зобов'язання (кредиторська заборгованість) його перед постачальником збільшилися (+) на 25 тис. грн. Сума активів і фінансових ресурсів підприємства, залучених через кредиторську заборгованість за господарською операцією, одночасно збільшилися на 25 тис. грн. (до часу оплати кредиторської заборгованості).

Третій тип. Зменшуються активи і фінансові ресурси на рівновелику суму. Наприклад, підприємство із своєї каси виплатило дивіденди власникам в сумі 15 тис. грн. Готівкові гроші (активи) підприємства зменшились (-) на 15 тис. грн., заборгованість (зобов'язання) перед власниками теж зменшилась (-) на 15 тис. грн. Активи і зобов'язання підприємства за господарською операцією зменшились на 15 тис. грн.

Четвертий тип. Відбувається переміщення та зміна структури капіталу (фінансових ресурсів), а загальна сума його не змінюється. Наприклад, підприємство використало одержаний чистий нерозподілений прибуток (власний капітал – зобов'язання перед власниками підприємства) для нарахування власникам дивідендів – 15 тис. грн. Нерозподілений прибуток, як частина власного капіталу підприємства, зменшився (-) на 15 тис. грн., а заборгованість підприємства перед власниками збільшилась (+) на суму нарахованих дивідендів 15 тис. грн. Власний капітал підприємства зменшився і, відповідно, збільшились поточні зобов'язання. Загальна сума фінансових ресурсів підприємства, а також його активів (до часу виплати дивідендів) не зміниться.

Наведені приклади показують всі випадки змін, що можуть відбуватися в процесі господарських операцій з активами і фінансовими ресурсами підприємства.

4. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Первинні та зведені облікові документи повинні обов'язково відображати: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

5. Оцінювання – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінювання натуральні і трудові характеристики (вимірники) ресурсів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінювання об'єктів обліку ґрунтується переважно на показниках фактичних витрат і доходів наявності, надходження, використання і вибуття ресурсів та джерел їх утворення.

Оцінка вартості активів може передбачати використання відповідних її видів: первісної, балансової (залишкової), переоціненої, справедливої,

чистої реалізаційної, амортизованої.

Стосовно оцінки вартості джерел утворення активів, то вона проводиться одночасно з оцінкою вартості самих активів оскільки їх поява або зміна вартості безпосередньо впливають на розмір джерел утворення. Так, після господарської операції з отримання банківського кредиту в суб'єктах господарювання збільшується загальна вартість активів за рахунок збільшення грошових коштів на рахунку. При цьому таке збільшення активів цілком пов'язано із збільшенням джерел залучених засобів, а саме - кредиторської заборгованості перед банком. Тому розмір такої кредиторської заборгованості дорівнює сумі отриманих на його рахунок кредитних коштів.

6. Калькуляція є окремим видом оцінки, таких об'єктів бухгалтерського обліку, як готова продукція (роботи, послуги) у розрахунку на весь обсяг або на окрему їх одиницю.

Суть калькулювання полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Калькулювання забезпечує визначення собівартості – суми витрат, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та збуту. В процесі постачання визначається собівартість придбання (постачання, закупівлі), виробництва – виробнича собівартість, збуту – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Калькуляція складається зі статей витрат, склад яких встановлюється кожним суб'єктом господарювання самостійно, виходячи з особливостей виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), технології виробництва, структури та масштабів бізнесу. Кожна стаття має назву та відображає певний вид витрат суб'єкта господарювання.

7. Інвентаризація (дослівно з латинської – опис майна) – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану активів та джерел їх утворення на певну дату. Інвентаризація об'єктів обліку здійснюється через вимірювання, зважування, перерахунок, взаємну звірку. На основі даних інвентаризації здійснюють коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природний убуток, часткове псування та розкрадання майна суб'єкта господарювання, помилки при розрахунках та обчисленнях.

8. Підведення підсумків роботи суб'єкта господарювання здійснюється через складання звітності. Звітність – сукупність способів, прийомів і форм узагальнення інформаційних ресурсів обліку та впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання за звітний період. За результатами ведення бухгалтерського обліку подається фінансова звітність та окремі форми приміток до неї.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів

суб'єкта господарювання за звітний період.

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Бухгалтерський облік через спостереження (документацію та інвентаризацію), вимірювання (оцінку та калькулювання), реєстрацію (рахунки та подвійний запис) і узагальнення (баланс та звітність) за інформаційними характеристиками наявних активів і пасивів та господарських операцій створює інформаційну модель суб'єкта господарювання. Зазначені інструменти забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних про окремі об'єкти активів і пасивів та господарські операції в різноманітну інформацію для управління.

10.3. Звітність лісгосподарського підприємства

Підведення підсумків роботи суб'єкта господарювання здійснюється через формування показників в системі господарського обліку і при складанні звітності.

Звітність – сукупність способів, прийомів і форм узагальнення інформаційних ресурсів обліку та впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання за звітний період.

За призначенням лісгосподарські підприємства складають фінансову, статистичну, податкову (податкові розрахунки) та управлінську звітність.

Фінансова звітність – це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Метою фінансової звітності є надання всім потенційним користувачам необхідної інформації про фінансовий стан підприємства та його зміни, результати господарської діяльності та ефективність управління.

Основними формами фінансової звітності, де розкривається інформація про господарську діяльність підприємства є: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до річної фінансової звітності; Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»; Звіт про управління; Звіт про платежі на користь держави.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на початок року і звітну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Інформація Балансу дозволяє отримати дані про динаміку та

структуру необоротних та оборотних активів, витрат майбутніх періодів, визначити структуру зобов'язань підприємства, його власного капіталу, забезпечень майбутніх платежів та доходів майбутніх періодів. За даними балансу розраховуються показники автономії, фінансової стійкості, платоспроможності, ліквідності та інші коефіцієнти, які характеризують фінансовий стан підприємства.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) – формує інформацію про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства за видами діяльності в порівнянні з минулим періодом. Може використовуватися для прогнозування, порівняння та оцінки здатності підприємства приносити прибуток.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3) містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період. Метою звіту є подання інформації про суми чистих надходжень та чистих видатків грошової маси підприємства за рік в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал (ф. № 4) складають для надання користувачам фінансової звітності інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У ньому вказують джерела поповнення власного капіталу, а також операції, в результаті здійснення яких власний капітал був зменшений. Крім того, структура звіту дозволяє відстежити внутрішнє переміщення власного капіталу, наприклад його зміну, пов'язану з розподілом прибутку підприємства.

Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5) містять сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачене діючим законодавством. Усі компоненти форм приміток до фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства (табл. 10.3.1).

Таблиця 10.3.1

Зміст Приміток до річної фінансової звітності

Найменування розділів	Зміст інформаційних ресурсів
1	2
I. Нематеріальні активи	Показники наявності та руху нематеріальних активів і нарахованої амортизації за рік.
II. Основні засоби	Показники наявності та руху основних засобів, нарахованої амортизації за рік і дані про одержані об'єкти за фінансовою орендою та передані в оперативну оренду.
III. Капітальні інвестиції	Дані про капітальні інвестиції підприємства в розрізі видів необоротних активів.
IV. Фінансові інвестиції	Показники наявності фінансових інвестицій (довгострокові, поточні) в розрізі їх видів.

1	2
V. Доходи і витрати	Дані про інші доходи і витрати підприємства щодо операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.
VI. Грошові кошти	Дані про наявність грошових коштів за їх видами.
VII. Забезпечення і резерви	Показники наявності та руху забезпечень і резервів у розрізі їх видів.
VIII. Запаси	Дані про наявність запасів та їх переоцінку в розрізі окремих видів.
IX. Дебіторська заборгованість	Дані про наявність дебіторської заборгованості за строками непогашення.
X. Нестачі і втрати від псування цінностей	Дані про виявлені нестачі і втрати від псування цінностей та прийняті рішення щодо їх списання.
XI. Будівельні контракти	Дані про доходи за будівельними контрактами та наявну заборгованість.
XII. Податок на прибуток	Показники розрахованого податку на прибуток та формування відстрочених податкових активів і зобов'язань.
XIII. Використання амортизаційних відрахувань	Дані про використання амортизаційних відрахувань за об'єктами капітальних інвестицій.
XIV. Біологічні активи	Показники наявності та руху окремих груп біологічних активів за первісною або справедливою вартістю.
XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	Показники фінансових результатів від первісного визнання та реалізації окремих видів сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

Додатком до приміток до річної фінансової звітності є «Інформація за сегментами» (ф. № 6). У цьому звіті розкривають інформацію про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання за звітними сегментами підприємства.

Визначення доходів і витрат сегмента, його активів і зобов'язань передбачає включення показників за такими статтями, які можуть бути віднесені на сегмент прямо або шляхом розподілу щодо обраної для такого розподілу бази.

Звітні сегменти поділяються на господарські та географічні. Господарським або географічним сегментом є відокремлена частина операційної діяльності.

Господарський сегмент – це відокремлювана частина діяльності з

виробництва певного виду продукції або надання певного виду послуг або групи пов'язаних видів продукції/послуг, для якої характерні ризики, дохідність і способи отримання доходу, що відрізняються від ризиків, дохідності та способів отримання доходу в інших сегментах діяльності.

Географічний сегмент – це відокремлена частина діяльності з виробництва продукції або надання послуг в окремому географічному середовищі, для якого характерні ризики і дохідність, що відрізняються від ризиків і дохідності, характерних для діяльності, що здійснюється в інших умовах.

Крім показників, які визначаються обов'язковими форматами фінансової звітності, всі підприємства, за винятком суб'єктів малого підприємництва, зобов'язані формувати у самостійно обраному вигляді додаткову звітність.

За цією звітністю формуються наступні інформаційні ресурси:

- види і вартість одержаної гуманітарної допомоги та її використання за цільовими напрямками;

- облікова політика підприємства та її зміни;

- зміст та сума помилок;

- показники фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;

- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення;

- зміст і сума змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди;

- зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінка її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку

- оцінка вартості (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи і основні засоби відображені в балансі;

- перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості.

- склад і сума доходів та втрат за кожною надзвичайною подією.

- суми встановлених інвентаризацією нестач; лишків; втрат від псування цінностей і відповідно зарахованих за пересортицею, списаних в межах норм природного убутку, віднесених на винних осіб, списаних на результати фінансово-господарської діяльності.

Підприємства, для яких встановлено обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності, додатково за примітками наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Керівництво підприємства в складі фінансової звітності може на власний розсуд подавати й іншу інформацію, яка вважається суттєвою та

дає більш повну характеристику про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Сукупність форм фінансової звітності дає змогу отримати інформацію за видами діяльності підприємства, його майновий стан, забезпеченість фінансовими ресурсами, доцільність і ефективність їх розміщення та використання, платоспроможність, ліквідність та фінансову стійкість підприємства, а також його здатність впливати на величину і терміни потоків грошових коштів, ефективність господарських взаємовідносин, механізми управління власним капіталом та прибутком.

Фінансова звітність для оцінки фінансового стану є основою під час проведення економічних експертиз за виявленими контролюючими органами і такими, що розслідуються або стають предметом господарських спорів, різного роду протиправних дій в економічній сфері і при аналізі тенденцій, які призвели або могли сприяти негативним фінансовим результатам. Економічний аналіз фінансової звітності стає в нагоді тоді, коли перед експертами поставлені слідством чи судом питання з приводу отримання та використання бюджетних і кредитних коштів.

Наступним важливим інструментом одержання інформації для управління лісогосподарським підприємством є показники податкової звітності та податкових розрахунків.

Для розподілу результатів господарської діяльності підприємства в частині податкових платежів відповідно до об'єктів оподаткування складаються податкові розрахунки за відповідними формами. Податкові розрахунки – обов'язкові офіційні документи, в яких формуються дані про господарську діяльність у вигляді заповнених декларацій, що подаються у податкові органи для підтвердження об'єктів оподаткування та податкових платежів.

У складі податкової звітності подаються дані про:

- факти господарської діяльності для розрахунку об'єктів оподаткування;
- показники, які характеризують наявні, пільгові і розрахункові величини для визначення об'єктів оподаткування;
- нарахування податкових платежів;
- суми фактично сплачених або зарахованих у зменшення до сплати податкових платежів;
- суми податкових платежів, які підлягають сплаті або поверненню підприємству.

До податкової звітності лісогосподарських підприємств належать як загальні, так і галузеві форми податкових розрахунків.

Загальні форми податкових розрахунків відображають формування податку на додану вартість, на прибуток та з доходів працівників підприємства.

До галузевої форми податкової звітності лісогосподарського підприємства можна віднести Звіт про платежі на користь держави.

Звіт про платежі на користь держави – це документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес. До підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів.

Звіт про платежі на користь держави відповідно до Порядку складання звіту про платежі на користь держави підприємств, що здійснюють заготівлю деревини (наказ МФУ від 13 серпня 2020 р. № 499) для забезпечення прозорості у видобувних галузях містить:

- загальну суму платежів (в т. ч. за кожним видом платежів);
- загальну суму платежів із рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, плати за землю та екологічного податку щодо кожної окремої проектної діяльності щодо кожного виду таких платежів;
 - відомості про валюту, в якій здійснювалися платежі;
 - звітний період, в якому здійснювалися платежі;
 - опис виду діяльності у видобувній галузі, у зв'язку з якою здійснювалися платежі;
 - перелік окремих видів проектної діяльності, які прямо чи опосередковано реалізуються, та основні характеристики такої діяльності;
 - відомості про участь у соціальних проектах чи програмах та загальну суму платежів щодо кожного соціального проекту чи програми з окремим визначенням тих, що реалізуються в місцях розміщення виробничих потужностей;
 - обсяги видобутку за видом відповідної проектної діяльності;
 - середньооблікову кількість працівників, які працювали протягом звітного періоду;
 - обсяги фінансування та допомоги, отриманих від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також підконтрольних їм суб'єктів, зокрема обсяги державної допомоги суб'єктам господарювання;
 - інформацію щодо кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) у звітному періоді;
 - аудиторський звіт за звітний період (для суб'єктів, які зобов'язані

проводити аудит фінансової звітності).

Крім того, невід'ємною частиною звіту будуть акти звірки платежів за податками, зборами та ЄСВ між добувною компанією та одержувачем платежів, якщо такі акти склалися.

Надзвичайно великого значення в умовах ринкової економіки для управління господарської діяльності набуває використання інформаційних ресурсів статистичних спостережень та звітності. Статистика підприємств передбачає інтеграцію потоків інформації для організації наскрізного спостереження за процесами виробництва та продажу продукції, фінансово-майновим станом господарюючих систем, витратами на виробництво і реалізацію товарів, робіт і послуг, доходами, станом розрахунків, інвестиціями, наявністю персоналу та його використанням.

Статистична звітність підприємств лісового господарства – це система показників, що відображає та характеризує їхню діяльність за певний період, узагальнюючи облікові дані.

Статистична звітність – форма статистичного спостереження державою, при якій уповноваженим органам надходить від підприємств (організацій, установ) необхідна їм інформація у вигляді законно встановлених звітних документів (статистичних звітів) за підписами осіб, відповідальних за подання і достовірність даних.

Статистична звітність – це офіційний документ, в якому містяться статистичні дані про роботу підзвітного підприємства чи установи, які занесені в суворо обумовлену форму і які повинні бути обов'язково подані вищій і контролюючій організації в затверджені строки.

Серед основних форм статистичної звітності, які формують показники про господарську діяльність лісгосподарських підприємств необхідно виділити загальну і спеціалізовану звітність:

До найбільш важливих загальних форм статистичної звітності лісгосподарських підприємств можна віднести:

1. Структурне обстеження підприємства (форма № 1-підприємство) (Наказ Держстату від 15 вересня 2021 р. № 233, де формуються показники про: середню кількість працівників (штатних, зовнішніх сумісників та працюючих за цивільно-правовими договорами); обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ; вартість продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства; вартість продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства з метою інвестування свого підприємства; капітальні інвестиції у матеріальні активи (без ПДВ); операційні витрати (матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві продукції (товарів, послуг) (без ПДВ), амортизація, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, вартість товарів та послуг, придбаних у звітному році для перепродажу (без ПДВ).

2. Звіт із праці (форма № 1-ПВ) (Наказ Держстату від 25 червня 2021 р. № 135, де формуються показники про: кількість штатних

працівників; втрати робочого часу штатних працівників; склад фонду оплати праці штатних працівників; розподіл штатних працівників за розмірами заробітної плати; кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників та інформація про укладання колективних договорів.

3. Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції (форма № 2-ОЗ ІНВ) (наказ Держстату від 10 червня 2019 р. № 205) складається з п'яти розділів:

1) Наявність і рух необоротних активів, амортизація, де формуються дані щодо їх руху у розрізі видів активів (матеріальні активи, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, необоротні активи, утримувані для продажу) за первісною вартістю, а також річна амортизація і вартість активів, які мають 100 % знос.

2) Розподіл капітальних інвестицій за видами активів – подається інформація щодо капітальних інвестицій за матеріальними і нематеріальними активами в розрізі витрат на придбання та створення нових активів, придбання активів, які були у використанні, поліпшення, вдосконалення, реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт. Окремо виділяються показники щодо вартості активів, придбаних за договором фінансового лізингу.

3) Розподіл капітальних інвестицій за джерелами фінансування, де відображають інформацію витрат на капітальні інвестиції за джерелами фінансування.

4) Витрати на будівництво за окремими видами будівель і споруд – подається інформація про витрати на будівництво житлових і нежитлових будівель та інженерних споруд.

5) Податок на додану вартість за окремими видами активів - щодо показників ПДВ, суми яких включені у витрати на капітальні інвестиції в розрізі видів активів.

Крім того, виділяються активи що не розподіляються за видами економічної діяльності, зокрема, тварини, земельні ділянки, незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість, основні засоби, що утримуються з метою продажу, довгострокові біологічні активи рослинництва та тваринництва. Вартісні показники наявності основних засобів на кінець року подаються в розрізі окремих класифікаційних груп.

4. Звіт про капітальні інвестиції (форма № 2-інвестиції) (наказ Держстату від 10 червня 2019 р. № 205), де формуються дані щодо капітальних інвестицій у матеріальні і нематеріальні активи та за джерелами фінансування. За окремими видами активів подається інформація про безпосередні капітальні інвестиції та витрати на придбання активів, які були у використанні.

Інформаційні ресурси спеціалізованих форм статистичної звітності подаються у Звіті про відтворення та захист лісів (форма № 3-лг) (табл. 10.3.2) та Звіті про облік, добування та розведення мисливських

тварин (форма № 2-тп (мисливство)) (табл. 10.3.3).

Таблиця 10.3.2

Звіт про відтворення та захист лісів
(наказ Держстату України від 8 червня 2022 р. № 160)

Найменування розділів	Зміст інформаційних ресурсів
1	2
I. Заготівля недеревної лісової продукції	Кількість зібраної (заготовленої) недеревної лісової продукції, що призначена для збуту або подальшої переробки або використання на власному підприємстві
II. Загибель лісових насаджень	Площі ділянок, на яких стався факт загибелі лісових насаджень, уключаючи лісові культури, які визнані загиблими внаслідок суб'єктивних та об'єктивних причин у розрізі причин загибелі лісових насаджень
III. Відтворення лісів	Площі відтворення лісів (лісовіодновлення та лісорозведення) в розрізі способів створення лісових насаджень
IV. Лісокультурні роботи	Площі лісокультурних робіт
V. Осушення лісових земель	Показники площ осушених лісових земель
VI. Лісорозведення та ззелінення за породним складом деревостанів	Площі лісорозведення та ззелінення за породним складом деревостанів і кількості заготовленої деревини у результаті проведеного ззелінення
VII. Захист лісів від шкідників і хвороб	Площі виникнення та ліквідації осередків шкідників і хвороб лісу за групами шкідників і хвороб лісу
VIII. Лісозахисні заходи	Площі насаджень, на яких проводились роботи щодо захисту лісів від шкідників і хвороб біологічним та хімічним методом

Таблиця 10.3.3

Звіт про облік, добування та розведення мисливських тварин
(наказ Держстату України від 25 червня 2021 р. № 166)

Найменування розділів	Зміст інформаційних ресурсів
I. Кількість мисливських тварин та їх добування	Фактична кількість мисливських тварин, наявних та добутих у мисливських угіддях на підставі матеріалів обліку
II. Розведення мисливських тварин у розплідниках	Фактична кількість мисливських тварин, випущених у природне середовище у власному господарстві, або реалізованих на сторону з метою розселення у мисливських угіддях.

Як одну з інформаційних економічних основ для зовнішніх і внутрішніх потреб управління необхідно розглядати систему показників

внутрішньогосподарської (управлінської) звітності.

Потреби зовнішніх споживачів в управлінській інформації про лісгосподарське підприємство задовольняються показниками Звіту про управління (Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982).

Звіт про управління – це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності (табл. 10.3.4).

Таблиця 10.3.4

Зміст інформації Звіту про управління

Напрями інформації	Зміст інформації за напрямками
1	2
Організаційна структура та опис діяльності підприємства	Організаційна структура підприємства, його стратегія та цілі, зазначається сфера його діяльності за географічним розташуванням та галузевим спрямуванням, а також інформація про продукцію та послуги, що виробляється/ надаються підприємством, ринкову частку підприємства в різних сегментах, у яких здійснює свою діяльність підприємство (за наявності такої інформації) тощо.
Результати діяльності	Аналіз результатів діяльності підприємства, включаючи пояснення щодо динаміки розвитку підприємства протягом звітного періоду. Зазначена інформація відображається з урахуванням зростання/зменшення ціни, збільшення/зменшення обсягу реалізованих товарів і послуг, впровадження нової продукції та/або послуг або припинення виробництва окремої продукції та/або послуг, будь-яких суттєвих факторів, що вплинули на зміни у загальному товарообороті та отриманні прибутку.
Ліквідність та зобов'язання	Інформація про основні джерела забезпечення ліквідності (активи, які забезпечують своєчасне виконання зобов'язань), наявні зобов'язання, їх види та строки їх погашення, умовні зобов'язання, їх види та оцінка їх можливого впливу на ліквідність. Також наводяться фактори, які впливають або в подальшому можуть вплинути на ліквідність.

1	2
Екологічні аспекти	Інформація щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, залежно від галузі, в якій функціонує підприємство та від заходів з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище. За цим напрямом розкриваються показники, що характеризують: раціональне використання води; управління відходами; викиди парникових газів; споживання енергії тощо.
Соціальні аспекти та кадрова політика	Інформація про: загальну кількість працівників та частку жінок на керівних посадах; заохочення (мотивацію) працівників; охорону праці та безпеку; навчання та освіту персоналу; рівні можливості працевлаштування; повагу прав людини; заходи з боротьби з корупцією та хабарництвом тощо.
Ризики	Інформація про політику підприємства щодо управління операційними та фінансовими ризиками (ринковий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності) з описом їхнього впливу на діяльність підприємства, а також підходів або інструментів, які використовуються підприємством для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність тощо.
Дослідження та інновації	Загальна інформація про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, які проводяться підприємством, обсяг витрат на такі заходи та їх вплив на діяльність підприємства.
Фінансові інвестиції	Загальна інформація про фінансові інвестиції підприємства у цінні папери інших підприємств, фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства тощо.
Перспективи розвитку	Інформація про перспективи подальшого розвитку підприємства з урахуванням ризиків та викликів при здійсненні діяльності.
Корпоративне управління	Інформація щодо: 1) органів управління, їх склад та повноваження, стратегії корпоративного управління; 2) скликання та проведення загальних зборів акціонерів; 3) структури акціонерів та їх частки в акціонерному капіталі; 4) власників цінних паперів з особливими правами контролю та опис цих прав; 5) діяльності підприємства стосовно операцій з власними акціями; 6) основних характеристик системи внутрішнього контролю; 7) дивідендної політики; 8) перспектив розвитку та удосконалення

1	2
	корпоративного управління; 9) політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики її реалізація та результати у звітному періоді тощо).

Кожне підприємство відповідно до визначення та опису змісту цього звіту має самостійно розробити його форму.

Лісогосподарські підприємства у цьому звіті розкривають інформацію про ймовірні перспективи подальшого розвитку, діяльність у сфері досліджень та розробок, інформацію про використання підприємством фінансових інструментів, схильність підприємства до ризиків (ціновий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності, ризик грошових потоків) тощо.

Виходячи з цього, лісогосподарським підприємствам у Звіті про управління доцільно подати інформацію щодо п'яти обов'язкових показників (рис. 10.3.1).

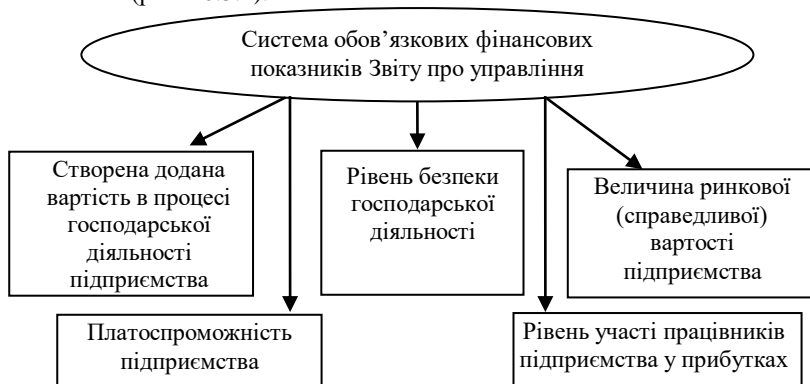


Рис. 10.3.1. Система обов'язкових фінансових показників Звіту про управління

Кожний показник характеризує певний аспект стану управління підприємством.

1. Створена додана вартість на підприємстві може бути визначена як інтервальний показник за наступним алгоритмом:

$$\text{ДСП} = \text{АНМ} + \text{ОДП} + \text{ВСП} + \text{ВПП} + \text{ЧПП};$$

де ДСП – додана вартість, створена в процесі господарської діяльності підприємства, АНМ – розподілена амортизаційна вартість необоротних

активів; ОДП – одержані доходи персоналом підприємства; ВСП – поточні витрати і внески на соціальні потреби; ВПП – витрати на податки підприємства; ЧПП – прибуток підприємства; ЧДП – чистий дохід від реалізації об’єктів господарської діяльності.

Створена додана вартість як інтегрований показник є ефектом господарської діяльності підприємства щодо його участі у формуванні доходів персоналу, соціального забезпечення населення, бюджетів держави та готовності до оновлення і приросту активів за рахунок власних коштів.

2. Ринкова вартість підприємства як моментний показник формується як сукупність справедливих вартостей ресурсів, що забезпечують господарську діяльність. Ринкова вартість підприємства може визначатися за наступним розрахунком:

$$РВП = ВЧА + ВПЗ + ВДР,$$

де РВП – ринкова вартість підприємства; ВЧА – вартість чистих активів підприємства; ВПЗ – вартість прав і зобов’язань підприємства, що обліковуються на позабалансових рахунках; ВДР – вартість ділової репутації підприємства.

3. Платоспроможність – це здатність підприємства вчасно і повністю виконувати свої зобов’язання.

Для оцінки підприємства найбільш доцільно використати інтегральний показник платоспроможності, який формується як сумарний (синтетичний) рівень відносних величин, одержаних від порівняння фактичних значень абсолютної (Ап), проміжної (Пп) і загальної (Зп) платоспроможності з їх еталонними рівнями. В економічній літературі і в нормативних документах для цих показників визначені теоретично достатні значення рівнів, відповідно: 0,2, 0,5 і 1,0. Виходячи з цього, алгоритм розрахунку інтегрального показника платоспроможності (Іп) буде наступним:

$$Іп = \frac{Ап}{0,2} + \frac{Пп}{0,5} + \frac{Зп}{1,0}$$

Нормативна величина показника має значення > 3,0, що свідчить про достатність рівня всіх складових його ознак.

4. Рівень безпеки господарської діяльності визначається показником беззбитковості, який свідчить в якому фактичному фінансовому стані знаходиться діяльність підприємства за звітний період в порівнянні із розрахунковим станом, в якому підприємство не отримує прибутку для власного використання, а тільки отриманими доходами від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) покриває понесені витрати на виробництво, управління підприємством, здійснення процесу збуту та інші витрати.

5. Рівень участі працівників підприємства у прибутках. Під участю працівників у прибутках розуміється розділення між працівниками і власниками підприємства додаткового прибутку, одержаного у результаті

підвищення продуктивності або якості праці найманого персоналу (рис. 10.3.2).



Рис. 10.3.2. Форми участі працівників підприємства у формуванні результатів діяльності

Мета впровадження програми фінансової участі працівників у прибутках через формування центрів відповідальності за витрати, доходи і прибутки полягає, перш за все, в створенні атмосфери залучення найманих працівників до інтересів своїх підприємств, поліпшенні соціально-психологічного клімату на виробництві, зниженні напруженості в трудових відносинах.

Важливе місце в інформаційному забезпеченні управління лісгосподарським підприємством займають показники внутрішньої звітності.

Внутрішня управлінська звітність – це звітність про стан і результати діяльності підприємства, яка використовується власником і виконавчими органами управління для планування, контролю та прийняття відповідних управлінських і економічних рішень. Метою управлінської звітності є надання можливості оперативного управляти ресурсами підприємства та оцінювати ризики.

На рівні центрів відповідальності підприємства формується внутрішня

звітність підрозділів, яка визначається як система взаємопов'язаних економічних показників, що характеризує результати діяльності підрозділів за певний проміжок часу (годину, добу, декаду, місяць, квартал, рік).

В залежності від цілей використання управлінська звітність поділяється на три типи:

- інформаційну;
- про економічні результати;
- результативну про персональну діяльність.

Інформаційна звітність найчастіше складається на запит та використовується для інформування користувачів про події, що відбуваються і потребують коригування.

Звітність про економічні результати призначена для оцінки діяльності господарських підрозділів – цехів, ділянок, бригад, забезпечує комунікаційні зв'язки між цехами та відділками та є підставою для прийняття короткострокових управлінських рішень.

Результативна звітність про персональну діяльність спрямована на отримання інформації трьох видів: про фактичні результати, заплановані (бюджетні) показники, причини відхилення.

Структура управлінської звітності повинна відповідати трьом рівням управління: операційному, тактичному, стратегічному.

На першому операційному рівні на підставі первинних облікових даних формується інформація, яка може цікавити керівників центрів відповідальності при здійсненні оперативного бюджетування (планування) та поточного контролю.

На другому тактичному рівні відбувається узагальнення інформації у звіти за видами та напрямками діяльності.

На найвищому стратегічному рівні відбувається аналіз внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства з метою розробки стратегії його діяльності.

В системі внутрішньої управлінської звітності підприємства формуються основні показники його діяльності щодо ресурсного потенціалу, ефекту і ефективності господарювання.

Ресурсний потенціал підприємства характеризується реальною наявністю ресурсів залучених і не залучених у господарську діяльність та їх можливістю для досягнення певних цілей. Елементами ресурсного потенціалу лісгосподарських підприємств є:

- площа земель лісового фонду;
- запаси лісових ресурсів;
- активи за балансом і поза балансом підприємств за первісною справедливою вартістю і джерелами формування, зокрема, необоротні активи, з них основні засоби, оборотні активи, власний капітал, зобов'язання;

- трудові ресурси (персонал підприємства);
- вартість робочої сили;
- гудвіл (вартість ділової репутації) – вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.

Ресурси в процесі використання у діяльності лісгосподарських підприємств створюють результат (ефект). Ефект – це абсолютна величина результату господарської діяльності (виконання процесу, операцій). Показник ефекту може бути позитивний або негативний, залежно від способу виміру – як створений так і чистий та мати витратний і дохідний характер.

Результат (ефект) господарської діяльності лісгосподарського підприємства можна оцінювати наступними показниками:

- обсяг вирощування лісових ресурсів, зокрема, приріст деревини визначається за розрахунком:

$$\text{ПДЗ} = \text{ЗДК} + \text{ОЗД} - \text{ЗДП},$$

де ПДЗ – приріст деревини за звітний період; ЗДК – запаси деревини на кінець звітного періоду; ОЗД – обсяг заготовленої деревини у звітному періоді; ЗДП – запаси деревини на початок звітного періоду;

- обсяг заготовівлі лісових ресурсів, зокрема, деревини;
- валове виробництво продукції;
- чистий дохід;
- витрати господарської діяльності;
- валовий прибуток;
- створений прибуток від господарської діяльності;
- чистий прибуток;
- фонд оплати праці працівників підприємства;
- додана вартість.

Для визначення якою ціною досягається ефект (результат) від використання ресурсів, тобто яка економічна якість діяльності лісгосподарських підприємств використовуються показники ефективності.

Ефективність – результативність господарської діяльності (процесу операції), що визначається шляхом співвідношення отриманого ефекту і використаних ресурсів. Ефективність – величина відносна і може бути позитивна або нульова. В іншому випадку мова йде про її відсутність.

При оцінювання господарської діяльності лісгосподарських підприємств розрізняють економічну і соціальну ефективність. Економічна ефективність – це обсяг витрачених (вкладених, авансованих) ресурсів на одиницю результату (ефекту) господарювання. У найзагальнішій формі економічна ефективність господарської діяльності

визначається як співвідношення: «результати (ефект) – ресурси» за формулою:

$$\text{Ефективність} = (\text{Результати}) / (\text{Ресурси})$$

Ефективність визначає вартісну величину результату, що створюється 1 грн. коштів вкладених в ресурси.

Однак, це співвідношення дуже узагальнено оскільки характеризує сукупну ефективність всіх ресурсів, які створюють результат. Для визначення ефективності використання кожного виду ресурсів окремо, застосовується система конкретних показників:

- продуктивність земель лісового фонду щодо приросту та заготовлених лісових ресурсів;

- продуктивність праці – як відношення результату господарської діяльності (обсягу виробництва, чистого доходу) до середньої чисельності працівників (кількості відпрацьованого часу), що використовувались у його створенні;

- трудомісткість – це показник зворотний продуктивності праці;

- фондovіддача – це відношення вартості випущеної (реалізованої) продукції у вартісному виразі до середньорічної вартості виробничих основних засобів. Вона виражає ефективність використання засобів праці, тобто показує, скільки виробляється (реалізується) готової продукції на одну гривню вкладених коштів у формування виробничих основних засобів;

- фондомісткість (фондоємність) – це показник, зворотний фондovіддачі;

- матеріалovіддача – це відношення вартості випущеної продукції до суми матеріальних витрат. Цей показник характеризує віддачу матеріалів, тобто, скільки випущено продукції з кожної гривні застосованих матеріальних ресурсів (сировини, палива, енергії і т.ін.) ;

- матеріаломісткість – це показник, зворотний матеріалovіддачі;

- капіталovіддача – показує, яка сума вартості валової продукції припадає на 1 грн амортизації (зносу) основних засобів нарахованої в результаті виробництва продукції;

- капіталомісткість – це показник зворотний капіталovіддачі;

- витратомісткість – це відношення витрат використаних ресурсів на виробництво продукції до чистого доходу одержаного від реалізації виробленої продукції;

- витратovіддача – це зворотний показник витратомісткості;

- автономія господарської діяльності – відношення загальної суми власного капіталу до валюти балансу. Чим більше значення, тим менша залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Цей показник характеризує частку власності підприємства в загальній сумі коштів, інвестованих у його діяльність;

- платоспроможність:

– загальна – показує скільки гривень всіх платіжних засобів підприємства (запаси, дебіторська заборгованість і грошові кошти) припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Показник ефективності більше 1,0;

– проміжна – показує скільки гривень дебіторської заборгованості і грошових коштів підприємства припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Показник ефективності більше 0,5;

– абсолютна – показує, яку частину платіжних зобов'язань підприємство може погасити негайно грошовими коштами. Показник ефективності більше 0,2;

• прибутковість як співвідношення окремих видів прибутку (валового, створеного, чистого) до:

- чистого доходу;
- витрат;
- середньої вартості активів;
- власного капіталу.

Цей показник показує скільки одна гривня вкладена (створена, використана) в ресурси створює відповідного виду прибутку.

Соціальна ефективність показує на скільки господарська діяльність відповідає вимогам задоволення особистих потреб працівників підприємства і громадян України. До показників які характеризують соціальну ефективність лісогосподарського підприємства можна віднести:

- розмір оплати праці працівників у розрахунку на одиницю виконаної роботи;
- величину соціальних витрат;
- витрати на робочу силу;
- величину податкових платежів та зборів підприємства.

Між економічною і соціальною ефективністю господарською діяльністю існує тісний взаємозв'язок. Економічна ефективність є матеріальною основою вирішення соціальних потреб. У свою чергу, соціальний розвиток працівників суттєво впливає на ефективність господарської діяльності.

Інформаційні ресурси за показниками звітності підприємства використовуються відповідними користувачами.

Усіх користувачів, зацікавлених в інформації, яка наводиться у звітності лісогосподарських підприємств, можна умовно розділити на дві основні категорії: внутрішні та зовнішні користувачі.

Внутрішніми користувачами звітної інформації лісогосподарських підприємств є

- власники та уповноважені ними органи управління майном (Державне агентство лісових ресурсів України та підпорядковані йому територіальні управління лісового та мисливського господарства), які здійснюють аналіз реалізації державної та регіональної політики розвитку

лісового господарства та контроль за ефективним цільовим використанням бюджетних коштів;

- органи управління підприємства (директор підприємства, його заступники, начальники відділів та керівники структурних підрозділів, головні спеціалісти, в тому числі фахівці з обліку і аудиту, фінансові аналітики та інші працівники підприємства), які здійснюють контроль та аналіз фінансових результатів з метою складання планів та прогнозів на короткострокову і довгострокову перспективу розвитку підприємства;

- трудовий колектив – зацікавлений в інформації для оцінки рівня стабільності та прибутковості підприємства, його здатності забезпечувати належний рівень оплати праці та видатки на соціальні потреби.

Зовнішніми користувачами інформації фінансової звітності лісогосподарських підприємств є:

1) користувачі, безпосередньо зацікавлені в діяльності підприємства:

- органи державної фіскальної служби, які перевіряють правильність оформлення звітних документів, розрахунки з податків, визначають фіскальну політику;

- інвестори, які зацікавлені у примноженні вкладених у підприємство коштів;

- кредитори, які використовують звітність для оцінки доцільності надання або продовження кредиту, визначення умов кредитування, гарантій повернення кредитів;

- постачальники та покупці, які визначають надійність ділових зв'язків з клієнтом;

- комерційні банки, які вдаються до використання фінансової звітності як до інформаційної бази для оцінювання майнового й фінансового стану підприємств;

2) користувачі, опосередковано зацікавлені в діяльності підприємства, яким вивчення показників звітності необхідно для оцінювання та захисту інтересів безпосередніх користувачів:

- органи державної влади (місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування), які приймають рішення про реєстрацію підприємств, призупинення їх діяльності та оцінюють необхідність зміни методів обліку і складання звітності;

- статистичні органи, які використовують звітність для статистичних узагальнень по галузі та для порівняльного аналізу і оцінки результатів діяльності на галузевому рівні;

- аудиторські служби, які перевіряють дані звітності на відповідність законодавству та загальноприйнятим правилам обліку та звітності з метою захисту інтересів інвесторів;

- засоби масової інформації, які використовують звітність для підготовки оглядів, оцінки тенденцій розвитку і аналізу галузі, розрахунку узагальнених показників фінансової діяльності;

- профспілки, зацікавлені в інформації для визначення власних вимог

щодо заробітної плати та умов трудових угод;

– громадськість, якій необхідна інформація щодо діапазону діяльності лісогосподарських підприємств, кількості надання ним робочих місць тощо;

– науково-дослідні установи і навчальні заклади – використовують інформаційні ресурси звітності для виконання досліджень стану та перспектив розвитку лісогосподарських підприємств, навчання і підвищення кваліфікації фахівців.

Система господарського обліку на лісогосподарському підприємстві функціонує з метою надання стейкхолдерам необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 11. Бізнес-аналіз в системі управління самодостатнім розвитком лісгосподарського підприємства

11.1. Інструменти бізнес-аналізу для оцінювання господарської діяльності підприємства

11.2. Основні економічні показники діяльності лісгосподарських підприємств

11.3. Управління безбитковістю і самодостатнім розвитком лісгосподарського підприємства

11.1. Інструменти бізнес-аналізу для оцінювання господарської діяльності підприємства

Бізнес-аналітика підприємства – це процес оцінювання всіх його сфер господарської діяльності з метою виявлення наявних відхилень фактичних показників від планових (нормативних). В процесі бізнес-аналізу, з метою прийняття ефективних управлінських рішень, внутрішні і зовнішні стейкхолдери підприємства змушені опрацьовувати значну кількість неструктурованої і суперечливої інформації в умовах швидко мінливого бізнес-середовища. При цьому, власники і управлінський персонал підприємства повинні узагальнювати масиви інформації для подальшого оцінювання, визначати досягнутий рівень самодостатнього розвитку бізнесу, виявляти можливі альтернативи поліпшення показників та розробляти модель його господарської діяльності на перспективу і, нарешті, швидко відреагувати і впроваджувати необхідні зміни.

Оцінка господарської діяльності підприємства потребує використання відповідних інструментів, серед яких найбільш повсякденні – це система показників та комплекс методів і прийомів для дослідження господарських операцій. За допомогою цих інструментів, бізнес-аналітика забезпечує можливість розуміння зв'язків між фактами господарського життя підприємства, розробляє комплекс заходів і направляє їх для досягнення бажаної мети, тобто інформація про суб'єкт господарювання перетворюється в нові знання, які можуть бути використані для підвищення ефективності, конкурентоспроможності і фінансової стійкості господарської діяльності.

Показники – це важливий атрибут кожної господарської операції на підприємстві, за допомогою якого можна простежити стан суб'єктів господарювання, їх взаємозв'язки і напрями розвитку, налагодити ефективне управління. Кожен показник в бізнесі має два значення. По-перше, це конкретна цифрова характеристика господарської операції. По-друге, це загальне визначення змісту, тобто елементів, які включаються в його зміст для адекватного відображення господарських операцій.

Для проведення бізнес-аналізу з метою оцінювання діяльності

лісогосподарських підприємств використовується велика кількість різноманітних економічних показників, які характеризуються численними класифікаційними ознаками. В процесі бізнес-аналізу лісогосподарських підприємств доцільно використовувати сукупність видів показників, які відображають кількісні і якісні характеристики їх господарських операцій за змістом, динамікою, структурою та результативністю (табл. 11.1.1)

Таблиця 11.1.1

Сукупність видів показників для оцінювання діяльності лісогосподарських підприємств

№ з/п	Види показників	Змістове наповнення
1	2	3
1	Фактичні	Характеризують розвиток підприємства за наслідками господарської діяльності у звітному періоді
2	Планові	Визначають рівень підприємства на майбутній період розвитку
3	Нормативні	Характеризують певні норми для контролю за господарською діяльністю підприємства
4	Кількісні	Відображають чисельне значення обсягів господарських операцій
5	Якісні	Відображають сукупність властивостей, за якими відрізняються окремі об'єкти діяльності підприємства
6	Грошові	Характеризують вартісне значення фактів господарського життя підприємства у національній та іноземній валюті
7	Натуральні	Відображають діяльність підприємства за сукупністю фактів господарського життя з використанням фізичних вимірників
8	Трудові	Використовують вимірники кількості затраченої праці працівників в одиницях робочого часу (людино-день, людино-година)
9	Умовні	Виражають перерахунок окремих різновидів однорідних об'єктів за умовними (еталонними) одиницями
10	Абсолютні	Характеризують явища іменованими числами, які відображають господарську діяльність
11	Відносні	Виражають кількісні співвідношення між абсолютними показниками (відсоток, коефіцієнт)
12	Середні	Узагальнюють результати масових господарських операцій (арифметичні, прості та зважені)

продовження табл. 11.1.1

1	2	3
13	Інтервальні	Характеризують явище за певний період часу (година, доба, місяць, квартал, рік)
14	Моментні	Характеризують явища за станом на певний момент часу (наприклад на 31 серпня 2022 р).
15	Первинні (вимірні)	Формуються шляхом безпосереднього опрацювання даних за здійсненими господарськими операціями
16	Зведені (синтетичні)	Відображають сукупність господарських операцій
17	Похідні (розрахункові)	Обчислюють на базі первинних (зведених) та подаються у формі середніх, відносних для потреб прийняття управлінських рішень
18	Звітні	Характеризують господарську діяльність підприємства за минулий звітний період (місяць, квартал, рік) за відповідними формами звітності (фінансової, статистичної, податкової, управлінської)
19	Аналітичні	Характеризують окремі господарські операції
20	Оперативні	Формуються і використовуються в режимі он-лайн
21	Структурних підрозділів (центрів відповідальності)	Характеризують господарську діяльність структурних підрозділів підприємства
22	Динамічні	Відображають зміну явища з часом в рядах динаміки у хронологічній послідовності
23	Структурні	Характеризують відношення частини одиниць показника у загальному обсязі сукупності (питома вага)
24	Базисні	Початкові показники для порівняння в рядах динаміки
25	Ланцюгові	Попередні рівні показників для порівняння в рядах динаміки
26	Кумулятивні	Формуються шляхом накопичення фактів господарського життя в часі (за годинами доби, днями в місяці, місяцями в році, за роками) або в просторі (за структурними підрозділами, в цілому по підприємству)
27	Адитивні	Дані показників можна додавати, оскільки їх сума має економічний зміст
28	Неадитивні	Дані показників не можна додавати, оскільки така сума не має економічного змісту

Всі види показників, за допомогою яких оцінюється господарська діяльність лісгосподарських підприємств мають свій економічний зміст, правила розрахунку та завдання в бізнес-аналізі. Показники повинні відображати: об'єкт оцінювання (наприклад, обсяг господарювання); найменування (чистий дохід); суб'єкт господарювання (Малинське лісництво Радомишльського лісомисливського господарства); час або часовий період (2021 рік); одиниця виміру (гривня); математичний результат показника. Загальна структура показника наведена на прикладі обсягу господарської діяльності в табл. 11.1.2.

Таблиця 11.1.2

Структура показника обсяг господарської діяльності (дані умовні)

Об'єкт оцінювання	Ознаки				Кількість (підприємство)	
	якісні	часові	просторові			одиниця виміру
Обсяг господарської діяльності	чистий дохід	2021 рік (звіт)	підприємство	лісництво	млн. грн.	87,4
	кількість реалізованого круглого лісу	2021 рік (звіт)	підприємство	лісництво	м ³	18162

Найбільш важливими і активними інструментами в процесі бізнес-аналізу показників є аналітичні процедури, які застосовуються за допомогою комплексу методів та прийомів для дослідження господарської діяльності. При цьому, кожний із методів володіє відповідними інформаційними, візуальними, узагальнюючими або аналітичними та контролюючими можливостями. Всю різноманітність методів дослідження, що застосовуються в процесі аналізу для розв'язання конкретних завдань аудиту, можливо згрупувати за окремими системами інструментів.

1. Трансформаційні інструменти – спрямовані головним чином на перетворення показників в більш зручний для сприйняття вид (агрегування сукупності господарських операцій, трансформація інформації за міжнародними стандартами тощо). Вони не несуть аналітичної функції й не призводять прямо до яких-небудь висновків і рекомендацій. Прийоми трансформації показників, що використовують офіційні індекси інфляції, іноземні валюти й оцінки експертів, покликані в першу чергу забезпечити порівнянність даних різних звітних періодів.

Для оцінювання господарської діяльності українських лісгосподарських підприємств можуть бути використані трансформаційні інструменти щодо індексів інфляції та курсу іноземних валют, які дозволяють порівнювати показники в динаміці (табл. 11.1.3).

Таблиця 11.1.3

Трансформаційні інструменти для порівняльного аналізу показників господарської діяльності лісгосподарських підприємств

Трансформаційні інструменти	Роки				
	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс інфляції, %	113,7	109,8	104,1	105,0	110,0
Курс дол. США по відношенню до гривні, грн	26,60	27,20	25,84	26,96	27,29

2. Зведення – дозволяє здійснювати систематизацію одиничних фактів та вийти на узагальнюючі показники, що стосуються всієї досліджуваної сукупності та її окремих частин. Зведення як перша сходинка аналізу виступає важливою підготовчою стадією для більш глибокого аналізу та прогнозування досліджуваних явищ і процесів.

Насамперед, необхідно в повному обсязі використати просте підсумкове зведення, яке не має попереднього розподілу одержаної інформації на відповідні групи показників. При простому зведенні визначають загальний підсумок всіх одиниць сукупності або загальний обсяг досліджуваних показників.

Поряд з простим зведенням для висвітлення певних аспектів конкретного дослідження використовують групове зведення, на яке можливо покласти наступні аналітичні функції:

- розподіл всієї сукупності явищ і процесів на якіснооднорідні групи;
- вивчення складу досліджуваних явищ і структурних зрушень;
- виявлення взаємозв'язків між ознаками.

Відповідно до цих завдань виділяють три види групувань: типологічні, структурні, аналітичні. Слід зауважити, що види групувань при дослідженні показників носять дещо умовний характер, оскільки вони застосовуються в комплексі. Це зумовлено багатогранністю процесів, які відбуваються в господарській діяльності.

3. Горизонтальний (часовий) аналіз – здійснюється для оцінки розвитку явищ і процесів, які характеризують діяльність підприємства у часі (динаміці). В процесі аналізу можна будувати одномірні і багатомірні ряди динаміки.

Одномірні ряди динаміки характеризують зміну в часі одного показника, а багатомірні – зміну в часі двох, трьох і більше показників. У свою чергу, багатомірні динамічні ряди поділяються на паралельні і ряди взаємопов'язаних показників. Паралельні ряди динаміки відображають зміну в часі або одного показника різних об'єктів, або різних показників одного об'єкта. Ряди взаємопов'язаних показників характеризують залежність одного явища від іншого.

При побудові динамічних рядів за інформаційними ресурсами

підприємства потрібно дотримуватись порівнянності всіх рівнів ряду між собою за періодами часу, за територією, колом охоплених об'єктів, методом обчислення показників, одиницями виміру та іншими параметрами. В цьому аспекті важливе місце необхідно відводити виявленню змін, які відбуваються з показниками внаслідок інфляційних процесів.

Завдання аналізу полягає в тому, щоб шляхом побудови рядів динаміки розкрити і охарактеризувати закономірності, що проявляються на різних етапах формування того чи іншого явища, виявити тенденції та особливості їх розвитку.

У процесі аналізу показників за рядами динаміки обчислюють і використовують наступні характеристики величин: абсолютний приріст, темп зростання, темп приросту і абсолютне значення одного процента приросту.

Динамічні ряди показників складаються з багатьох рівнів, а тому, як будь-яка сукупність, вони потребують деяких узагальнюючих характеристик. Для цього вираховують середні показники: середні рівні ряду, середні абсолютні прирости, середні темпи зростання і приросту.

Показникам діяльності підприємств притаманні більш-менш стійкі внутрішньорічні, сезонні коливання в рядах динаміки, які зумовлені специфічними умовами господарської діяльності. Щоб виявити і дати характеристику тенденції розвитку показників господарюючих суб'єктів в динаміці, можуть використовуватись різні способи згладжування та аналітичного вирівнювання динамічних рядів, які дозволяють оцінити закономірність зміни з різною точністю, надійністю і трудомісткістю.

4. Вертикальний (структурний) аналіз – дає можливість визначити структуру підсумкових показників з оцінкою впливу кожної позиції на результати в цілому.

Структурний аналіз використовується для всіх показників, які мають адитивні моделі розрахунку (активи, власний капітал, зобов'язання, витрати, доходи і фінансові результати). Зіставляючи структуру одного і того ж показника за різні періоди часу, можна простежити її зміну.

Поглиблений аналіз структури передбачає оцінювання співвідношень, пропорцій між окремими складовими узагальнюючих показників за допомогою відносних величин координації. Вони показують, у скільки разів зрівнювальна частина сукупності є більшою чи меншою від тієї частини, яку взято за базу порівняння.

5. Інструменти оцінки показників діяльності підприємства щодо рівня їх фактичної величини, визначення основної тенденції за динамікою та розрахунку ймовірного значення у майбутньому.

При аналізі використовують три види показників: фактичні (розрахункові), прогнозні, нормативні. Розрахункові – надають інформацію щодо фактичного фінансового стану підприємства для аналізу механізму його формування. Прогнозні – визначають очікувані величини

для оцінки можливої тенденції розвитку. Нормативні – дають змогу здійснювати діагностику фактичних даних в порівнянні з очікуваними або з досягнутими в минулих періодах.

Використовуючи фактичні і нормативні (прогнозні) величини показників, можна здійснювати ідентифікацію діяльності господарюючих систем за наступними рівнями:

- достатній та позитивний – фактична величина показника (Π_1) перевищує критеріальну (еталонну, нормативну) межу (Π_e), а в порівнянні з минулим періодом (Π_0) має тенденцію до покращення:

$$\Pi_e < \Pi_1 > \Pi_0;$$

- достатній, але негативний – фактична величина показника перевищує критеріальну (еталонну, нормативну) межу, а в порівнянні з минулим періодом має тенденцію до погіршення:

$$\Pi_e < \Pi_1 < \Pi_0;$$

- недостатній, але позитивний – фактична величина показника нижча за критеріальну (еталонну, нормативну) межу, а в порівнянні з минулим періодом має тенденцію до покращення:

$$\Pi_e > \Pi_1 > \Pi_0;$$

- недостатній та негативний – фактична величина показника нижча за критеріальну (еталонну, нормативну) межу, а в порівнянні з минулим періодом має тенденцію до погіршення:

$$\Pi_e > \Pi_1 < \Pi_0.$$

Оцінку діяльності господарюючих систем за показниками можна подати на графіку двома лініями:

- за еталонною траєкторією ($x_{e1}, x_{e2} \dots x_{en}$), як відповідна пряма, дані якої забезпечують стійкий розвиток підприємства;

- за фактичною траєкторією ($x_{f1}, x_{f2} \dots x_{fn}$), яка подається у вигляді кривої, пов'язаної з наявними відхиленнями від еталонних величин в ту чи іншу сторону (плюс, якщо $x_f : x_e > 1,0$ або мінус, якщо $x_f : x_e < 1,0$).

Оцінка розвитку підприємства при аналітичному дослідженні фактичних, планових і нормативних показників здійснюється за видами порівнянь (табл. 11.1.4).

Основним інструментом прогнозування явищ і процесів, які відображають діяльність підприємства, є екстраполяція. Суть прогнозу екстраполяції полягає в поширенні закономірностей, зв'язків і відношень, виявлених у звітних періодах, за їх межі. Залежно від гіпотез щодо механізму формування і подальшого розвитку показників використовують різні методи прогнозу екстраполяції. Їх можна об'єднати в дві групи: закономірності розвитку – тенденції і коливання та причинно-наслідковий механізм формування явищ – багатофакторне прогнозування.

Таблиця 11.1.4

Види порівнянь показників та їх інтерпретація

Порівнювана величина показника	Базова величина показника	Інтерпретація результатів порівняння показників
Фактична	За планом	Рівень виконання показників плану
За планом	Фактична	Рівень формування планових показників
Фактична у звітному періоді	Фактична у минулому періоді	Динаміка розвитку показників
Фактична	За нормативом	Рівень оптимізації величини фактичних показників
За планом	За нормативом	Рівень оптимізації величини планових показників
За нормативом	Фактична	Рівень інтенсивності фактичних показників
За нормативом	За планом	Рівень інтенсивності планових показників

Прогнозний результат можна представити одним числом (прогноз точковий) або інтервалом значень (прогноз інтервальний). Порівнюючи прогнозне значення за результативним показником із реально досягнутою величиною, можна зробити оцінку, а також визначити тенденції розвитку господарюючих суб'єктів на майбутнє, виходячи з певних економічних ситуацій, що матимуть місце або можуть скластися в ринкових умовах господарювання.

6. Відносні величини інтенсивності – дослідження співвідношень між окремими показниками діяльності підприємства.

Відносними величинами інтенсивності називаються показники, які характеризують ступінь поширення, розвиток явищ у певному середовищі.

Відносні величини інтенсивності за показниками діяльності підприємства завжди є результатом порівняння двох абсолютних різноіменних величин. За чисельник цього відношення беруться обсяги явища (показник), ступінь поширення якого вивчається, а у знаменнику – обсяги того середовища, в якому розвивається (поширюється) це явище. У кожному конкретному випадку таке співвідношення характеризує інтенсивність поширення явища в середовищі і показує, скільки одиниць однієї сукупності припадає на одиницю іншої сукупності. На відміну від інших видів відносних величин, відносні величини інтенсивності завжди є величинами іменованими.

У формі відносних величин інтенсивності обчислюється низка співвідношень: активів і зобов'язань; зобов'язань і власного капіталу;

доходів і витрат; фінансових результатів і доходів, або витрат, або активів тощо.

7. Порівняльний просторовий аналіз включає три аспекти:

- територіальний – розвиток явищ і процесів за окремими територіями лісогосподарського підприємства;
- організаційний – розвиток явищ і процесів за окремими структурними підрозділами;
- конкурентний – вивчення явищ і процесів у контексті конкурентного середовища.

8. Факторний аналіз – дослідження впливу окремих показників-факторів на величину показника, який розглядається як результат стохастичних і детермінованих (функціональних) зв'язків. В аналізі під фактором (від лат. factor – роблячий, виробляючий) слід розуміти умови, які необхідні для здійснення господарського процесу, а також причину, яка його змінює та визначає характер або основні риси. При цьому виходять з того, що досліджувані показники характеризуються як жорстко детерміновані (функціональні), мультиплікативні та кратні моделі. Отже, при аналізі у моделі показника $y = f(x_1, x_2, \dots, x_n)$, яка характеризує жорсткий зв'язок результату (y) від факторів (x_i) і який одержав приріст Δy , можна визначити, яка частка приросту відбулася за рахунок кожного фактора.

$$\Delta y = \Delta x_1 y + \Delta x_2 y + \dots + \Delta x_n y.$$

Загальну схему алгоритму використання прийомів факторного дослідження показників розглянемо на прикладі двофакторної моделі (табл. 11.1.5).

Таблиця 11.1.5

Показники для факторного аналізу формування чистого доходу від реалізації круглого лісу лісогосподарським підприємством

Показники	Періоди		Відхилення (+/-)
	минулий (м)	поточний (п)	
Обсяг реалізованої продукції (КП), м ³	1600	1560	-40
Ціна за 1 м ³ продукції (ЦП), грн.	1100	1200	+100
Чистий дохід від реалізації продукції (ЧД), грн.	1760000	1872000	+112000

Результативний показник ЧД описується формулою мультиплікативного зв'язку:

$$\text{ЧД}_m = \text{КП}_m \times \text{ЦП}_m; \quad \text{ЧД}_n = \text{КП}_n \times \text{ЦП}_n.$$

Отже, факторні показники ЦП і КП, як кратні моделі дорівнюють:

$$\text{ЦП}_m = \text{ЧД}_m : \text{КП}_m; \quad \text{ЦП}_n = \text{ЧД}_n : \text{КП}_n$$

$$КП_м = ЧД_м : ЦП_м; \quad КП_п = ЧД_п : ЦП_п$$

Для розрахунку впливу факторів на $\Delta ЧД$ використаємо прийом абсолютних відхилень. При цьому, щоб розрахувати вплив першого фактора (кількісного) (КП) на результативний показник ($\Delta ЧД_{кп}$), необхідно абсолютний приріст цього фактора ($\Delta КП$) помножити на базисний рівень другого фактора (якісного) ($ЦП_м$).

$$\Delta ЧД_{кп} = \Delta КП \times ЦП_м = -40 \times 1100 = -44000 \text{ грн.}$$

Вплив другого фактора (ЦП) на результативний показник ($\Delta ЧД_{цп}$) розраховується множенням фактичного значення першого фактора ($КП_п$) на абсолютний приріст другого фактора ($\Delta ЦП$), тобто того фактора, вплив якого вивчається.

$$\Delta ЧД_{цп} = КП_п \times \Delta ЦП = 1560 \times 100 = 156000 \text{ тис. грн.}$$

Загальна сума впливу факторів дорівнює приросту результативного показника.

$$\Delta ЧД = \Delta ЧД_{кп} + \Delta ЧД_{цп} = -44000 + 156000 = 112000 \text{ тис. грн.}$$

Для розрахунку впливу факторів на $\Delta ЦП$ (кратна модель) використаємо прийом ланцюгових підстановок. Алгоритм розрахунку за цим прийомом для кратної моделі показника буде таким:

$$\Delta ЦП = \Delta ЦП_{чд} + \Delta ЦП_{кп}; \quad \Delta ЦП_{чд} = \Delta ЧД : КП_м;$$

$$\Delta ЦП_{кп} = -[(\Delta КП \times ЧД_п) : (КП_м \times КП_п)].$$

Як бачимо, зміна ЦП була зумовлена впливом:

$$\begin{aligned} \Delta ЦП_{чд} &= 112000 : 1600 = 70 \text{ грн.}; \quad \Delta ЦП_{кп} = \\ &= -[(-40 \times 1872000) : (1600 \times 1560)] = 30 \text{ грн.} \\ \Delta ЦП &= 70 + 30 = 100. \end{aligned}$$

Зрозуміло, що при факторному аналізі з використанням жорстко детермінованих моделей допускаються певні умовні розрахунки, які не змінюють напрямок дії відповідного фактора.

Стохастичні зв'язки досліджуються переважно регресійними моделями. Рівняння регресії характеризує зміну середнього рівня результативної ознаки (y) залежно від зміни факторної ознаки (x). При цьому визначають математичне сподівання групових середніх результативної ознаки під впливом різних значень факторної ознаки.

9. Індексний аналіз – визначається функцією, яку виконує індекс у конкретному аналізі та характером порівнянь.

Розглядають дві функції індексів:

- синтетичну, пов'язану з побудовою узагальнюючих характеристик динаміки чи просторових порівнянь. Динамічний індекс характеризує інтенсивність динаміки, просторовий – визначає ступінь відхилення значень показників у просторі за класифікаційними ознаками господарюючих суб'єктів;

- аналітичну, спрямовану на вивчення закономірностей динаміки, взаємозв'язків між показниками, структурних зрушень.

Основою аналітичної індексної моделі є мультиплікативний зв'язок

між певною множиною показників, один з яких розглядається як результат, інші – як фактори.

При побудові індексної моделі функція розглядається для двох періодів: базисного (з яким порівнюють) і поточного (який зіставляється і оцінюється). Абсолютну і відносну зміну показника функції можна розкласти за факторами-множниками. Оцінювання ступеня та абсолютного розміру впливу кожного з них на динаміку функції здійснюється в рамках індексної моделі, в якій відтворюються взаємозв'язки між показниками.

10. Для наочного відображення загальної картини стану чи розвитку явищ і процесів, розкриття зв'язків і залежностей між різними показниками, цифрові характеристики показників подаються за допомогою статистичних таблиць і графіків.

Значення статистичних таблиць полягає в тому, що вони дозволяють охопити матеріали зведення в цілому, значно полегшують їх аналіз, дозволяють без додаткових розрахунків зіставляти різні показники, виявляти ті чи інші характерні особливості досліджуваних явищ господарської діяльності.

Проте таблична форма викладу цифрового матеріалу не завжди дозволяє достатньо наочно і чітко відобразити загальну картину стану чи розвитку якого-небудь явища, розкрити закономірності зв'язку показників між собою або їх розподілу. А тому для розгляду цих та інших завдань у процесі аналізу поряд із статистичними таблицями доцільно широко застосовувати графічний спосіб зображення інформаційних ресурсів.

Графік – це особливий спосіб наочного зображення і узагальнення явищ і процесів у сфері господарської діяльності через геометричні образи, малюнки або схематичні географічні карти та пояснення до них.

При аналізі показників можливо виділити такі основні напрями використання графіків:

- порівняння розвитку показників у просторі;
- дослідження динаміки (зміни в часі) показників;
- вивчення структури і структурних зрушень;
- організація контролю за виконанням прогнозних показників;
- вивчення розміщення явищ у просторі і поширення їх в часі;
- вивчення зв'язків та залежностей між різними показниками або щодо значень варіаційної ознаки.

Електронні таблиці Excel дають змогу будувати різні типи графіків для потреб аналізу господарюючих систем.

Всі прийоми дослідження інформаційних ресурсів при аналізі лісгосподарських підприємств потребують визначення оптимальної бази з метою порівняння показників. Для забезпечення порівняльного дослідження можуть слугувати:

- фактичні показники діяльності лісгосподарських підприємств за

попередні звітні періоди;

- середні значення показників діяльності лісогосподарських підприємств сфери державної та комунальної власності;
- показники діяльності лісогосподарських підприємств, що є найбільш привабливими за своїм рівнем господарювання;
- певні нормативні значення показників відповідно до законодавчих нормативних документів та рекомендацій науковців;
- цільові, оптимальні та критичні значення показників розраховані суб'єктами аудиту для лісогосподарських підприємств, які аналізуються.

Отже, лише системний підхід з використанням всіх можливих прийомів аналізу, наявних фактичних, нормативних і прогнозних показників у динаміці дає можливість суб'єктам аудиту реально оцінювати ефективність господарської діяльності.

11.2. Основні економічні показники діяльності лісогосподарських підприємств

Сучасне лісогосподарське підприємство для адекватного ефективного управління, яке забезпечує йому конкурентоспроможність і стійке положення на ринку потребує використання інформаційних ресурсів збалансованої системи показників. Побудована збалансована система показників передбачає використання в процесі прийняття управлінських рішень інформації про стан здійснення всіх господарських операцій, щоб урахувати наявні істотні аспекти діяльності. При цьому, використовується підхід SWOT-аналізу з оцінювання бізнесу щодо: сильних сторін (S), слабких сторін (W), можливостей (O) і загроз (T).

Сильні сторони (S) – переваги бізнес-процесів на ринку, які забезпечують конкурентоспроможність підприємства; слабкі сторони (W) – обмеження, потенційні перешкоди розвитку бізнесу; можливості (O) – фактори, які можна використати на користь розвитку підприємства; загрози (T) – події, які потенційно можуть загрожувати бізнесу.

Система оцінювання господарської діяльності лісогосподарських підприємств, яка повністю буде характеризувати внутрішній і зовнішній його бізнес-простір повинна містити в собі наступні виміри:

- наявність і стан ресурсів для господарської діяльності;
- використання ресурсів при створенні об'єктів діяльності;
- результативність господарської діяльності;
- економічний стан суб'єкта господарювання.

В рамках розробленої збалансованої системи показників – індикаторів економічної діагностики лісогосподарських підприємств чотири їх блоки зв'язуються між собою стратегічним причинно-наслідковим ланцюгом (рис. 11.2.1)..

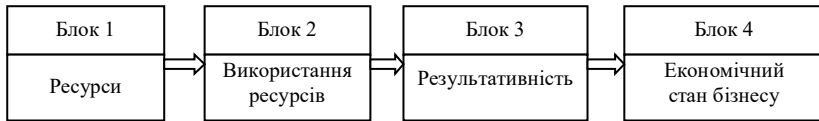


Рис. 11.2.1. Причинно-наслідковий зв'язок між блоками системи показників-індикаторів для оцінювання діяльності лісгосподарських підприємств

Блок показників «Ресурси» лісгосподарських підприємств характеризується їх активами і фінансовими ресурсами за балансом, чисельністю працівників (персоналу) та наявним лісовим фондом.

Ці показники, характеризують обсяги бізнесу та є основними драйверами кількісної і якісної характеристики процесу виробництва, де використовуються ресурси, формуються від них витрати та відбувається створення готової продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг.

Для ухвалення управлінських рішень на підставі використання системи показників із блоку «Ресурси» можна використати інформацію, наведену в табл. 11.2.1.

Таблиця 11.2.1

Показники-індикатори блоку «Ресурси» для економічної діагностики лісгосподарських підприємств

Показники-індикатори	Технологія розрахунку показника	Модель розвитку показника
1	2	3
<i>Активи (актив балансу)</i>		
Первісна вартість підприємства	активи за первісною вартістю	зростання
Балансова вартість підприємства	актив балансу	зростання
Первісна вартість основних засобів	актив балансу	зростання
Залишкова вартість основних засобів	актив балансу	зростання
Рівень зносу основних засобів	розрахунок	зменшення
Виробничі запаси	актив балансу	норматив
Товарна продукція	актив балансу	норматив
Кошти в розрахунках (дебітори)	актив балансу	зменшення
<i>Фінансові ресурси (пасив балансу)</i>		
Власний капітал (чисті активи)	пасив балансу	зростання
Зобов'язання і забезпечення	пасив балансу	зменшення
<i>Трудові ресурси</i>		
Середньооблікова кількість штатних працівників, всього	звіт із праці	зростання
• чоловіки	звіт із праці	зростання
• жінки	звіт із праці	зростання
Зовнішні сумісники	звіт із праці	норматив
Працівники за цивільно-правовими договорами	звіт із праці	норматив

продовження табл. 11.2.1

1	2	3
Лісовий фонд		
Загальна площа лісового фонду	інвентаризація	норматив
Загальна площа покрита лісом	інвентаризація	зростання
Площа покрита хвойними породами	інвентаризація	норматив
Площа покрита твердолистяними породами	інвентаризація	норматив
Площа покрита м'яколистяними породами	інвентаризація	норматив
Лісистість території (частка покритої лісом площі)	розрахунок	зростання
Площа експлуатаційних лісів	інвентаризація	норматив
Площа лісів природоохоронного значення	інвентаризація	норматив
Площа лісів історико-культурного призначення	інвентаризація	норматив
Площа в рекреаційно-оздоровчих лісів	інвентаризація	норматив
Площа захисних лісів	інвентаризація	норматив
Загальний запас деревини в лісах	інвентаризація	зростання
Запас деревини в стиглих і перестійних насадженнях	інвентаризація	зростання
Середній запас деревини на 1 га покритої лісом площі	розрахунок	зростання
Середньорічний приріст деревини на 1 га покритої лісом площі	розрахунок	зростання

Для оціночної характеристики лісгосподарського підприємства щодо забезпечення його ресурсами наведемо алгоритм розрахунку окремих показників:

1. Первісна вартість підприємства (ПВП) – вартість підприємства за первинною вартістю активів його балансу:

$$\text{ПВП} = \text{БВП} + \text{ЗАП},$$

де БВП – балансова вартість підприємства за підсумком активу балансу; ЗАП – знос об'єктів активів, відображених в активі балансу підприємства.

2. Балансова вартість підприємства (БВП) – вартість підприємства за вартістю його активів відповідно до облікової політики:

$$\text{БВП} = \text{БВН} + \text{БВО} + \text{ВНП},$$

де БВН – балансова вартість необоротних активів; БВО – балансова вартість оборотних активів; ВНП – вартість необоротних активів для продажу.

3. Залишкова вартість основних засобів (ЗВО) – первісна вартість основних засобів за мінусом їх зносу як розрахункової вартості амортизації:

$$\text{ЗВО} = \text{ПВО} - \text{ЗОЗ}; \text{ПВО} = \text{ЗВО} + \text{ЗОЗ}; \text{ЗОЗ} = \text{ПВО} - \text{ЗВО},$$

де ПВО – первісна вартість основних засобів; ЗОЗ – знос (розрахункова вартість амортизації) основних засобів.

4. Рівень зносу основних засобів (%) (РЗО) свідчить про стан придатності основних засобів:

$$\text{РЗО} = \text{ЗОЗ} : \text{ПВО} \times 100.$$

5. Чисті активи підприємства (ЧАП) – ціна підприємства за балансовою вартістю:

$$\text{ЧАП} = \text{БВП} - \text{ЗЗП},$$

де ЗЗП – зобов'язання і забезпечення підприємства.

6. Зобов'язання і забезпечення підприємства (ЗЗП) – зобов'язання і забезпечення підприємства зовнішнім інвесторам за вкладені фінансові ресурси:

$$\text{ЗЗП} = \text{ДЗЗ} + \text{ПЗЗ} + \text{ЗНА},$$

де ДЗЗ – довгострокові зобов'язання і забезпечення; ПЗЗ – поточні зобов'язання і забезпечення; ЗНА – зобов'язання пов'язані з необоротними активами.

7. Облікова кількість штатних працівників – загальна кількість на певну дату найманих працівників, які уклали письмово трудовий договір (контракт) і виконують постійну, тимчасову або сезонну роботи, а також власники якщо вони отримують заробітну плату (Інструкція зі статистики кількості працівників: наказ Держстату України від 28 вересня 2005 р. № 286).

8. Середньооблікова кількість штатних працівників – розрахунковий показник, який одержують шляхом підсумування кількості працівників за кожний календарний день місяця і ділення одержаної суми на число календарних днів. Наприклад, сума кількості працівників за всі дні серпня місяця 2022 року становила 3564 особи, календарна кількість днів – 31, середньооблікова кількість штатних працівників за серпень місяць становила 115 осіб ($3564 : 31$) (Інструкція зі статистики кількості працівників: наказ Держстату України від 28 вересня 2005 р. № 286).

Показники-індикатори блоку «Використання ресурсів» ідентифікують операційну, інвестиційну і фінансову діяльність лісгосподарського підприємства. Здійснена діяльність визначає цінність підприємства щодо створених об'єктів (готової продукції, робіт, послуг) від яких залежить результативність бізнесу. Показники даного блоку фокусуються на процесах виробництва і реалізації об'єктів діяльності і є драйвером для розрахунку показників ефективності.

Для ухвалення управлінських рішень на підставі системи показників із блоку «Використання ресурсів» можна використати інформацію, наведену в табл. 11.2.2.

Для оціночної характеристики лісгосподарського підприємства щодо рівня використання його ресурсів наведемо алгоритм розрахунку окремих показників:

1. Витрати операційної діяльності (ОВП) формуються як сума витрат підприємства за розрахунком:

$$\text{ОВП} = \text{ВВП} + \text{ЗВВ} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{ІОВ},$$

Таблиця 11.2.2

Показники-індикатори блоку «Використання ресурсів» для економічної діагностики лісгосподарських підприємств

Показники-індикатори	Технологія розрахунку показника	Модель розвитку показника
1	2	3
Витрати операційної діяльності	звіт про фінансові результати	норматив
Чисті доходи від операційної діяльності	звіт про фінансові результати	зростання
Адміністративні витрати	звіт про фінансові результати	норматив
Витрати на збут	звіт про фінансові результати	норматив
Загальновиробничі витрати	дані обліку	норматив
Витрати виробництва	дані обліку	норматив
Витрати виробничої собівартості	дані обліку	норматив
Структура витрат виробничої собівартості за статтями	розрахунок	норматив
Виробнича собівартість об'єктів діяльності	розрахунок	норматив
Матеріальні витрати	звіт про фінансові результати	норматив
Витрати на оплату праці	звіт про фінансові результати	норматив
Відрахування на соціальні заходи	звіт про фінансові результати	норматив
Амортизація (знос необоротних активів)	звіт про фінансові результати	норматив
Структура операційних витрат	розрахунок	норматив
Основна оплата праці	звіт з праці	зростання
Додаткова оплата праці	звіт з праці	зростання
Заохочувальні та компенсаційні виплати	звіт з праці	зростання
Витрати на робочу силу, які не входять до оплати праці	звіт з праці	зростання
Витрачання коштів, всього, в т. ч. на:	звіт про рух грошових коштів	норматив
• операційну діяльність	звіт про рух грошових коштів	норматив
• інвестиційну діяльність	звіт про рух грошових коштів	норматив
• фінансову діяльність	звіт про рух грошових коштів	норматив

1	2	3
Надходження коштів, всього, в т. ч. від:	звіт про рух грошових коштів	зростання
• операційної діяльності	звіт про рух грошових коштів	зростання
• інвестиційної діяльності	звіт про рух грошових коштів	зростання
• фінансової діяльності	звіт про рух грошових коштів	зростання
Ціни на продукцію, роботи, послуги для споживачів	розрахунок	норматив
Ціни на продукцію, роботи, послуги для підприємства	розрахунок	норматив
Кількісні обсяги виробництва об'єктів діяльності – всього, в т. ч. за асортиментом	дані обліку	зростання
• діловий круглий ліс	дані обліку	зростання
✓ хвойні породи	дані обліку	зростання
✓ листяні породи	дані обліку	зростання
• паливна деревина	дані обліку	зростання
Кількісні обсяги реалізації об'єктів діяльності (всього та за асортиментом)	дані обліку	зростання
Кількісні обсяги реалізації об'єктів діяльності на зовнішньому ринку (всього та за асортиментом)	дані обліку	зростання
Кількісні обсяги реалізації об'єктів діяльності на внутрішньому ринку (всього та за асортиментом)	дані обліку	зростання
Сезонність господарської діяльності (виробництва і реалізації)	дані обліку	норматив
Чистий дохід (всього та за асортиментом об'єктів)	звіт про фінансові результати, дані обліку	зростання
Виробнича собівартість реалізованих об'єктів діяльності (всього та за асортиментом)	звіт про фінансові результати, дані обліку	норматив
Обсяги реалізації об'єктів діяльності на внутрішньому ринку (всього та за асортиментом)	звіт про фінансові результати, дані обліку	зростання
Виробнича собівартість реалізованих об'єктів діяльності на внутрішньому ринку (всього та за асортиментом)	звіт про фінансові результати, дані обліку	норматив
Обсяги реалізації об'єктів діяльності на зовнішньому ринку (всього та за асортиментом)	звіт про фінансові результати, дані обліку	зростання

1	2	3
Виробнича собівартість реалізованих об'єктів діяльності на зовнішньому ринку (всього та за асортиментом)	звіт про фінансові результати, дані обліку	норматив
Податкові платежі, всього: в т. ч. за об'єктами:	податкові розрахунки	норматив
• на доходи працівників	податкові розрахунки	норматив
• податок на додану вартість	податкові розрахунки	норматив
• податок на прибуток	податкові розрахунки	норматив
• рентні платежі	податкові розрахунки	норматив
• екологічні платежі	податкові розрахунки	норматив
Єдиний соціальний внесок	розрахунок	норматив
Капітальні інвестиції – всього, в т. ч. за об'єктами	дані обліку	зростання
Отримані позики	дані обліку	норматив
Погашені позики	дані обліку	норматив

де ВВП – виробничі витрати підприємства; ЗВВ – загальновиробничі витрати; АВП – адміністративні витрати підприємства; ВЗП – витрати на збут; ІОВ – інші операційні витрати.

2. Чисті доходи від операційної діяльності (ЧДО) характеризують обсяги реалізації об'єктів діяльності підприємства:

$$\text{ЧДО} = \text{ДОД} - \text{ПЗП},$$

де ДОД – доходи операційної діяльності; ПЗП – податкові зобов'язання підприємства.

3. Витрати виробничої собівартості (ВВС) характеризують витрати ресурсів на створення об'єктів діяльності:

$$\text{ВВС} = \text{НВП} + \text{ВВП} + \text{ЗВП} - \text{НБК},$$

де НВП – незавершене виробництво підприємства; ВВП – виробничі витрати підприємства; ЗВП – загальновиробничі витрати; НБК – незавершене виробництво на кінець.

4. Виробнича собівартість об'єктів діяльності (ВСО) характеризує витрати ресурсів на створення одиниці готової продукції (робіт, послуг, товарів):

$$\text{ВСО} = \text{ВВС} : \text{КВО},$$

де ВВС – виробничі витрати на створені об'єкти діяльності; КВО – кількість створених об'єктів діяльності.

5. Ціни на продукцію (роботи, послуги) для споживачів (ЦПС) – дохід,

одержаний підприємством за одиницю реалізованих об'єктів за асортиментом.

$$\text{ЦПС} = \text{ДОО} : \text{КРО},$$

де ДОО – дохід, одержаний від реалізації об'єктів діяльності за асортиментом; КРО – кількість реалізованих об'єктів діяльності за асортиментом.

6. Ціни на продукцію (роботи, послуги) для підприємства (ЦПП) – чистий дохід, одержаний підприємством за одиницю реалізованих об'єктів за асортиментом.

$$\text{ЦПП} = \text{ЧОО} : \text{КРО}; \text{ЦПП} = \text{ЦПС} - \text{ПЗП},$$

де ЧОО – чистий дохід, одержаний від реалізації об'єктів діяльності за асортиментом; ПЗП – податкові зобов'язання з податку на додану вартість на одиницю реалізованих об'єктів за асортиментом.

7. Виробнича собівартість реалізованих об'єктів діяльності (ВРО) – витрати, пов'язані з виробництвом об'єктів діяльності в частині реалізованих об'єктів.

$$\text{ВРО} = \text{КРО} \times \text{ВСО},$$

де ВСО – виробнича собівартість одиниці реалізованих об'єктів діяльності за асортиментом.

Показники-індикатори блоку «Результативність» як рівня досягнення результату характеризуються ефектом і ефективністю діяльності лісогосподарських підприємств. Для оцінювання ефекту використовують систему абсолютних показників, а ефективності – відносні показники результативності як співвідношення ефекту та ресурсів, які приймали участь в його створенні (досягненні цілей).

Для ухвалення управлінських рішень на підставі використання системи показників із блоку «Результативність» можна використати інформацію, наведену в табл. 11.2.3.

Для оціночної характеристики лісогосподарських підприємств щодо результативності господарювання наведемо алгоритм розрахунку окремих показників:

1. Валовий прибуток (ВПП) – різниця між чистим доходом, який формують об'єкти діяльності в процесі реалізації, та виробничою собівартістю цих об'єктів.

$$\text{ВПП} = \text{ЧДО} - \text{ВСО},$$

де ЧДО – чистий дохід від об'єктів реалізації; ВСО – виробнича собівартість реалізованих об'єктів.

2. Створений прибуток (СПП) – різниця між доходами і витратами підприємства.

$$\text{СПП} = \text{ДСП} - \text{ВПД}$$

де ДСП – доходи, створені на підприємстві об'єктами діяльності; ВПД – витрати, пов'язані із створенням доходів підприємства.

Таблиця 11.2.3

Показники-індикатори блоку «Результативність» для економічної діагностики лісогосподарських підприємств

Показники-індикатори	Технологія розрахунку показника	Модель розвитку показника
Валовий прибуток (всього, за асортиментом, центрами відповідальності)	звіт про фінансові результати, дані обліку, розрахунок	зростання
Створений прибуток (всього, за асортиментом, центрами відповідальності)	звіт про фінансові результати, дані обліку, розрахунок	зростання
Чистий прибуток	звіт про фінансові результати	зростання
Додана вартість (всього, за асортиментом, центрами відповідальності)	дані обліку, розрахунок	зростання
Рентабельність витрат (всього, за асортиментом реалізованих об'єктів)	звіт про фінансові результати, дані обліку, розрахунок	зростання
Рентабельність доходів (всього, за асортиментом реалізованих об'єктів)	звіт про фінансові результати, дані обліку, розрахунок	зростання
Рентабельність власного капіталу	баланс, звіт про фінансові результати, дані обліку, розрахунок	зростання
Рентабельність активів	баланс, звіт про фінансові результати, дані обліку, розрахунок	зростання
Продуктивність праці (всього, за працівниками і об'єктами діяльності)	дані обліку, звіт із праці, розрахунок	зростання
Трудомісткість (всього, за об'єктами діяльності)	дані обліку, звіт про фінансові результати, розрахунок	норматив
Матеріаломісткість (всього, за об'єктами діяльності)	дані обліку, звіт про фінансові результати, розрахунок	норматив

3. Чистий прибуток підприємства (ЧПП) – різниця між створеним прибутком підприємства і сумою податку на прибуток та іншими платежами до бюджетів з прибутку.

$$\text{ЧПП} = \text{СПП} - \text{ППП} - \text{ІПБ},$$

де ППП – податок на прибуток; ІПБ – інші платежі, пов'язані з відраховуваннями прибутку до бюджетів.

4. Додана вартість (ДВП) (розрахунок за залишковим підходом) – різниця між створеними доходами підприємства і вартістю придбаних виробничих запасів, наданих послуг і виконаних робіт.

$$\text{ДВП} = \text{СДП} - \text{ВПр},$$

де СДП – створений доход на підприємстві; ВПр – вартість придбаних ресурсів.

5. Додана вартість (ДВП) (розрахунок за сукупністю елементів) – сума доданих елементів до матеріальних та прирівняних до них витрат в процесі створення і реалізації об'єктів діяльності

$$\text{ДВП} = \text{АНА} + \text{ДПП} + \text{ЄСВ} + \text{ПСП} + \text{ЧПП} + \text{ДРП},$$

де АНА – амортизація на необоротні активи; ДПП – доходи персоналу підприємства; ЄСВ – єдиний соціальний внесок; ПСП – податки, створені в процесі господарської діяльності підприємства; ЧПП – чистий прибуток підприємства; ДРП – приріст вартості ділової репутації підприємства за звітний період.

6. Рентабельність (прибутковість) витрат (ПВП) – відношення створеного прибутку до витрат, які приймали участь у його формуванні за звітний період, що свідчить, яку суму прибутку приносить кожна гривня витрат.

$$\text{ПВП} = \text{СПП} : \text{ВПС} \times 100,$$

де СПП – створений прибуток на підприємстві; ВПС – витрати підприємства, які приймали участь у створенні прибутку.

7. Рентабельність (прибутковість) доходів (ПДП) – відношення створеного прибутку до чистого доходу, з яким надійшов прибуток на підприємство за звітний період, що свідчить, яка суму прибутку надходить з кожною гривнею доходів

$$\text{ПДП} = \text{СПП} : \text{ЧДП} \times 100,$$

де ЧДП – сума чистого доходу, з якою надійшов прибуток.

8. Рентабельність (прибутковість) власного капіталу (РВК) – відношення створеного прибутку до середньорічної вартості власного капіталу підприємства, що свідчить про суму прибутку на вкладені кошти власниками у бізнес.

$$\text{РВК} = \text{СПП} : \text{СВВ} \times 100,$$

де СВВ – середньорічна вартість власного капіталу підприємства.

9. Рентабельність (прибутковість) активів (РПА) – відношення створеного прибутку до середньорічної вартості активів підприємства, що свідчить про суму прибутку на вкладені кошти у бізнес.

$$\text{РПА} = \text{СПП} : \text{СВА} \times 100,$$

де СВА – середньорічна вартість активів підприємства.

10. Продуктивність праці персоналу підприємства (ППР) – відношення вартості створених (реалізованих) об'єктів діяльності підприємства до середньорічної чисельності працівників (затрат праці, вартості робочої сили).

$$\text{ППР} = \text{ВСП} : \text{ЧПЗ},$$

де ВСП – вартість створених (реалізованих) об'єктів діяльності підприємства; ЧПЗ – середньорічна чисельність працівників (затрати праці, вартість робочої сили).

11. Трудомісткість (ТГД) – відношення витрат на робочу силу підприємства до операційних витрат на створення об'єктів діяльності, що свідчить про питому вагу затрат праці у собівартості продукції (робіт, послуг).

$$\text{ТГД} = \text{ВРС} : \text{ВСО},$$

де ВРС - витрати на робочу силу при створенні об'єктів діяльності; ВСО - операційні витрати на створення об'єктів діяльності.

12. Матеріаломісткість (МГД) – відношення матеріальних та прирівняних до них витрат підприємства до операційних витрат на створення об'єктів діяльності, що свідчить про питому вагу матеріальних ресурсів у собівартості продукції (робіт, послуг).

$$\text{МГД} = \text{МПВ} : \text{ВСО},$$

де МПВ – матеріальні та прирівняні до них витрати при створенні об'єктів діяльності; ВСО – операційні витрати на створення об'єктів діяльності.

Показники-індикатори блоку «Економічний стан бізнесу» показують рівень самодостатності розвитку підприємства і його фінансову стійкість та свідчать про їх зв'язок з показниками результативності господарювання.

Для ухвалення управлінських рішень на підставі використання системи показників із блоку «Економічний стан бізнесу» можна використати інформацію, наведену в табл. 11.2.4

Таблиця 11.2.4

Показники-індикатори блоку «Економічний стан бізнесу» для економічної діагностики лісогосподарських підприємств

Показники-індикатори	Технологія розрахунку показника	Модель розвитку показника
1	2	3
Платоспроможність	дані обліку, баланс, розрахунок	зростання
Рівень економічної безпеки (всього, за асортиментом)	дані обліку, звіт про фінансові результати, розрахунок	зростання
Рівень незалежності (автономії)	дані обліку, баланс, розрахунок	зростання
Рівень доходів працівників	дані обліку, звіт із праці, розрахунок	зростання
Інвестиційна незалежність	дані обліку, розрахунок	зростання
Вартість статутного капіталу	дані обліку, баланс, розрахунок	зростання
Рівень споживання чистого прибутку	дані обліку, звіт про фінансові результати, розрахунок	норматив

1	2	3
Ринкова вартість активів	дані обліку, баланс, розрахунок	зростання
Ринкова ціна продажу підприємства	дані обліку, баланс, розрахунок	зростання
Вартість робочої сили	дані обліку, звіт із праці, розрахунок	зростання
Рівень інвестування чистого прибутку	дані обліку, розрахунок	зростання

Для оціночної характеристики лісогосподарських підприємств за блоком «Економічний стан бізнесу», наведемо алгоритм розрахунку окремих показників:

1. Ринкова вартість активів підприємства (РВП) – вартість активів підприємства в процесі його продажу-купівлі:

$$\text{РВП} = \text{БВП} + \text{ВДР},$$

де БВП – балансова вартість підприємства за активом балансу; ВДР – вартість ділової репутації як нематеріальний актив, що виникає від використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку, впровадження інноваційних технологій.

2. Ринкова ціна продажу підприємства (РЦП) – вартість підприємства на ринку:

$$\text{РЦП} = \text{ВКП} + \text{ВДР},$$

де ВКП – власний капітал (чисті активи) підприємства.

3. Платоспроможність (ПСП) – відношення платіжних засобів до платіжних зобов'язань підприємства за балансом на певну дату, що свідчить про наявність платіжних ресурсів на 1 гривню платіжних зобов'язань (норматив більше 1,0).

$$\text{ПСП} = \text{ПРП} : \text{ПЗП},$$

де ПРП – платіжні ресурси підприємства; ПЗП – платіжні зобов'язання підприємства.

4. Рівень незалежності (автономії) (РНА) – відношення власного капіталу (чистих активів) до загальної суми активів за балансом підприємства на певну дату, що свідчить про рівень незалежності господарської діяльності підприємства зовнішніх інвесторів фінансових ресурсів (норматив більше 0,5).

$$\text{РНА} = \text{ВКА} : \text{ЗСА},$$

де ВКА - власний капітал (чисті активи); ЗСА – загальна сума активів за балансом підприємства на певну дату.

5. Вартість робочої сили на підприємстві (ВРС) – сума доходів працівників підприємства і єдиного соціального внеску.

$$\text{ВРС} = \text{ДПП} + \text{ЄСВ},$$

де ДПП – сума доходів працівників підприємства; ЄСВ – єдиний

соціальний внесок.

Збалансована система показників для оцінювання господарської діяльності підприємства є дієвим інструментом прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих не тільки на поліпшення операційної ситуації, але і на формування напрямів стратегічного розвитку.

11.3. Управління безбитковістю і самодостатнім розвитком лісгосподарського підприємства

Господарську діяльність потрібно організувати так, щоб окупити всі витрати, та ще й отримати певний прибуток. Кажуть, людина багатіє не великими доходами, а розумними витратами. Це добре видно із формули розрахунку розміру операційного прибутку (ОП), де з чистого доходу (ЧД) вираховуються операційні витрати (ОВ): виробнича собівартість реалізованої продукції, що створює чистий дохід (СР), адміністративні витрати (АВ) та витрати на збут (ВЗ), тобто для забезпечення розвитку підприємницької діяльності і її фінансової стійкості необхідно, щоб $ЧД > СР + АВ + ВЗ$.

Прибуток – це досить складна і суперечлива економічна категорія, що виконує різні функції. Зазначимо, що з однієї сторони створення прибутку прямо пов'язано з вартістю робочої сили та формуванням податків для розвитку держави і територіальних громад, з іншої – виступає як кінцевий результат роботи підприємства, як складова поліпшення його фінансового стану та економічної безпеки і джерело подальшого розширеного відтворення господарської діяльності.

Результативність господарської діяльності лісгосподарського підприємства забезпечують два показники, які узагальнюють його витрати і доходи та змінюються в динаміці змінюються в динаміці: одержаний чистий дохід від реалізації продукції (ЧДП) і собівартість реалізованої продукції (СРП), яка забезпечує одержання чистого доходу. Показники одержаного чистого доходу і собівартості реалізованої продукції формуються за рахунок двох факторів.

$$ЧДП = ОРП \times ЦРП; СРП = ОРП \times ВСП,$$

де ОРП – обсяг (кількість) реалізованої продукції за асортиментом; ЦРП – ціна одиниці реалізованої продукції за асортиментом; ВСП – виробнича собівартість одиниці реалізованої продукції за асортиментом.

Наприклад. Державне лісгосподарське підприємство в травні місяці 2022 р. реалізувало лісоматеріали круглі породи дуб, клас якості «С» з діапазоном товщин 30 – 34 см, довжиною 2,5 – 4,0 м, обсягом 15 м³ за ціною без ПДВ 10835,00 грн. за 1 м³, і породи сосна, клас якості «В» з діапазоном товщин 35 – 39 см, довжиною 2,6 – 4,9 м, обсягом 20 м³ за ціною без ПДВ 5165,00 грн. за 1 м³.

Виробнича собівартість реалізованих лісоматеріалів за 1 м³: дуб – 4532,00 грн.; сосна – 2087,00 грн.

Чистий дохід підприємства в травні місяці 2022 р. буде становити:

а) від реалізації дуба (ЧДД) – 162525,00 грн. (10835,00 x 15);

б) від реалізації сосни (ЧДС) – 103300,00 грн. (5165,00 x 20);

в) разом: ЧДП = ЧДД + ЧДС; 265825,00 = (162525,00 + 103300,00).

Виробнича собівартість реалізованої продукції підприємства в травні місяці 2022 р. буде становити:

а) реалізованого дуба (ВСД) – 67980,00 грн. (4532,00 x 15);

б) реалізованої сосни (ВСС) – 41740,00 грн. (2087,00 x 20);

в) разом: СРП = ВСД + ВСС; 109720,00 грн. = (67980,00 + 41740,00).

Для забезпечення розвитку господарської діяльності та її фінансової стійкості необхідно, щоб у складі чистого доходу підприємства обов'язково була його якісна частина – створений прибуток як показник який розраховується шляхом порівняння доходів і витрат .

$$\text{СПП} = \text{ЧДП} - \text{ВЧД};$$

$$\text{ВЧД} = \text{СРП} + \text{АВП} + \text{ВЗП};$$

$$\text{ЧДП} = \text{СРП} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СПП};$$

$$\text{СПП} = \text{ЧДП} - \text{СРП} - \text{АВП} - \text{ВЗП},$$

де ЧДП – чистий дохід підприємства; СРП – виробнича собівартість реалізованої продукції; АВП – адміністративні витрати підприємства; ВЗП – витрати на збутову діяльність підприємства; СПП – створений прибуток на підприємстві; ВЧД – витрати, які забезпечують створення чистого доходу.

Витрати господарської діяльності які приймають безпосередню участь у створенні чистого доходу підприємства поділяються на:

- змінні (ЗВД змінні витрати пов'язані з формуванням чистого доходу) – виробнича собівартість реалізованої продукції (СРП);
- постійні – сума адміністративних витрат та витрат на збутову діяльність підприємства (ПВП = АВП + ВЗП).

Джерелом покриття постійних витрат і формування прибутку є валовий прибуток підприємства (ВПП).

$$\text{ВПП} = \text{ПВП} + \text{СПП} \text{ або } \text{ВПП} = \text{ЧДП} - \text{СРП}, \text{ а } \text{СРП} = \text{ЧДП} - \text{ВПП}.$$

Відповідно створений прибуток є різницею $\text{СПП} = \text{ВПП} - \text{ПВП}$.

Коли створений прибуток прямує до нуля, то валовий прибуток – до постійних витрат, якщо постійні витрати прямують до нуля, то валовий прибуток – до створеного прибутку.

При зміні обсягів реалізації, постійні витрати, як правило, залишаються на попередньому рівні, тому створений прибуток змінюється на величину валового прибутку.

Нарощування валового прибутку можливе за рахунок поліпшення використання ресурсів безпосередньо у виробничих структурних підрозділах підприємств, тобто зменшення їх рівня на 1 грн. чистого

доходу.

Ефективність господарювання економічних систем зручно аналізувати за допомогою відносного показника валової прибутковості чистого доходу (ПВЧ):

$$\text{ПВЧ} = \text{ВПП} : \text{ЧДП}$$

Валова прибутковість характеризує ефективність роботи структурних підрозділів підприємств за центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат. Показник дає змогу визначити, скільки копійок валового прибутку надходить підприємству з 1 грн. чистого доходу.

Господарська діяльність підприємства вважається зрівноваженою, коли його чистий дохід дорівнює витратам ($\text{ЧДП} = \text{СРП} + \text{АДП} + \text{ВЗП}$). Цей обсяг продукції ще називають точкою беззбитковості. Зазначений обсяг реалізації – точка беззбитковості – розмежує сфери збиткової і прибуткової діяльності.

Через наявність постійних витрат ($\text{ПВП} = \text{АВП} + \text{ВЗП}$) реалізація продукції до певного її обсягу (точки беззбитковості) є збиткова, оскільки витрати ($\text{СРП} + \text{АВП} + \text{ВЗП}$) > ЧДП. Зі зростанням обсягу продажу за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, збитки зменшуються, і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю. Якщо господарська діяльність досягла точки беззбитковості, тобто її чистий дохід зрівнявся з обсягом постійних та змінних витрат, то продукування кожної додаткової одиниці продукції до споживача забезпечуватиме підприємству прибуток в обсязі його валового прибутку.

Беззбитковий обсяг реалізації може визначатися у натуральному (кількість продукції), і грошовому (виручка) виразах, або у відсотках до нормальної потужності. Натуральний вираз найбільш прийнятний для монономенклатурної діяльності. При багатоніменклатурній діяльності виникає проблема розподілу постійних витрат між реалізацією окремих об'єктів господарювання.

Точка беззбитковості може бути визначена двома методами: рівняння і валового прибутку.

За методом рівняння для визначення точки беззбитковості використовують загальну формулу розрахунку:

$$\text{ЧДР} - (\text{ЗВВ} + \text{ПВП}) = 0; \text{ЧДР} = \text{ЗВВ} + \text{ПВП};$$

$$\text{ЧДР} = \text{ЦРО} \times \text{КРО}; \text{ЗВВ} = \text{ЗВО} \times \text{КРО}$$

де ЧДР – чистий дохід від реалізації об'єктів діяльності; ЗВВ – змінні витрати на створення реалізованих об'єктів діяльності; ПВП – постійні витрати за період реалізації об'єктів діяльності; ЦРО – ціна реалізації одиниці об'єктів діяльності; ЗВО – змінні витрати на одиницю реалізованих об'єктів діяльності (виробнича собівартість); КРО – кількість реалізованих об'єктів діяльності.

За умови що підприємство реалізує на протязі місяця лісоматеріали круглі породи сосна: ЦРО = 5165,00 грн., ЗВО = 2087,00 грн., а ПВП =

65000,00 грн. Точка беззбитковості (КРО) за кількістю готової продукції дорівнює:

$$\begin{aligned} 5165,00 \times \text{КРО} &= 2087,00 \times \text{КРО} + 65000,00; 20 \times \text{КРО} = 65000,00; \\ \text{КРО} &= 65000,00 : 3078,00 = 21,12 \text{ м}^3 \text{ лісоматеріалу круглого породи сосна.} \end{aligned}$$

При визначенні точки беззбитковості у грошовому виразі ЧДР дорівнює:

$$\begin{aligned} \text{ЧДР} &= 65000,00 : [(5165,00 - 2087,00) : 5165,00] = 109078,70 \text{ грн.} \\ 21,12 \text{ м}^3 \text{ лісоматеріалу круглого породи сосна} &\times 5165,00 \text{ грн.} = \\ &109078,70 \text{ грн.} \end{aligned}$$

За методом валового прибутку для визначення точки беззбитковості використовують формулу:

$\text{ВІР} - \text{ПВІ} = 0$; $\text{ВІР} = \text{ПВІ}$; $\text{ВІР} = \text{КРО} \times \text{ВПО}$; $\text{ВПО} = \text{ЦРО} - \text{ЗВО}$
де ВІР – валовий прибуток від реалізації об'єктів діяльності; ВПО – валовий прибуток з одиниці реалізованих об'єктів діяльності.

Точка беззбитковості в одиницях виробів дорівнює:

$$(5165,00 - 2087,00) \times \text{КРО} = 65000,00; \text{КРО} = 65000,00 : 3078,00 = 21,12 \text{ м}^3 \text{ лісоматеріалу круглого породи сосна.}$$

При визначенні точки беззбитковості у грошовому виразі ЧДР дорівнює:

$$\begin{aligned} \text{ЧДР} &= \text{ПВІ} : (\text{ВПО} : \text{ЦРО}); \\ \text{ЧДР} &= 65000,00 : (3078,00 : 5165,00) = 42000,00 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Отже, точка беззбитковості залежить від трьох факторів: ціни продажу за одиницю об'єктів діяльності, змінних витрат на одиницю реалізованих об'єктів діяльності та постійних витрат за період реалізації об'єктів діяльності.

Беззбитковість вимагає при зменшенні ціни реалізації одиниці об'єктів діяльності, збільшенні змінних витрат на одиницю реалізованих об'єктів діяльності і збільшенні постійних витрат за період реалізації об'єктів діяльності збільшувати обсяги продажу об'єктів діяльності.

Зв'язок між витратами, обсягом діяльності та прибутком також можна відобразити за допомогою графіків: беззбитковості, валового прибутку і чистого прибутку.

За інформаційними ресурсами фінансової звітності підприємства можна визначити загальний обсяг беззбиткової діяльності у грошовому виразі, тобто в обсязі чистого доходу. У точці беззбитковості чистий дохід визначається за розрахунком: $\text{ЧДБ} = \text{ПВІ} : \text{ПВЧ}$, а постійні витрати (ПВІ) покриваються валовим прибутком.

На основі беззбиткового обсягу реалізації визначається рівень безпеки господарської діяльності підприємства. Критерієм такої безпеки є рівень перевищення беззбиткового обсягу реалізації над фактичним обсягом реалізованої продукції.

Коефіцієнт безпеки господарської діяльності (КБГ) за показниками обчислюється так:

$$\text{КБГ} = (\text{ЧДП} - \text{ЧДБ}) : \text{ЧДП}.$$

Коефіцієнт безпеки господарської діяльності можна вважати мірою ризику бізнесу. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на можливість прибуткової діяльності. З його зростанням зменшується ризик зниження обсягу реалізації до точки рівноваги, і навпаки – при його зниженні такий ризик зростає.

Прибуток підприємства залежить від його активності, яка виражається передусім обсягом продажу продукції. Якщо йдеться про динаміку активності, тобто темп її зміни, то на величину прибутку істотно впливає ще структура витрат, а саме їх поділ на змінні та постійні.

Під час оцінки залежності прибутку від активності бізнесу з'ясовується два питання:

- ✓ який обсяг реалізації забезпечує цільовий прибуток підприємства;
- ✓ як зміна обсягу реалізації реагує на величину прибутку.

Цільовим у даному випадку називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань. Тому виникає питання, скільки треба продавати продукції за певних цін і рівня витрат, щоб забезпечити такий прибуток. Обсяг чистого доходу можна обчислити за наступними формулами:

- якщо визначена цільова сума прибутку, необхідна для розвитку економічної системи:

$$\text{ЧДЦ} = \text{ЧДБ} + (\text{СПЦ} : \text{ПВЧ}),$$

де ЧДЦ – обсяг продукції, який необхідно реалізувати, щоб забезпечити цільовий прибуток; СПЦ – цільовий прибуток;

- якщо необхідно забезпечити певний нормативний рівень прибутковості чистого доходу:

$$\text{ЧДЦ} = \text{ЧДП} + [\text{СПП} - (\text{ЧДП} \times \text{РПН})] : (-\text{ПВЧ} + \text{РПН}),$$

де РПН – нормативний рівень прибутковості чистого доходу.

Наведені формули функціональних залежностей дають змогу за показниками визначати цільові обсяги чистого доходу для формування нормативної суми прибутку або рівня прибутковості.

Використовуючи ці закономірності в процесі аудиту фінансової стійкості господарської діяльності підприємства здійснюється розрахунок показників:

- 1) рівень беззбиткової (простого відтворення) господарської діяльності;
- 2) рівень цільової (розширеного відтворення) господарської діяльності;
- 3) рівень економічної безпеки господарської діяльності.

Розрахунок цих показників здійснюють в цілому по підприємству, а також в розрізі об'єктів діяльності. Приклади розрахунку показників фінансової стійкості господарської діяльності підприємства наведено в табл. 11.3.1 та 11.3.2.

Таблиця 11.3.1

Аналіз і оцінка рівня економічної безпеки господарської діяльності
ДП «Коростишівське лісове господарство» в 2018 році

тис. грн.

Показники	Алгоритм розрахунку	Розрахунок	Величина показника
1	2	3	4
1. Чистий дохід	Звіт про фінансові результати		124788
2. Виробнича собівартість реалізованої продукції (змінні витрати)			99149
3. Адміністративні витрати			5519
4. Витрати на збут			18910
5. Постійні витрати	п. 3 + п. 4	5519 + 18910	24429
6. Валовий прибуток	п. 1 – п. 2	124788 – 99149	25639
7. Створений прибуток	п. 6 – п. 5	25639 – 24429	1210
8. Валова прибутковість чистого доходу	п. 6 : п. 1	25639 : 124788	0,2055 грн. 20,55 коп.
9. Витратомісткість чистого доходу за змінними витратами	п. 2 : п. 1	99149 : 124788	0,7945 грн. 79,45 коп.
10. Чистий дохід, який забезпечує беззбиткову діяльність	п. 5 : п. 8	24429 : 0,2055	118876
11. Змінні витрати, які забезпечують беззбиткову діяльність	п. 10 x п. 9	118876 x 0,7945	94447
12. Коефіцієнт економічної безпеки господарської діяльності	(п. 1 – п. 10) : п. 1	(124788 - 118876) : 124788	0,0474 (4,74 %)
13. Прибутковість чистого доходу	п. 7 : п. 1	1210 : 124788	0,0097 грн. (0,97 %)

продовження табл. 11.3.1

1	2	3	4
14. Чистий дохід за умови необхідності створення цільової суми прибутку (2500* тис. грн.)	п. 10 + (п. 14* : п. 8)	118876 + (2500 : 0,2055)	131041
15. Чистий дохід за умови необхідності створення цільового рівня його прибутковості (0,05**)	п. 1 + [п. 7 – (п. 1 x п.15**)] : (-п. 8 + п.15**)	124788 + [1210 – (124788 x 0,05)] : (-0,2055 + 0,05)	157129

Примітка. *Модельний рівень необхідного прибутку для сталого розвитку підприємства визначений шляхом бюджетування

**Модельний рівень прибутковості чистого доходу для сталого розвитку підприємства визначений шляхом бюджетування

Таблиця 11.3.2

Аналіз і оцінка рівня економічної безпеки реалізації необрізних дощок сосни лісогосподарським підприємством

Показники	Алгоритм розрахунку	Розрахунок	Величина показника
1	2	3	4
1. Обсяги реалізації дощок за звітний період, м ³	За укладеними і виконаними договорами		500
2. Ціна реалізованих дощок за 1 м ³ без податкового зобов'язання з ПДВ, грн.	Середня ціна покупців за звітний період		16000
3. Чистий дохід від реалізації дощок, тис. грн.	п. 1 x п. 2	5000 x 1600	8000
4. Виробнича собівартість 1 м ³ реалізованих дощок, грн.	Середня облікова ціна за звітний період		10000
5. Собівартість реалізованих дощок (змінні витрати), тис. грн.	п. 1 x п. 4	5000 x 1000	5000
6. Адміністративні витрати в розрахунку на:	За цільовим бюджетним розрахунком постійних витрат на підприємстві		
6.1. 1 м ³ реалізованих дощок, грн.			700
6.2. загальний обсяг реалізації, тис. грн.	500 м ³ x 700 грн.		350
7. Витрати на збут в розрахунку на:	За цільовим бюджетним розрахунком постійних витрат на підприємстві		
7.1. 1 м ³ реалізованих дощок, грн.			1500

продовження табл. 11.3.2

1	2	3	4
7.2. загальний обсяг реалізації, тис. грн.	500 м ³ x 1500 грн		750
8. Постійні витрати в розрахунку на:			
8.1. 1 м ³ реалізованих дощок, грн.	п. 6.1. + п. 7.1	700 + 1500	2200
8.2. загальний обсяг реалізації, тис.грн.	п. 6.2. + п.7.2	350 + 750	1100
9. Валовий прибуток в розрахунку на:			
9.1. 1 м ³ реалізованих дощок, грн.	п. 2 – п. 4	16000 – 10000	6000
9.2. загальний обсяг реалізації, тис.грн.	п. 3 – п. 5	8000 – 5000	3000
10. Створений прибуток в розрахунку на:			
10.1. 1 м ³ реалізованих дощок, грн.	п. 9.1 – п. 8.1	6000 – 2200	3800
10.2. загальний обсяг реалізації, тис. грн.	п. 9.2 – п. 8.2	3000 – 1100	1900
11. Валова прибутковість чистого доходу	п. 9.1 – п. 2	6000 : 16000	0,375 37,5 %
12. Рівень беззбитковості за:			
12.1. кількістю реалізованих дощок, м ³	п. 8.2 : п. 9.1	1100 : 6,0 тис. грн.	183,3
12.2. обсягом реалізації, тис. грн.	п. 12.1 x п. 2	183,3 x 16000	2933
	п. 8.2 : п. 11	1100 : 0,375	2933
13. Коефіцієнт економічної безпеки господарської діяльності	<u>п. 3 – п. 12.2</u> п. 3	<u>8000 – 2933</u> 8000	0,6334 63,34 %
14. Прибутковість чистого доходу	п. 10.1 : п. 2	3800 : 16000	0,2375 23,75 %
15. Чистий дохід за умови необхідності створення цільової суми прибутку (2300* тис.грн.), тис.грн.	п. 12.2 + (п. 15* : п. 11)	2933 + (2300 : 0,375)	9066
16. Чистий дохід за умови необхідності створення цільового рівня його прибутковості (0,25**)	п. 3 + [п. 10.2 – (п. 3 x п.16**)] : (-п. 11 + п.16**)	8000 + [1900 – (8000 x 0,25)] : (-0,375 + 0,25)	8800

Примітка. *Модельний рівень необхідного прибутку для самодостатнього розвитку окремого об'єкта господарської діяльності підприємства визначений шляхом бюджетування

**Модельний рівень прибутковості чистого доходу для самодостатнього розвитку окремого об'єкта господарської діяльності підприємства визначений шляхом бюджетування

Прибуткова діяльність підприємства в цілому та в розрізі окремих об'єктів діяльності (табл. 11.3.1 та 11.3.2) характеризується сценарієм: $ЧДП = ВПП + СПП$, а збиткова $ВПП = ЧДП + ЗПГ$, де ВПП – витрати від господарської діяльності підприємства в цілому або за окремим об'єктом; ЗПГ – збиток від господарської діяльності підприємства в цілому або за окремим об'єктом, який не дозволяє покрити певну суму витрат. При цьому на підприємстві виникає заборгованість з виплати оплати праці, сплати податків, за розрахунками з постачальниками, припиняється інвестиційна діяльність.

Якщо витратомісткість чистого доходу підприємства за його змінними витратами (СРП : ЧДП) менша 1,0, то підприємство формує валовий прибуток, дотримується прибуткового сценарію розвитку і, за умови одержання фактичного чистого збитку, має можливість, збільшивши обсяги господарювання, забезпечити його беззбитковість. Водночас, якщо витратомісткість чистого доходу підприємства за його змінними витратами (СРП : ЧДП) більша 1,0, то підприємство позбавлене можливості формувати валовий прибуток, має збитковий сценарій розвитку і за умови недосягнення показника витратомісткості чистого доходу за змінними витратами величини менше 1,0 стає банкрутом. При цьому підприємство потребує обов'язкової системи антикризового управління, як щодо формування витрат, особливо змінних, так і у створенні доходу.

За результатами аналізу в процесі аудиту господарська діяльність підприємства в цілому або щодо окремих об'єктів може бути оцінене за одним з трьох можливих сценаріїв фінансової стійкості:

- а) СРП : ЧДП < 1,0 при прибутку;
- б) СРП : ЧДП < 1,0 при збитку;
- в) СРП : ЧДП > 1,0 при збитку.

Максимізація прибутку за сценарієм “а” можлива при певному поєднанні змін всіх факторів: цін, обсягів реалізації, виробничої собівартості і постійних витрат щодо їх зменшення і збільшення за умови не збільшення показника «витратомісткість чистого доходу».

Підприємство, що розвивається за сценарієм «б», може ліквідувати збитковість не змінюючи показника “витратомісткість чистого доходу”, але за умови приросту виручки, виходячи із кількісних обсягів реалізації. Якщо ринок збуту об'єктів діяльності підприємства за фактичним асортиментом обмежений, необхідно зменшувати змінні і постійні витрати на створення 1 грн. чистого доходу, поліпшувати структуру продукції, здійснювати пошук покупців з більш ефективними ціновими пропозиціями.

Збитковим підприємствам, які здійснюють господарську діяльність за сценарієм «в», насамперед необхідно мінімізувати допустиму величину змінних витрат на створення 1 грн. чистого доходу. За допомогою аналізу при заданій величині витратомісткості чистого доходу обґрунтовують

критичні рівні:

- а) цін на об'єкти господарської діяльності;
- б) цін на ресурси для виробництва готової продукції, надання послуг і виконання робіт;
- в) витрат окремих видів ресурсів на одиницю об'єктів господарської діяльності;
- г) структури ресурсів на виробництво;
- д) асортименту об'єктів господарської діяльності.

В основі цих розрахунків лежить модель формування валового прибутку, що враховує взаємозв'язок: витрати – чистий дохід – створений прибуток.

Якщо граничний чистий дохід підприємства більший від витрат, які забезпечують його створення, то далі зростання обсягів реалізації збільшує загальну суму валового прибутку і навпаки. Отже, для максимізації валового прибутку підприємство має збільшувати обсяги реалізації до того часу, поки граничний дохід вищий за граничні витрати, і припинити розширення господарської діяльності як тільки граничні витрати почнуть перевершувати граничний дохід. За дотримання цієї умови для збільшення прибутку необхідно мінімізувати постійні витрати на 1 грн. чистого доходу.

На основі проведених розрахунків максимізації чистого доходу, валового і прибутку та мінімізації змінних і постійних витрат вибирають один з варіантів управлінських рішень.

На практиці виникає необхідність розрахунку точки беззбитковості та рівня економічної безпеки господарської діяльності не тільки в розрізі окремих видів продукції та по підприємству в цілому, а і щодо об'єктів витрат, структурних підрозділів, центрів відповідальності, покупців, регіонів збуту тощо.

Отже, на основі розрахунку точки беззбитковості та рівня економічної безпеки можна дійти висновків щодо доцільності господарської діяльності з виробництва тих чи інших видів продукції, мінімальних цін або обсягів реалізації, які забезпечують беззбиткову діяльність. Аналізуючи точку беззбитковості, можна визначити, наскільки успішно підприємство працює (у разі його прибутковості) і наскільки глибокою є криза (у разі збитковості). На підставі відповідних висновків розробляються рекомендації щодо шляхів зменшення збитковості та збільшення прибутковості господарської діяльності підприємства.

МОДУЛЬ V. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ТА ЇХ РОЛЬ В УПРАВЛІНСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИМ ВИРОБНИЦТВОМ

РОЗДІЛ 12. Оподаткування лісогосподарських підприємств

12.1. Система оподаткування лісогосподарських підприємств

12.2. Податки на доходи лісогосподарських підприємств та їх працівників

12.3. Рентні платежі лісогосподарських підприємств

12.1. Система оподаткування лісогосподарських підприємств

Податки – це обов’язкові, безумовні платежі на формування бюджетів, що справляються з платників податків за наявні в них об’єкти оподаткування. Регулювання відносин лісогосподарських підприємств в сфері оподаткування здійснюється на основі Податкового кодексу України та низки інших законодавчих і нормативних актів, які регулюють діяльність державних і комунальних підприємств.

Податки – це фінансова категорія, яка має надзвичайний вплив на всі економічні явища і процеси, пов’язані з господарською діяльністю. Податкова система як регулятор економіки забезпечує, з одного боку, як джерело формування фінансових ресурсів для існування держави та її територіальних громад, а податкові платежі є мірилом їх можливостей в економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування безпеки, зростання добробуту громадян. З іншого боку, через податкові платежі відбувається перерозподіл суб’єктів господарювання і населенню в національній економіці (рис. 12.1.1).

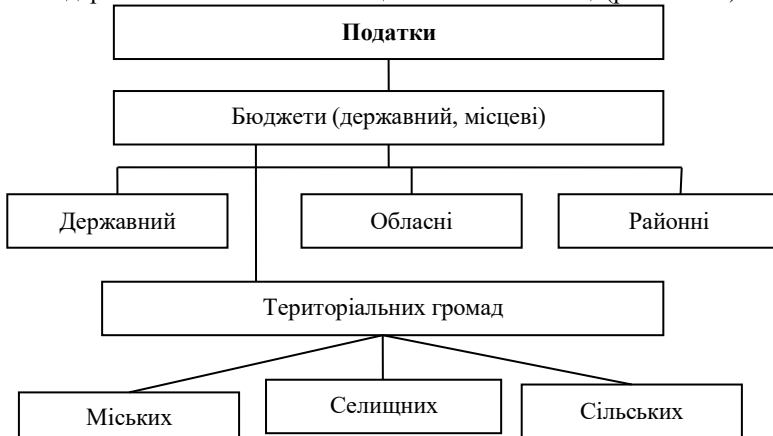


Рис. 12.1.1. Місце податків у формуванні бюджетів України

Мобілізація і використання податків зачіпає інтереси кожного учасника господарської діяльності (власників, найманих працівників, постачальників, покупців) і громадянина держави.

Система оподаткування ґрунтується на окремих принципах (табл. 12.1.1).

Таблиця 12.1.1

Система принципів оподаткування за Податковим кодексом України

Принципи	Характеристика
1	2
1. Загальність оподаткування	кожна особа зобов'язана сплачувати податки та збори, платником яких вона є
2. Рівність усіх платників	забезпечення однакового підходу до платників податків
3. Невідворотність відповідальності	кожна особа несе відповідальності за порушення податкового законодавства;
4. Презумпція правомірності	при неоднозначному (множинному) трактуванню прав та обов'язків приймається рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу
5. Фіскальна достатність	досягнення збалансованості витрат бюджету з податковими надходженнями
6. Соціальна справедливість	податки та збори встановлюються відповідно до платоспроможності платників податків
7. Економічність оподаткування	обсяги податкових надходжень значно перевищують витрати на їх адміністрування
8. Нейтральність оподаткування	податки та збори не впливають на збільшення або зменшення конкурентоздатності платників податків
9. Стабільність	податки та збори не можуть змінюватися протягом року
10. Рівномірність та зручність сплати	узгоджується своєчасність надходження коштів до бюджетів із зручністю їх сплати платниками
11. Єдиний підхід	визначення обов'язкових елементів податку. на законодавчому рівні

Лісогосподарські підприємства можуть бути платниками загальнодержавних і місцевих податків та зборів (табл. 12.1.2).

Основними об'єктами оподаткування щодо загальнодержавних та місцевих податків і зборів лісогосподарських підприємств є: додана вартість; створений прибуток; доходи працівників; вартість продукції

лісозаготівель; нормативно грошова оцінка земельних ділянок.

Таблиця 12.1.2

Система податків і зборів за Податковим кодексом України

Види податків і зборів	Зміст податків і зборів
1	2
Загальнодержавні податки	
податок на прибуток підприємств	прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.
податок на доходи фізичних осіб	податок, що стягується з доходів фізичних осіб (громадян -резидентів) і нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні.
податок на додану вартість	непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент)
акцизний податок	непрямий податок на споживання підакцизних товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції).
екологічний податок (екоподаток)	обов'язковий платіж, що сплачується з фактичних обсягів різних викидів, скидів, розміщення відходів у довкіллі
рентна плата	податок, який сплачується за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України
мито	митні збори, що застосовуються щодо товарів, які ввозяться на митну територію або вивозяться з неї

1	2
Місцеві податки і збори	
податок на майно	прямий податок, що встановлюється на майно підприємств або приватних осіб
єдиний податок	податок, що сплачують суб'єкти господарської діяльності на спрощеній системі оподаткування, основний підприємницький податок.
збір за місця для паркування транспортних засобів	ставки збору за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів за кожний день провадження такої діяльності становить 0,03 відсотка мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.
туристичний збір	місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету. Місцеві ради самостійно приймають рішення про необхідність справляння даного збору на території громади.

Найефективнішим інструментом регулювання зовнішніх економічних зв'язків є митні платежі.

Стан зовнішніх торгівельних відносин підприємств значною мірою визначається митною політикою, яка спрямовується на підтримку зростання обсягу і стимулювання експорту та зрівноваження імпорту.

Це може вирішуватися за допомогою ставок мита, ПДВ і акцизного податку на імпорт та пільгами. Митні платежі безпосередньо впливають на ціни товарів і доходи підприємств та створюють умови відмежування національного ринку від світового.

Система митного оподаткування виконує наступні функції: захисну (бар'єр проникнення імпорту); фіскальну (формує доходи бюджетів); регулятивну (створює раціональну структуру експорту та імпорту); політичну (створює економічний тиск на товари інших держав чи надає їм пільги).

Тут, передусім, спрацьовує одне очевидне правило: якщо є об'єкт оподаткування – є обов'язок нараховувати податок, а немає об'єкта – немає податку.

Податок складається з окремих елементів (рис. 12.1.2).

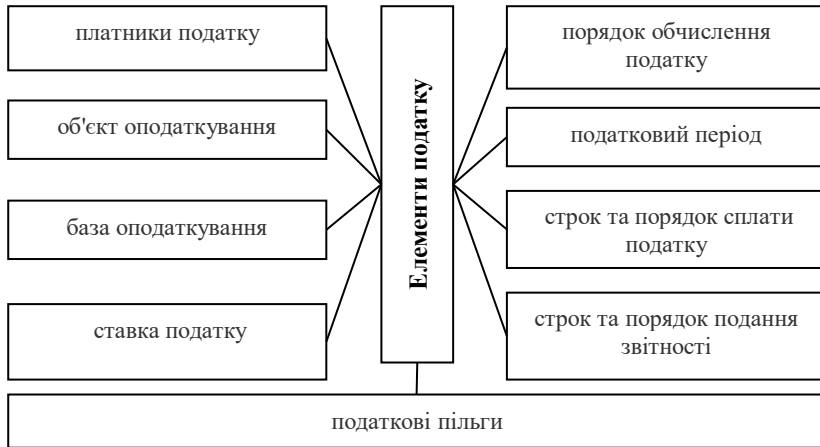


Рис. 12.1.2. Система елементів податків за Податковим кодексом України

У функціонуванні бізнесу важлива роль належить ефективній фіскальній політиці держави, яка виконує обов'язки з адміністрування податків (рис. 12.1.3).

Джерелами сплати податків на підприємстві є одержаний дохід від господарських операцій з продажу об'єктів діяльності.

$$\text{ДПГ} = \text{ЧДП} + \text{ППП}; \quad \text{ЧДП} = \text{ДПГ} - \text{ППП},$$

де ДПГ – дохід, який одержує підприємство в процесі господарської діяльності; ЧДП – чистий дохід підприємства, що є його власністю, створений в процесі господарської діяльності; ППП – податкові платежі підприємства.

Підприємство як платник податку виконує функцію податкового агента, на якого покладаються обов'язки з обчислення, вирахування з одержаних доходів і перерахування податків на формування бюджетів. При цьому, підприємство виконує два завдання: перше, це виділення податкових платежів з доходів, що надходять від господарських операцій з об'єктами діяльності; друге – утримання податкових платежів з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються), наприклад, з доходів фізичних осіб.

Законодавчі органи влади держави і територіальних громад шляхом встановлення видів податків та їх ставок в системі пільг стимулюють чи обмежують розвиток окремих видів господарської діяльності, сфер економіки або територій.



Рис. 12.1.3. Система адміністрування податків в Україні

Держава і територіальні громади, звільняючи від оподаткування доходи, які суб'єкти господарювання і громадяни направляють на інноваційні процеси створюють умови розвитку їх самодостатньої діяльності.

Таким чином, податкова система безпосередньо впливає на ефективність бізнесу для власників, його стабільність і розвиток. Податкова політика має формувати систему податків, яка б не стримувала самодостатній розвиток бізнесу і громадян та забезпечувала необхідні надходження коштів до бюджетів потреб держави і територіальних громад.

12.2. Податки на доходи лісогосподарських підприємств та їх працівників

В процесі функціонування лісогосподарських підприємств формуються безпосередньо доходи від здійснення господарських операцій з об'єктами діяльності господарюючих структур та доходи персоналу як фізичних осіб.

Доходи лісогосподарських підприємств створюються в процесі реалізації об'єктів діяльності, а їх оподаткування пов'язане з надходженням і витрачанням коштів. При надходженні коштів виникають податкові зобов'язання з податку на додану вартість, податку на прибуток, акцизного податку та митних платежів.

В процесі використання доходів у лісогосподарського підприємства виникає податковий кредит з податку на додану вартість.

Доходи персоналу підприємства як фізичних осіб формуються в основному за рахунок коштів, які включаються у фонд оплати праці (основна оплата праці, додаткова оплата праці та інші заохочувальні і компенсаційні виплати).

Розрахунок окремих податків і зборів в лісогосподарських підприємствах здійснюється наступним чином:

1. Податок на додану вартість – це непрямий податок, який включається у вартість активів (товарів, робіт, послуг, продукції, сировини, основних засобів тощо). Цей податок визначається як різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом. По суті, податок на додану вартість складається з двох частин: податкове зобов'язання (ПЗС) і податковий кредит (ПКС), суми яких розраховуються на підставі податкових накладних.

Податкове зобов'язання (вихідний ПДВ) – це та сума податку, яку суб'єкт господарювання у своєму податковому обліку нараховує на договірну вартість з урахуванням націнки, яку він додає до товару, щоб отримати прибуток. Суми ПЗС, які нараховані на договірну вартість товару, – це кошти, які потрібно віддати до бюджету. При цьому зменшити суму ПЗС звітного періоду платник податку має право на суму ПКС.

Податковий кредит (вхідний ПДВ) – це сума, яка сплачена

(нарахована) у складі вартості товарів/ послуг, що придбавалися лісгосподарським підприємством.

Таким чином, за підсумками звітного періоду платник ПДВ перераховує до бюджету суму, яка складає різницю між ПЗС і ПКС.

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗС} - \text{ПКС}; \text{ПЗС} = \text{ЧДС} \times 20\% : 100;$$

$$\text{ПКС} = \text{ВПр} \times 20\% : 100,$$

де ПДВ – податок на додану вартість; ПЗС – податкові зобов'язання суб'єкта господарювання; ПКС – податковий кредит суб'єкта господарювання; ЧДС – чистий дохід суб'єкта господарювання; ВПр – вартість придбаних ресурсів суб'єктом господарювання; 20 % – ставка податку від бази оподаткування.

ПДВ з лісгосподарського підприємства стягується на суму приросту створеної вартості (доданої вартості) в процесі господарської діяльності обчислювану у вигляді різниці між ЧДС і ВПр.

$$\text{ДВП} = \text{ЧДС} - \text{ВПр}; \text{ПДВ} = \text{ДВП} \times 20\% : 100;$$

де ДВП – створена додана вартість підприємством в процесі господарської діяльності.

Розглянемо приклад. Лісгосподарське підприємство придбало матеріальні цінності на суму 240 тис. грн., у т.ч. ПКС – 40 тис. грн. та продало продукцію на суму чистого доходу 400 тис. грн. з нарахування на цю суму ПЗС 80 тис. грн. ($400 \times 20\% : 100$). Дохід від реалізації готової продукції з ПЗС складає 480 тис. грн. ($400 + 80$).

Для розрахунку ПЗС і ПКС із загальної суми коштів одержаних від продажу продукції (480 тис. грн.) і оплачених за одержані матеріальні цінності (240 тис. грн.) можна використати формули:

$$\text{ПЗС} = \text{ДПП} \times 20\% : 120; \text{ПКС} = \text{ВКП} \times 20\% : 120;$$

$$\text{ДПП} = \text{ЧДС} + \text{ПЗС}; \text{ВКП} = \text{ВПр} + \text{ПКС}$$

де ДПП – дохід з ПЗС від продажу продукції; ВКП – витрати з ПКС на придбання матеріальних активів.

$$\text{ПЗС} = 480 \times 20\% : 120 = 80 \text{ тис. грн}; \text{ПКС} = 240 \times 20\% : 120 = 40 \text{ тис. грн.}$$

Отже, маємо:

ПЗС – сума, яку підприємство отримало в ціні продукції складає – 80 тис. грн. і ПКС – суму, яку підприємство оплатило у вартості придбаних матеріальних цінностей – 40 тис. грн. Податок на додану вартість для сплати до бюджету складає 40 тис. грн. ($80 - 40$).

2. З одержаного прибутку лісгосподарське підприємство сплачують податок на прибуток та здійснюють обов'язкові відрахування як суб'єкти господарювання державної форми власності. Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Податок на прибуток - з розрахованого фінансового результату (прибутку) обчислюють за формулою:

$$\text{ПНС} = \text{ПСГ} \times 18\% : 100; \text{ПСГ} = \text{ЧДС} - \text{ВСГ} \pm \text{РПК},$$

де ПНС – податок на прибуток суб'єкта господарювання; ПСГ –

прибуток суб'єкта господарювання для оподаткування розрахований з урахуванням можливих коригувань відповідно до діючих положень Податкового кодексу України; ЧДС – чистий дохід суб'єкта господарювання; ВСГ – витрати суб'єкта господарювання; РПК – розрахункові податкові коригування витрат і доходів; 18 % – ставка податку від бази оподаткування.

Розрахунок ЧДС і ВСГ здійснюється за формулами, відповідно, до показників Звіту про фінансові результати лісгосподарського підприємства:

$$\text{ЧДС} = \text{ЧДР} + \text{ІОД} + \text{ДУК} + \text{ІФД} + \text{ІДП} + \text{ДПП} + \text{ППД}$$

де ЧДР – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); ІОД – інші операційні доходи; ДУК – дохід від участі в капіталі; ІФД – інші фінансові доходи; ІДП – інші доходи підприємства; ДПП – дохід з податку на прибуток; ППД – прибуток від припиненої діяльності.

$$\text{ВСГ} = \text{СРП} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{ІОВ} + \text{ФВП} + \text{ВУК} + \text{ІВП} + \text{ВПП} + \text{ЗПП}$$

де СРП – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); АВП – адміністративні витрати; ВЗП – витрати на збут; ІОВ – інші операційні витрати; ФВП – фінансові витрати підприємства; ВУК – витрати від участі в капіталі; ІВП – інші витрати підприємства; ВПП – витрати з податку на прибуток; ЗПП – збиток від припиненої діяльності.

Як державні суб'єкти господарювання лісгосподарські підприємства здійснюють відрахування до бюджету з чистого прибутку у розмірі 80 % його обсягу, а за умови спрямування ними 30 відсотків чистого прибутку (доходу) від своєї діяльності на придбання необоротних активів, необхідних для здійснення заходів з охорони, захисту, використання та відтворення лісів, 50 % (Постанова КМУ від 23 лютого 2011 р. № 138 «Порядок відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями»).

$$\text{ЧПП} = \text{ПСГ} - \text{ПНС}; \text{ВПД} = \text{ЧПП} \times 80 \% (50 \%): 100$$

де ЧПП – чистий прибуток підприємства; ВПД – відрахування прибутку в бюджет державними підприємствами.

Розглянемо приклад. Лісгосподарське підприємство одержало прибуток розрахований відповідно до положень Податкового кодексу України обсягом 300 тис. грн. Отже, ПНС буде становити $300 \times 18 \% : 100 = 54$ тис. грн., ЧПП – $(300 - 54) = 246$ тис. грн., а ВПД – $(246 \times 80 \% : 100) = 196800$ грн. У розпорядженні підприємства буде залишено 49200 грн. (246000-196800).

3. При сплаті податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) лісгосподарські підприємства виконують функції податкових агентів щодо оподаткування доходів працівників.

Податкові агенти – підприємства, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати

податок, до бюджету від імені та за рахунок фізичних осіб з доходів, які виплачуються таким особам, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення цих норм.

Складові об'єкти оподаткування ПДФО формують загальний місячний оподатковуваний дохід працівників, основу якого на лісгосподарському підприємстві складає заробітна плата.

Заробітна плата – це основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) працівникам підприємства.

Визначаючи базу оподаткування, податковий агент (підприємство) ураховує всі доходи, надані (виплачені, нараховані) ним працівникам, як у грошовій, так і в натуральній формах.

Таким чином, у загальному випадку при нарахуванні доходу працівнику база оподаткування ПДФО визначається за такою формулою:

$$\text{БОП} = \text{ДПП} - \text{ПСП} \text{ (за її наявності, як приклад виховання неповнолітніх дітей),}$$

де БОП – база оподаткування ПДФО; ДПП – дохід працівника, що нараховується підприємством; ПСП – податкова соціальна пільга.

При нарахуванні (наданні) доходів в негрошовій формі, базою оподаткування буде вартість майна, розрахована за звичайними цінами, помножена на «натуральний» коефіцієнт, що обчислюється за формулою:

$$K = 100 : (100 - C),$$

де К – «натуральний» коефіцієнт; С – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

При ставці ПДФО 18 % «натуральний» коефіцієнт дорівнює 1,219512.

Для визначення податку на доходи фізичних осіб – працівників підприємства, здійснюють наступний розрахунок:

$$\text{ПДФО} = \text{БОП} \times 18\% : 100,$$

де ПДФО – податок на доходи працівників суб'єкта господарювання.

З доходів працівників утримується військовий збір у розмірі 1,5 %.

На дохід працівників нараховується єдиний соціальний внесок у розмірі 22 %.

Розглянемо приклад. Працівникові лісгосподарського підприємства нараховано за повний відпрацьований місяць 7208 грн., податкова соціальна пільга не застосовується.

1) Обчислюємо:

✓ ПДП – 7208 : 100 x 18 % (ставка податку доходи фізичних осіб) = 1297,44 грн.;

✓ військовий збір – 7208 : 100 x 1,5 % (ставка військового збору) = 108,12 грн.;

✓ єдиний соціальний внесок – 7208 : 100 x 22 % (ЄСВ) = 1585,76 грн.

Загальна сума утримань – 1405,56 грн. (1297,44 + 108,12).

2) до виплати працівникові – 5802,44 грн. (7208,00 – 1405,56).

Визначені суми податкових платежів в процесі здійснених розрахунків підлягають відображенню за показниками форм звітності щодо окремих видів податків та сплаті до бюджетів.

12.3. Рентні платежі лісогосподарських підприємств

В системі економічних відносин важливе значення набувають платежі за користування ресурсами лісу як основи відшкодування затрат лісогосподарського виробництва, вирівнювання умов роботи лісових підприємств, поповнення бюджету за рахунок додаткового доходу від рубки лісу в кращих природно економічних умовах.

У відповідності з поставленими цілями в основу механізму платного лісокористування покладений рентний підхід до економічної оцінки лісових ресурсів, а його принципи спрямовані на поліпшення економічних взаємовідносин між власниками лісів і лісокористувачами, що визначається на основі ренти, яка обчислюється різницею між ціною лісу на корені у віці рубки і індивідуально зведеними затратами, пов'язаними з їх відновленням в даних умовах місцезростання. Основою механізму платного лісокористування є різні форми власності на ліси, рентний підхід, існуючі закономірності ринкових форм господарювання.

Існує два види оплати:

- платежі за право користування лісовими ресурсами;
- платежі за відшкодування витрат на охорону і відтворення лісових ресурсів.

Однією з форм плати за ресурси лісу можуть бути фіксовані відрахування від вартості продукції лісозаготівель. Поряд з спеціальними видами пропонуються також платежі, які пов'язані з використанням лісових ресурсів, але не є постійними. Це штрафні санкції і компенсаційні платежі за нерациональне лісокористування і нанесення шкоди лісам.

За користування лісами в соціально-екологічних цілях базовий розмір ставки плати, в зв'язку з відсутністю методів економічної оцінки різних функцій лісу, коригується відповідними коефіцієнтами. Наближеним вираженням плати за вказані види лісокористування є замикаючі оцінки, котрі відображають витрати на охорону, відновлення і використання лісових насаджень, а джерелом покриття плати є додатковий продукт (прибуток), який утворюється в результаті використання лісу, як засобу або предмету праці.

Плата за користування лісами в ринкових умовах господарювання визначається лісовласниками на договірних началах з лісокористувачем. При оренді лісів з лісокористувача справляється орендна плата. При цьому її величина може бути в межах таксової вартості лісових ресурсів (враховується віддаль перевезення деревини, її порода /хвойна, м'яколистяна, твердолистяна/, якість /ділова деревина, дрова/, крупність

/велика, середня, дрібна/, поширеність по території країни /I – IV пояси/з урахуванням ренти, витрат на управління лісами і певної частини прибутку орендаря.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів відповідно до Податкового кодексу України є:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів:

– щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

– з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів визначаються Податковим кодексом України.

Ставки рентної плати застосовуються при заготівлі деревини в порядку рубок головного користування та під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки) та заходів з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.

Ставки рентної плати за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами (рис. 12.3.1) та якісною характеристиками деревини (рис. 12.3.2).

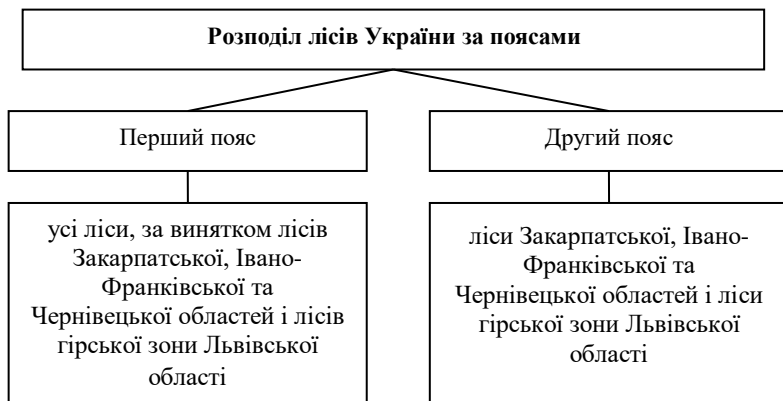


Рис. 12.3.1. Розподіл лісів України за поясами відповідно до Податкового кодексу України

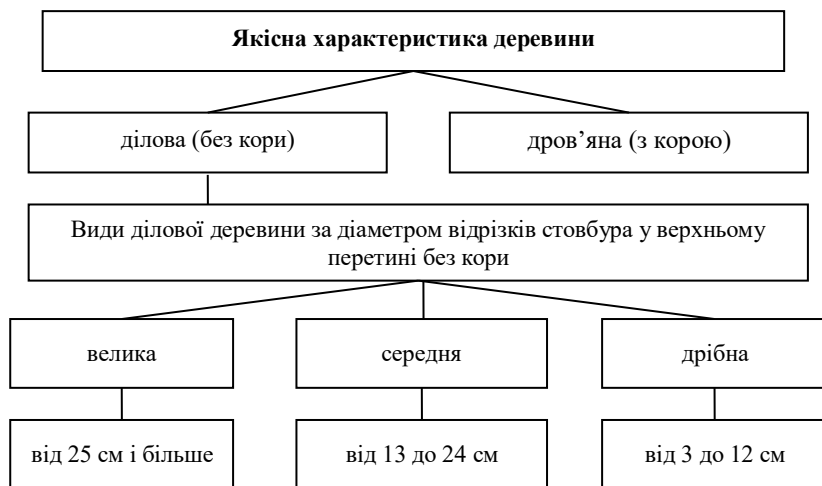


Рис. 12.3.2. Характеристика деревини для визначення ставок рентних платежів за 1 щільний куб. метр відповідно до Податкового кодексу України

До дров'яної деревини належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні).

На дров'яну деревину, використану для технологічних потреб,

донараховується рентна плата за результатами фактичної заготівлі у розмірі 70 відсотків установлених ставок рентної плати за ділову дрібну деревину відповідної лісової породи.

Ставки рентної плати за ділову і дров'яну деревину липи встановлені без урахування кори, а за дров'яну деревину решти лісових порід – з корою.

За ліквід з крони встановлюється рентна плата у розмірі 40 відсотків, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, – 20 відсотків ставок рентної плати за дров'яну деревину відповідної лісової породи.

На деревину, заготовлену під час вибіркових рубок головного користування ставки рентної плати знижуються на 20 відсотків, а заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування) – на 50 відсотків. Знижки у відсотках обчислюються за кожною ставкою рентної плати окремо.

Розглянемо приклад. Лісогосподарське підприємство розміщене в першому поясі лісів здійснювало заготівлю деревини в порядку рубок головного користування породи сосна великих сортиментів обсягом 20 м³, середніх – 40 м³, дрібних – 10 м³, дров'яних – 5 м³. Ставка рентної плати за 1 щільний м³ деревини, відповідно, 304,60 грн., 196,20 грн., 75,66 грн., 8,24 грн.

$$\text{РПД} = \sum \text{ОЗС}_i \times \text{СРП}_i$$

де РПД – рентна плата за заготовлену деревину; ОЗС_i – обсяг заготовленої деревини i-го сортименту, м³; СРП – ставка рентної плати за деревину i-го сортименту.

$$\text{РПД} = 20 \times 304,60 + 40 \times 196,20 + 10 \times 75,66 + 5 \times 8,24 = 14729,80 \text{ грн.}$$

У лісах може здійснюватися заготівля другорядних лісових матеріалів і побічні лісові користування безкоштовно (для власного споживання громадянами) або за відповідну плату (у інших випадках, з метою підприємницької діяльності).

До здійснення побічних лісових користувань відноситься заготівля (збирання) у лісах квітів, ягід, грибів, горіхів та інших плодів, лікарських рослин, деревних соків, сіна, лісової підстилки, очерету, а також інших дикорослих трав'янистих рослин, розміщення пасік, випасання худоби. Заготівля другорядних лісових матеріалів передбачає заготівлю пнів, лубу, кори і деревної зелені.

Порядок здійснення лісових користувань визначається відповідними положеннями нормативних документів (табл. 12.3.1).

Таблиця 12.3.1

Фрагмент переліку нормативних документів
в сфері регулювання лісових користувань

Назва	Підстава
Порядок заготівлі другорядних лісових матеріалів та здійснення побічних лісових користувань в лісах України	Постанова КМУ від 23 квітня 1996 р. № 449
Порядок спеціального використання лісових ресурсів	Постанова КМУ від 23 травня 2007 р. № 761
Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів	
Про затвердження спеціальних такс для обчислення розміру шкоди, заподіяної порушенням законодавства про природно-заповідний фонд	Постанова КМУ від 10 травня 2022 р. № 575

При заготівлі другорядних лісових матеріалів, здійсненні побічних лісових користувань та використанні корисних властивостей лісів за плату, ставки рентної плати встановлюються обласними та Київською міською радою.

Заготівля другорядних лісових матеріалів та здійснення побічних лісових користувань відбувається на підставі лісового квитка.

Щороку наростаючим підсумком може здійснюватися індексація ставок за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів за формулою:

$$\text{ПНП} = \text{НПП} \times \text{ІЦП} : 100,$$

де ПНП – проіндексований норматив рентної плати на поточний рік, гривень за відповідну одиницю виміру; НПП – норматив ставки рентної плати у попередньому році, гривень за відповідну одиницю виміру; ІЦП – індекс цін виробників промисловості продукції за попередній календарний рік, офіційно визначений та оприлюднений Державною службою статистики України.

Якщо значення ІЦП за попередній календарний рік не перевищує 100 %, індексація в поточному році не проводиться.

Одним із прикладів встановлення ставок рентної плати за побічні користування лісів є Рішення Рівненської обласної ради від 23 грудня 2021 р. № 469, яким встановлені ставки на заготівлю сіна, збирання чорниці, грибів білих, заготівлю очерету, березового соку та випасання великої рогатої худоби.

Ставки рентної плати за довгострокове тимчасове користування лісами (використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт), що перебувають у постійному користуванні лісгосподарських підприємств встановлюються

в залежності від категорії лісів.

Ліси залежно від основних виконуваних ними функцій поділяються на такі категорії: природоохоронного, наукового, історико-культурного, рекреаційно-оздоровчого, захисного, експлуатаційного призначення.

Сума рентної плати обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах.

Сума рентної плати, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі коли:

- загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;

- фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, перерахунок рентної плати за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у разі:

- а) виправлення технічних помилок, які можуть бути допущені під час проведення матеріальної і грошової оцінки лісосік, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, відпущених за лісорубними квитками або лісовими квитками, неправильного застосування сортиментних таблиць, поясів, розрядів та ставок рентної плати, а також виправлення арифметичних помилок, допущених під час підрахунків;

- б) анулювання лісорубного та/або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання або видачі дубліката лісорубного квитка та/або лісового квитка перерахунок рентної плати не здійснюється і вся нарахована за такими квитками сума рентної плати повністю сплачується до відповідних бюджетів;

- в) надання лісокористувачеві відстрочки:

- на заготівлю деревини – сума рентної плати за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 відсотка незалежно від строку, на який надано відстрочку;

- на вивезення деревини – сума рентної плати за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочки;

- г) додаткового продовження строку вивезення, але не більш як на три місяці. При цьому лісокористувачем сума рентної плати за обсяг невивезеної вчасно деревини збільшується на 5 відсотків за кожний місяць відстрочки.

Незалежно від способу обліку деревини, що відпускається на пні (за площею, пеньками, приблизною кількістю), лісокористувачі, які

допустили неповну заготівлю деревини, що дозволена для вирубки за виписаними лісорубними квитками, або взагалі її не проводили, рентну плату обчислюють і сплачують повністю за всю дозволена для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

Лісокористувачі, у яких за результатами діяльності здійснюється перерахунок рентної плати, відображають донараховані суми рентної плати в податковій декларації.

Лісокористувачі щокварталу складають податкову декларацію з рентної плати наростаючим підсумком з початку року, за винятком:

а) лісокористувачів, якими до отримання лісорубних та лісових квитків рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають:

- фізичних осіб, а також фізичних осіб - підприємців, яким видано лісорубні та лісові квитки;

- лісокористувачів (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб - підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;

б) лісокористувачів з іншої області, які сплачують рентну плату повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

Про надходження суми рентної плати в касу суб'єкта лісових відносин, що видає спеціальні дозволи, у спеціально заведеній книзі робиться запис і лісокористувачеві видається квитанція. Одночасно в лісорубних та лісових квитках робиться позначка про сплату рентної плати в касу (зазначаються номер і дата квитанції про сплату).

При отриманні дозволу в поточному році (або донарахуванні суми рентної плати) після чергового строку сплати рентної плати лісокористувачі сплачують усі суми рентної плати за строками, що минули.

РОЗДІЛ 13. Аудит господарської діяльності лісгосподарських підприємств

13.1. Роль і місце аудиту в системі інформаційного забезпечення управління підприємством

13.2. Державний аудит господарської діяльності лісгосподарських підприємств

13.3. Організація внутрішнього аудиту в лісгосподарських підприємствах

13.1. Роль і місце аудиту в системі інформаційного забезпечення управління підприємством

Однією із важливих функцій бізнесу, що інтегрує у собі процес управління і яка формує окрему підсистему загальної системи економічної інформації, поряд з плануванням, обліком, економічним аналізом, нормативним регулюванням є – економічний контроль. Загальноприйняті тлумачення сутності контролю визначають його як систему спостереження і перевірки процесу функціонування об'єкта управління з метою встановлення відхилень від заданих параметрів та прийнятих управлінських рішень.

Передумовами виникнення контролю як функції управління є:

- ✓ невизначеність процесів господарської діяльності. Плани (бюджети) підприємства – це те, що власники, виконавчі органи управління і трудовий колектив передбачають бачити в майбутньому, на що впливає багато різних обставин, на те, щоб задумане відбулось. Щоб уникнути чи зменшити невизначеність майбутнього необхідні постійний нагляд (контроль) за фактично здійсненими господарськими операціями в порівнянні з тими, що передбачались;

- ✓ необхідність попередження виникнення кризових явищ. Контроль дозволяє виявити проблеми і помилки, порушення і відхилення та відповідним чином скоригувати діяльність підприємства ще до того, як ці проблеми переростуть в кризу;

- ✓ потреба в підтриманні позитивних результатів та створення умов сталого самодостатнього розвитку господарської діяльності. Порівнюючи реально досягнені результати із запланованими є можливість визначати, де підприємство досягло успіхів, а де зазнало невдач.

Отже, будь-який вид управління неможливий без уявлення і відчуття фактичного стану об'єктів управління у порівнянні з показниками, які передбачалися, існують як певні норми, або досягнуті іншими суб'єктами господарювання. При цьому, можливі два варіанти: збіг або розбіжність (негативна, позитивна) фактично досягнутих результатів з бажаними для всіх учасників (стейкхолдерів) господарської діяльності підприємства (держави і територіальної громади, трудового колективу і власника).

Процес контролю складається з чотирьох взаємопов'язаних етапів:

1) встановлення цілей контролю – вироблення стандартів, критеріїв, нормативів, планових завдань (бажаних результатів);

2) проведення спостережень і вимір фактичних результатів роботи через систему інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку та різних видів звітності;

3) порівняння фактичних результатів з бажаними показниками для учасників господарської діяльності в розрізі центів відповідальності;

4) здійснення управлінських заходів для виправлення будь-яких наявних відхилень від бажаних результатів.

Виділяють такі види економічного контролю: державний, комунальний, незалежний та власника та громадськості.

Державний аудит – це перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання ресурсів держави, правильності ведення обліку за його видами та достовірності звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Комунальний аудит – це перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання ресурсів комунальної власності, правильності ведення обліку за його видами та достовірності звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Незалежний контроль – це проведення дослідження діяльності підприємства незалежними органами відповідно до питань визначених замовником з метою отримання обґрунтованих висновків для прийняття подальших управлінських рішень.

Аудит громадськості – це моніторинг господарської діяльності громадськими організаціями (громадськими радами) для забезпечення підзвітності бізнесу суспільству відповідно до прав громадян з використанням різних форм, включно з громадськими слуханнями.

Аудит власника – проведення дослідження господарської діяльності підприємства незалежними фахівцями та/або за участі власників відповідно до визначених ними питань з метою ефективного управління підприємством і прийняття виважених рішень.

Діяльність лісгосподарських підприємств як державних, так і комунальних суб'єктів господарювання підлягає державному контролю через органи Державної аудиторської служби України у формі аудиту та інспектування (ревізії).

Державний фінансовий аудит (державний аудит) – це перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у

документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта господарювання, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально-відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

Органи Державної аудиторської служби України до яких належать Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи здійснюють також державний аудит та ревізії лісогосподарських підприємств комунальної форми власності, тобто забезпечують з органами місцевого самоврядування систему комунального контролю.

Збитки, завдані підприємству внаслідок виконання рішень органів влади, підлягають відшкодуванню зазначеними органами добровільно або за рішенням суду.

Незалежний (аудиторський) контроль (як різновид зовнішнього контролю) здійснюється на договірних платних засадах під час перевірки достовірності звітних даних і господарських операцій та надання консультаційних послуг з питань обліку, фінансів, економіки тощо. Такий контроль призначений здебільшого для об'єктів недержавного сектору економіки. Для державних і комунальних підприємств незалежна форма щорічного аудиту є обов'язковою лише для окремих підприємств що становлять суспільний інтерес (видобуток корисних копалин, суб'єкти природних монополій тощо), в інших випадках його необхідність визначають засновники і органи управління підприємством відповідно до статуту.

При цьому незалежний аудит значно відрізняється від інших форм фінансового контролю – державного аудиту та інспектування (ревізії).

Метою незалежного аудиту є оцінювання законності і достовірності бухгалтерського обліку і звітності, а метою державного аудиту – ще й оцінювання рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів, програм та діяльності структур, які контролюються. Державний аудит і ревізія на відміну від незалежного аудиту спрямовані на перевірку тільки використання державних коштів та майна.

Щодо завдань різних форм фінансового контролю, то незалежні і державні аудитори, крім виявлення порушень, розробляють рекомендації для їх усунення і запобігання їм, а ревізор застосовує механізм реалізації виявлених порушень у вигляді адміністративних рішень, матеріальної, дисциплінарної, фінансової і кримінальної відповідальності.

Варто зазначити, що державний аудит та інспектування є формами державного фінансового контролю, тому його суб'єктами виступають державні контрольні органи.

Об'єкти незалежного аудиту, державного аудиту та інспектування відрізняються за формою власності (в першому випадку це суб'єкти всіх форм власності, за винятком державної, а в другому і третьому – державної і комунальної власності).

Інспектування і державний аудит – це планові перевірки, а незалежний аудит – договірна перевірка і позапланова (за винятком обов'язкового аудиту). У результаті аудиторського дослідження складається аудиторський звіт та висновок, а інспектування закінчується актом ревізії. Єдиною подібністю всіх форм фінансового контролю є методичні прийоми, які використовуються уповноваженими особами під час перевірки.

Таким чином, незалежний аудит, державний аудит та інспектування, незважаючи на деяку схожість, загалом є різними формами фінансового контролю і не можуть замінити або виключити одна одну.

Контроль власника в державних і комунальних лісогосподарських підприємствах регулюється нормами Господарського кодексу України, згідно яких управління підприємством здійснюється відповідно до його установчих документів на основі поєднання прав власника щодо господарського використання свого майна і участі в управлінні трудового колективу.

Державне підприємство утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління. Майно державного підприємства перебуває у державній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління.

Державні підприємства діють як державні комерційні підприємства або казенні підприємства.

Державне комерційне підприємство є суб'єктом підприємницької діяльності, діє на основі статуту або модельного статуту і несе відповідальність за наслідки своєї діяльності усім належним йому на праві господарського відання майном.

Казенні підприємства створюються за рішенням Кабінету Міністрів України у галузях економіки, в яких:

- законом дозволено здійснення господарської діяльності лише державним підприємствам;
- основним (понад п'ятдесят відсотків) споживачем продукції (робіт, послуг) виступає держава;
- за умовами господарювання неможлива вільна конкуренція товаровиробників чи споживачів;
- переважаючим (понад п'ятдесят відсотків) є виробництво суспільно необхідної продукції (робіт, послуг), яке за своїми умовами і характером потреб, що ним задовольняються, як правило, не може бути рентабельним;
- приватизацію майнових комплексів державних підприємств заборонено законом;
- здійснюється медичне обслуговування населення.

Майно казенного підприємства закріплюється за ним на праві

оперативного управління.

Комунальне (комерційне, некомерційне) підприємство утворюється компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини комунальної власності і входить до сфери його управління.

Орган, до сфери управління якого входить комунальне підприємство, є представником власника – відповідної територіальної громади і виконує його функції.

Майно комунального підприємства перебуває у комунальній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання (комунальне комерційне підприємство) або на праві оперативного управління (комунальне некомерційне підприємство).

Основним документом державного підприємства щодо показників якого здійснюється контроль власника є фінансовий план, відповідно до якого підприємство отримує доходи і здійснює видатки, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання своїх функцій протягом року відповідно до установчих документів.

Власник здійснює свої права щодо управління підприємством безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства чи інших установчих документів. Для керівництва господарською діяльністю підприємства власник (власники) безпосередньо або через уповноважені органи чи наглядову раду такого підприємства (у разі її утворення) призначає (обирає) керівника підприємства, який є підзвітним власнику, його уповноваженому органу чи наглядовій раді. Керівник підприємства, головний бухгалтер, члени наглядової ради (у разі її утворення), виконавчого органу та інших органів управління підприємства відповідно до статуту є посадовими особами цього підприємства. Статутом підприємства посадовими особами можуть бути визнані й інші особи. У разі найму керівника підприємства з ним укладається договір (контракт), в якому визначаються строк найму, права, обов'язки і відповідальність керівника, умови його матеріального забезпечення, умови звільнення його з посади, інші умови найму за погодженням сторін.

Керівник підприємства:

1) без доручення діє від імені підприємства, представляє його інтереси в органах влади, інших організаціях, у відносинах з юридичними особами та громадянами;

2) формує адміністрацію підприємства;

3) вирішує питання діяльності підприємства в межах та порядку, визначених установчими документами.

На всіх підприємствах, які використовують найману працю, між власником або уповноваженим ним органом і трудовим колективом або уповноваженим ним органом укладається колективний договір, яким регулюються виробничі, трудові та соціальні відносини трудового

колективу з адміністрацією підприємства. Вимоги до змісту і порядок укладення колективних договорів визначаються законодавством про колективні договори.

Трудовий колектив підприємства становлять усі громадяни, які своєю працею беруть участь у його діяльності на основі трудового договору (контракту, угоди) або інших форм, що регулюють трудові відносини працівника з підприємством. Повноваження трудового колективу щодо його участі в управлінні підприємством встановлюються статутом або іншими установчими документами відповідно до вимог законодавства. Рішення із соціально-економічних питань, що стосуються діяльності підприємства, виробляються і приймаються його органами управління за участі трудового колективу і уповноважених ним органів.

Контроль власника може здійснюватися через органи управління підприємства, якими можуть бути:

1) керівник підприємства, який призначається (обирається) органом, до сфери управління якого належить підприємство, або наглядовою радою цього підприємства (у разі її утворення) і є підзвітним органу, який його призначив (обрав);

2) наглядова рада підприємства (у разі її утворення), яка в межах компетенції, визначеної статутом підприємства та діючим законодавством, контролює і спрямовує діяльність керівника підприємства.

Наглядова рада підприємства утворюється за рішенням органу, до сфери управління якого належить підприємство. Критерії, відповідно до яких утворення наглядової ради підприємства є обов'язковим, а також порядок утворення, організації діяльності та ліквідації наглядової ради та її комітетів, порядок призначення членів наглядової ради затверджуються рішенням відповідного органу влади.

Власник повинен забезпечити особливий контроль за річною фінансовою звітністю підприємства та оприлюдненням інформації про свою діяльність.

Річна фінансова звітність підприємства може підлягати обов'язковій перевірці незалежним аудитором в порядку, передбаченому рішенням відповідного органу влади. Критерії відбору незалежного аудитора та критерії віднесення підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, встановлюються рішенням відповідного органу влади.

Контроль громадськості за господарською діяльністю підприємства здійснюється на основі оприлюдненої інформації про оприлюднює інформацію про його діяльність, крім випадків, установлених законом, шляхом розміщення її на власній веб-сторінці (веб-сайті) або на офіційному веб-сайті суб'єкта управління об'єктами власності, що здійснює функції з управління підприємством, у строки та в порядку, визначені рішенням відповідного органу влади. Доступ до таких веб-сторінок та веб-сайтів є цілодобовим і безоплатним.

При цьому обов'язковому оприлюдненню підлягає така інформація:

- 1) цілі діяльності підприємства;
 - 2) квартальна, річна фінансова звітність підприємства за останні 3 роки, включаючи (за наявності) видатки на виконання некомерційних цілей державної політики та джерела їх фінансування;
 - 3) аудиторські висновки щодо річної фінансової звітності підприємства за останні 3 роки, якщо аудит проводився відповідно до вимоги закону або за рішенням наглядової ради підприємства (у разі її утворення) або суб'єкта управління об'єктами власності, що здійснює функції з управління підприємством;
 - 4) статут підприємства у чинній редакції, а також у редакціях, що діяли раніше;
 - 5) біографічна довідка (включаючи професійну характеристику) керівника підприємства (з урахуванням вимог законодавства про захист персональних даних);
 - 6) біографічні довідки (включаючи професійні характеристики) членів наглядової ради (у разі її утворення) підприємства (з урахуванням вимог законодавства про захист персональних даних), принципи їх добору, їхнє членство у наглядових радах інших суб'єктів господарювання, а також зазначається, хто із членів наглядової ради підприємства є незалежним;
 - 7) річні звіти керівника та наглядової ради (у разі її утворення) підприємства;
 - 8) структура, принципи формування і розмір винагороди керівника та членів наглядової ради підприємства, включаючи компенсаційні пакети і додаткові блага, які вони отримують (або на отримання яких мають право) під час виконання посадових обов'язків, а також у зв'язку із звільненням;
 - 9) рішення суб'єкта управління об'єктами власності щодо підприємства;
 - 10) опис істотних передбачуваних факторів ризику, що можуть вплинути на операції та результати діяльності підприємства, та заходи щодо управління такими ризиками;
 - 11) відомості про договори, учасником яких є підприємство, інформація про які підлягає оприлюдненню;
 - 12) інформація про операції та зобов'язання підприємства з державним та/або місцевим бюджетом, державними та/або місцевими установами, підприємствами та організаціями, включаючи договірні зобов'язання підприємства (фінансові та нефінансові), що виникають у результаті державно-приватного партнерства.
- Відповідальність за оприлюднення та достовірність інформації про підприємство, несе його керівник відповідно до діючого законодавства та умов укладеного з ним контракту.

Аудит на лісогосподарських підприємствах – це процес, за допомогою якого компетентні працівники від засновників, державних органів контролю, місцевого самоврядування, внутрішніх органів управління та

незалежних суб'єктів аудиторської діяльності збирають і нагромаджують дані про господарські явища і факти з метою їхньої об'єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям законності, ефективності та достовірності і надання зацікавленим користувачам інформації про реальний стан об'єктів дослідження.

Згідно з міжнародними стандартами, аудит визначено як аудиторську перевірку фінансових звітів, яка має на меті надання аудитором можливості висловити думку про те, чи ці фінансові звіти складено (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Враховуючи вищенаведені визначення аудиту, його можна здійснювати на лісгосподарських підприємствах за наступними класифікаційними ознаками (табл. 13.1.1).

Таблиця 13.1.1

Система аудиторської діяльності на лісгосподарських підприємствах

№ з/п	Ознака класифікації	Види аудиту
1	Суб'єкт аудиту	Зовнішній Внутрішній
2	Об'єкт аудиту	Фінансової звітності Управлінський Екологічний
3	Обов'язковість	Обов'язковий Добровільний На вимогу
4	Час проведення	Попередній Поточний Наступний
5	Періодичність здійснення	Періодичний Одноразовий
6	Охоплення об'єктів аудиту	Однопредметний Багатопредметний
7	Стадії розвитку	Підтверджувальний Системно-орієнтований Ризико-орієнтований
8	По відношенню до власника	Державний Комунальний Громадськості Власника Незалежний

Внутрішній аудит здійснюється внутрішніми аудиторськими (економічними) службами (аудиторами) лісогосподарських підприємств, зважаючи на інформаційні потреби внутрішнього управління.

Зовнішній аудит, який здійснюється незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами) на договірній основі, покликаний забезпечити інформаційні потреби ширшого кола користувачів і може використовувати результати внутрішнього аудиту, що сприяє скороченню тривалості перевірки.

Відмінності між цими видами аудиту полягають у меті, завданнях, об'єктах дослідження, організації роботи, взаємовідносинах з керівництвом, відповідальності тощо.

Проте треба врахувати, що, насамперед, зовнішній аудит може забезпечити достатній ступінь незалежності, щоб висловити свою думку щодо об'єкта перевірки, якій довіряли б зовнішні користувачі інформації.

Види аудиту залежно від об'єктів виражають залежність спрямованості аудиту на забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів як окремих користувачів даних.

Аудит фінансової звітності здійснюється з метою перевірки показників публічної фінансової звітності, господарського обліку, первинних документів та іншої необхідної інформації, яка характеризує фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх істотних аспектах та відповідність чинному законодавству, іншим нормативним актам згідно із вимогами користувачів.

Аудит на відповідність має на меті встановлення відповідності об'єктів аудиту визначеним критеріям, які можуть бути регламентовані внутрішніми розпорядчими документами або чинним законодавством.

Управлінський аудит спрямований на надання органам управління лісогосподарського підприємства висновків та пропозицій стосовно раціональнішого використання наявних ресурсів та ефективного досягнення визначених цілей. З цією метою управлінський аудит вивчає та оцінює господарські операції та факти, дає незалежну оцінку ефективності системи управління та пропонує напрями її вдосконалення, складає прогнози можливого розвитку підприємства тощо.

Екологічний аудит набув свого значення останнім часом і здійснюється з метою контролю за дотриманням екологічних норм суб'єктами господарювання, оскільки забезпечення раціонального природокористування є одним із пріоритетних завдань сучасного управління лісогосподарським підприємством.

Розглядаючи аудит за ознакою обов'язковості, можна зазначити, що обов'язковий аудит проводиться за вимогами чинного законодавства і стосується тільки зовнішнього аудиту.

Обов'язковий аудит фінансової звітності, як аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства

зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності, відповідно, до визначених в діючому законодавстві термінів:

1) аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг;

2) аудитор – фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

3) суб'єкт аудиторської діяльності – аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа – підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку діючого законодавства; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності;

4) аудиторська фірма – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені законодавством України та міжнародними стандартами аудиту;

5) аудиторські послуги – це аудит, огляд фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Водночас проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту може бути добровільним, тобто ініціюватися засновником та/або керівництвом підприємства.

Аудит на вимогу може проводитись на виконання завдань третіх осіб (органів державної влади, громадського контролю тощо) і стосується знову ж таки зовнішнього аудиту.

За часом проведення аудит поділяється на попередній, поточний та наступний. Перший з них проводиться до здійснення господарських операцій чи прийняття управлінських рішень, другий – під час здійснення таких операцій чи у ході виконання рішень, третій – після завершення господарських операцій або за результатами виконання рішень.

Періодичність здійснення передбачає поділ аудиту на періодичний і одноразовий та дає можливість побачити, як періодично (регулярно) здійснюються перевірки суб'єкта господарювання й відповідне інформаційне забезпечення системи управління необхідними даними.

За ознакою охоплення об'єктів аудиту він поділяється на однопредметний і багатопредметний. Однопредметний аудит передбачає дослідження питань одного об'єкта аудиту (як приклад, витрати або доходи тощо), тоді як багатопредметний аудит охоплює широкий перелік

об'єктів контролю.

За організаційними підходами до проведення виділяють аудит – підтверджувальний, системно-орієнтований і ризико-орієнтований.

Підтверджувальний аудит передбачає збирання та оцінювання великого обсягу інформації, наведеної в первинних документах, облікових реєстрах, звітності з метою підтвердження правильності здійснення і відображення господарських операцій та достовірності звітності суб'єктів господарювання. Через великий обсяг інформації, яка піддається перевірці, точність кінцевого висновку значно підвищується, але одночасно знижується оперативність і ефективність цього аудиту.

Під час системно-орієнтованого аудиту спочатку оцінюють ефективність системи внутрішнього контролю і вже, враховуючи це, організують аудиторський процес. Такий підхід є раціональнішим, оскільки за умови ефективного функціонування системи внутрішнього контролю тривалість аудиту може бути значно скорочено із використанням вибіркової процедур і тестування інформації внутрішнього контролю.

Ризико-орієнтований аудит вимагає визначення ризику одержання істотно викривленої інформації за окремими об'єктами контролю. Це зумовлює, своєю чергою, вибір відповідних процедур аудиту, забезпечення зменшення цього ризику до допустимо низького рівня за кожним з об'єктів контролю. Наявність об'єктів перевірки з низьким рівнем ризику викривлення інформації також дає можливість скоротити тривалість процесу аудиту.

Через незалежну аудиторську діяльність лісгосподарські підприємства можуть одержувати неаудиторські послуги:

1) складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;

2) консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

4) розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

5) надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

6) кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

7) послуги з оцінки;

8) послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання

впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб.

Аудиторська діяльність відіграє важливу роль для всіх стейкхолдерів підприємства.

Таблиця 13.1.2.

Можливі управлінські рішення стейкхолдерів підприємства за результатами аудиту

Стейкхолдери		
Зовнішні	Власники	Виконавчі органи управління
Доцільність інвестування активів у бізнес	Ефективність управлінського персоналу	Ефективність внутрішнього контролю
Необхідність повернення інвестицій	Потенційні фінансові результати	Показники бюджетування
Придбання цінних паперів (часток) власності	Ризик бізнесу	Нормативні показники
Продаж цінних паперів (часток власності)	Прийняття рішення про кадрові зміни	Ефективність центрів відповідальності
Подальша співпраця з підприємством	Відповідальність посадових осіб	Контрольні перевірки
Перспективи діяльності підприємства	Система формування доходів працівників	Організація обліку
Проведення аналітичних досліджень	Розвиток бізнесу	Відношення з органами влади
Обґрунтування форм розрахунків	Контрольні дії по відношенню до бізнесу	Система управління
Оцінка вартості підприємства	Перспективи бізнесу	Поточні ризики бізнесу
Достовірність оприлюднених показників діяльності	Безпека бізнесу	Проведення інвентаризації

В сучасних ринкових умовах завдяки аудиту лісогосподарські підприємства мають можливість приймати ефективні рішення про зміни напрямів господарської діяльності, їх модернізації, переміщення активів відповідно до кон'юнктури потреб покушців. Аудит допомагає досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищенню ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління, удосконалення

організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізації резервів його зростання, запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін які забезпечують одержання максимального ефекту від господарської діяльності.

13.2. Державний аудит господарської діяльності лісогосподарських підприємств

Державний аудит діяльності суб'єктів господарювання – це вид фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави і територіальних громад, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стан у внутрішнього контролю суб'єктів господарювання.

Аудит господарської діяльності лісогосподарських підприємств здійснюють державні аудитори – посадові особи органу Держаудитслужби, які наділені повноваженнями з проведення аудиту та користуються правами, щодо реалізації державного фінансового контролю через здійснення оцінки результативності господарських операцій з державними і комунальними ресурсами.

Діяльність державної аудиторської служби здійснюється на визначених місії, принципах, засадах, завданнях і функціях та стратегічних цілях.

Місія – забезпечення економічного добробуту країни шляхом реалізації загальнодержавної і територіальної політик.

Принципи – верховенство права, законність, прозорість, професіоналізм, політична неупередженість, доброчесність, незалежність, конфіденційність.

Основні засади – виявлення втрат та їх відшкодування: попередження фінансових порушень та їх наслідків; захист реальних державних інтересів; оперативність реагування на економічні загрози державі; мінімізація втручання в господарську діяльність; висока якість доказової бази, невідворотність відповідальності за вчинені порушення.

Завдання – реалізація державної політики в сфері фінансового контролю.

Функція – реалізація державного фінансового контролю.

Стратегічні цілі – сприяння ефективному державному управлінню та посилення інституційної спроможності.

Основними завданнями аудиту господарської діяльності лісогосподарських підприємств є:

1) проведення аналізу та перевірки:

- дотримання об'єктом аудиту під час провадження фінансово-

господарської діяльності вимог законодавства, виданих ним актів і рішень та актів і рішень його органу управління;

- ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, яка визначається як співвідношення отриманих результатів до запланованих з урахуванням використаних для їх досягнення ресурсів;

- законного (цільового) та ефективного використання активів об'єкта аудиту та стану їх збереження;

- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

- інвестиційної діяльності об'єкта аудиту;

- стану внутрішнього контролю;

- виконання функцій з управління об'єктами державної власності;

2) розроблення пропозицій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

Основні об'єкти аудиту лісогосподарського підприємства наведені на рис. 13.2.1.

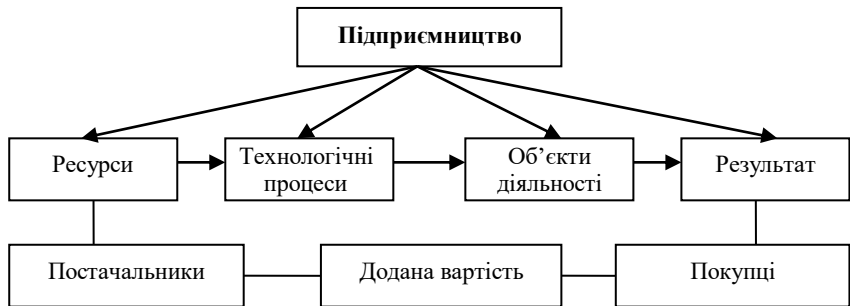


Рис. 13.2.1. Модель формування об'єктів аудиту за господарськими операціями «ресурси-результат» лісогосподарського підприємства

Стратегічним завданням аудиторів в процесі аудиту – це здійснити перевірку, аналіз і оцінювання результативних показників господарської діяльності об'єкта аудиту за період визначений в програмі аудиту та в порівнянні з фінансовим планом і в динаміці за наступними напрямками:

- наявності запасів ресурсів в оцінці забезпечення оптимізації їх величини на одиницю створених доходів і доданої вартості:

$$PЗР = ЗРП : ЧДП (ДВП) \rightarrow \min,$$

$$PРМ = ЧДП (ДВП) : ЗРП \rightarrow \max,$$

де РЗР – рівень запасів ресурсів на одиницю створених доходів і доданої вартості; ЗРП – середньорічні запаси ресурсів підприємства; ЧДП (ДВП) – відповідно, чистий дохід та додана вартість створені на підприємстві; РРМ – рівень ресурсомісткості, відповідно, створеного

доходу і доданої вартості на підприємстві;

- формування витрат за структурою (виробничою і повною собівартістю) в оцінці забезпечення їх величини на одиницю створених доходів і доданої вартості:

$$РВП = ВРП : ЧДП (ДВП) \rightarrow \min,$$

$$РВМ = ЧДП (ДВП) : ВРП \rightarrow \max,$$

де РВП – рівень витрат підприємства за їх структурою (виробничою і повною собівартістю) на одиницю створених доходів і доданої вартості; ВРП – витрати ресурсів підприємства на здійснення господарської діяльності підприємства; РВМ – рівень витратомісткості господарської діяльності підприємства, відповідно, створених доходів і доданої вартості;

- формування залишків активів в оцінці забезпечення величини витрат пов'язаних із залученням джерел на їх утворення:

$$ЦФР = ФВР : ФРП \rightarrow \min,$$

$$ОВА = ФРП : ФВР \rightarrow \max,$$

де ЦФР – ціна залучених джерел на формування активів підприємства; ФВР – фінансові витрати на формування залучених джерел підприємства на утворення активів; ФРП – фінансові ресурси підприємства залучених для формування активів; ОВА – окупність витрат на формування джерел для утворення активів;

- створення доданої вартості та її складових в оцінці величини з одиниці одержаного доходу:

$$РСД = СДВ : ЧДП \rightarrow \max,$$

$$РПД = СПП : ЧДП \rightarrow \max,$$

$$РВР = ВРС : ЧДП \rightarrow \max$$

РСД – рівень якості створеного чистого доходу за часткою доданої вартості; СДВ – створена додана вартість на підприємстві; РПД – рівень прибутковості чистого доходу; СПП – створений прибуток в процесі господарської діяльності підприємства; РВР – рівень якості створеного чистого доходу за часткою вартості робочої сили; ВРС – вартість робочої сили на підприємстві;

- формування ринкової вартості підприємства в оцінці максимальної її величини:

$$РВП = ВКП + СГП \rightarrow \max (СВП),$$

РВП – ринкова вартість підприємства; ВКП – створений власний капітал (чисті активи) на підприємстві, СГП – створений гудвіл на підприємстві (перевищення вартості можливого продажу підприємства над балансовою вартістю власного капіталу (чистих активів)); СВП – сума, за якою можна продати актив.

Для вирішення цих питань державний аудит складається з двох основних видів – фінансового аудиту відповідності та правильності (regularity audit), в рамках якого передбачено серед інших і функції аудиту відповідності, та аудиту ефективності (performance audit), який

зосереджується на трьох принципах: економічності (economy) – мінімізації ресурсів для досягнення визначених цілей; ефективності (efficiency) отриманні найбільшого ефекту з точки зору кількості та якості продукту у співвідношенні із затратами на його виробництво; результативності (effective) – ступеню досягненню мети в контексті суспільної проблеми (потреби суспільства).

В процесі аудиту використовуються аудиторські процедури, аудиторські докази та гіпотези аудиту.

Аудиторські докази – матеріали (документи, інформація, відомості, результати опитування, анкетування, інтерв'ювання тощо), отримані в процесі аудиту, які підтверджують аудиторські висновки та судження;

Аудиторські процедури – комплекс дій державного аудитора, що спрямовані на отримання аудиторських доказів під час аудиту;

Гіпотези аудиту – професійне судження державного аудитора щодо причин виникнення та наявності проблем, упущень і недоліків, порушень, ризиків, які негативно впливають (можуть вплинути) на законність та ефективність провадження фінансово-господарської діяльності суб'єктом господарювання;

Процес аудиту складається з таких етапів:

1) планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, складення та затвердження робочого плану та програми аудиту);

2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження звіту про результати державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх впровадження.

При аудиті підприємства між аудиторами і об'єктом аудиту можуть виникати наступні відносини:

- ✓ ознайомлення об'єкта аудиту з програмою аудиту;
- ✓ ознайомлення об'єкта аудиту з проектом звіту про результати аудиту;

- ✓ формування об'єктом аудиту обґрунтованих коментарів у письмовій формі до проекту звіту підготовленого аудиторами;

- ✓ подання аудиторами об'єкту аудиту звіту.

Ці процедури відносин аудиторів з об'єктом аудиту та об'єктом аудиту з аудиторами здійснюються в один з таких способів:

- особисто під підпис керівникові, його заступникові або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;

- через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію;

- рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення, із зазначенням реквізитів поштового відправлення на другому примірнику;

- в електронній формі при дотриманні прав об'єктів аудиту і аудиторів.

Проведення аудиту лісогосподарських підприємств органами державної влади дає змогу розв'язати комплекс важливих питань щодо виваженого оцінювання дієвості прийнятих управлінських рішень, відстеження цільового використання необхідних ресурсів в процесі здійснення технологічних процесів та своєчасного реагування на факти недотримання фінансової дисципліни. При цьому пріоритетне значення набуває застосування нефіксальних засобів контролю, завданням яких є не стільки виявлення порушень, скільки їх запобігання та підвищення ефективності господарювання в державному секторі економіки.

Для розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та оцінки ризиків суттєвих викривлень в процесі проведення аудиту використовується базовий перелік процедур перевірки (табл. 13.2.1).

Таблиця 13.2.1

Перелік процедур в процесі аудиту підприємства

Групи процедур	Зміст процедур
I	Запити: запити на адресу управлінського персоналу, працівників внутрішнього аудиту, працівників, зайнятих в ініціюванні, обробці та відображенні в обліку складних операцій, керівникам структурних підрозділів, персоналу з маркетингу та продажу
II	Аналітичні процедури: передбачається використання порівнянь від простих до комплексного аналізу
III	Спостереження та перевірка: спостереження за діяльністю суб'єкта господарювання, перевірка документів, відвідання приміщень, простеження операцій в інформаційній системі

Аудитор використовує один чи кілька типів аудиторських процедур (табл. 13.2.2), ці аудиторські процедури або їхнє поєднання можна використати як процедури оцінки ризику, тести контролю або процедури по суті залежно від ситуації, в якій аудитор застосовує їх. За певних обставин аудиторські докази, отримані в попередніх аудиторських перевірках, можуть надавати аудиторські докази, якщо аудитор виконує аудиторські процедури для встановлення продовження їхньої доречності.

Таблиця 13.2.2

Процедури аудиторських доказів

№ п/п	Процедура	Характеристика
1	2	3
1	Перевірка	<p>Перевірка записів або документів складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також, в разі внутрішніх записів та документів, залежно від ефективності процедур контролю за їх створенням. Прикладом перевірки, яка застосовується як тести контролю, є перевірка записів або документів на підтвердження їх санкціонованості.</p> <p>Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів, яка може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, але необов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих статей запасів, як правило, супроводжує спостереження за інвентаризацією.</p>
2	Спостереження	<p>Охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами. Наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю.</p> <p>Спостереження надає аудиторські докази щодо виконання процесу чи процедур, але обмежується певним моментом часу, в якому відбувається спостереження, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу чи процедур.</p>

1	2	3
3	Запит	<p>Процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами.</p> <p>Запит – це аудиторська процедура, яка широко застосовується в ході аудиторської перевірки, та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту. Відповіді на запити можуть надати аудиторіві інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, яка суттєво відрізняється від іншої інформації, яку отримав аудитор, наприклад, інформацію стосовно можливостей управлінського персоналу уникати процедур контролю. У деяких випадках відповіді на запити є основою для зміни чи виконання додаткових аудиторських процедур аудитором.</p>
4	Підтвердження	<p>Процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін. Наприклад, аудитор може шукати прямого підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами. Підтвердження часто застосовуються щодо залишків на рахунках та їх компонентів. Наприклад, аудитор може просити підтвердити умови угод або операції, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами; прохання про підтвердження сформульовано так, аби спитати, чи були внесені зміни до угод, та якщо так, то які саме.</p>
5	Підрахунок	<p>Полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Перерахування можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання та застосування комп'ютеризованих програм для перевірки точності сум у файлі.</p>
6	Повторне виконання	<p>Полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково</p>

1	2	3
		виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням комп'ютеризованих програм, наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.
7	Аналітичні процедури	Складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Характер та визначення часу аудиторських процедур, які слід використати, можуть залежати від того, що деякі облікові дані та інша інформація можуть бути наявними лише в електронній формі або в певні моменти чи періоди часу.

До трьох основних категорій документальних аудиторських доказів, які мають для аудитора різний рівень надійності, відносять: документальні аудиторські докази, які створені і зберігаються у третіх осіб; документальні аудиторські докази, які створені третіми особами і зберігаються на підприємстві; документальні аудиторські докази, які створені і зберігаються на підприємстві.

Для того, щоб отримати аудиторські докази залежно від змісту об'єктів аудиту та умов їх дослідження, використовують загальнонаукові та спеціальні прийоми документального і фактичного контролю.

Основними прийомами фактичного контролю, які застосовуються з метою отримання аудиторських доказів, є: інвентаризація; контрольний замір; експертна оцінка; спостереження на місцях; контрольний запуск сировини і матеріалів на виробництво (табл. 13.2.3).

Під час аудиту для отримання аудиторських доказів широко використовуються такі основні прийоми документального контролю, як зустрічна перевірка документальних даних, техніко-економічні розрахунки, нормативна перевірка (рис. 13.2.2).

Виявлені при цьому відхилення підлягають ретельному вивченню з метою встановлення причин їх виникнення і відповідальних осіб. На основі отриманих даних аудитор дає оцінку виконання показників і розробляє пропозиції, які дозволять попередити в подальшому виникнення відхилень негативного характеру.

Таблиця 13.2.3

Прийоми фактичного контролю для отримання аудиторських доказів

Прийоми	Зміст
1	2
Інвентаризація	Методичний прийом контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності. Під час інвентаризації встановлена наявність (фактична) майна приводиться у відповідність з даними поточного обліку. Документи, які відображають результати інвентаризації, є доказом фактичного стану цінностей на певну дату, підтверженого підписами членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб. Таким чином, у ході інвентаризації аудитор отримує докази стосовно реальності активів і пасивів, які перевіряються.
Контрольні заміри робіт	Прийом фактичного контролю, що застосовується під час перевірки виконаних будівельно-монтажних робіт та проведення фактичного контролю обсягів виробництва, робіт і послуг. За допомогою цього методу аудитор перевіряє правильність звітних даних щодо виконання будівельних, монтажних і ремонтних робіт з метою отримання аудиторського доказу про достовірність відображених в обліку обсягу та вартості робіт.
Експертна оцінка	Застосовується у процесі аудиту для отримання доказу правильності складання проектно-кошторисної та іншої технічної документації або для підтвердження якості готової продукції і виконаних робіт. Для цього залучають спеціаліста необхідної кваліфікації – експерта. Висновок експерта використовується як аудиторський доказ.
Спостереження на місцях	Застосовується аудитором для отримання ряду доказів, наприклад, для підтвердження готовності об'єктів, побудованих за рахунок власних капіталовкладень, до введення їх в експлуатацію; об'єктів основних засобів після ремонту; дотримання інструкцій щодо зберігання, оприбуткування, відпуску і вивозу матеріальних цінностей.
Контрольний аналіз сировини, матеріалів та продуктів переробки	Контрольний аналіз проводиться щодо сировини та матеріалів, які на дату його проведення перебувають у виробництві. Контрольний аналіз сировини, матеріалів та продуктів переробки – перевірка кількісних та якісних показників матеріалів, сировини, продуктів переробки шляхом їх зіставлення із відомостями, заявленими підприємством під час або після оформлення таких сировини, матеріалів, продуктів переробки.

1	2
Контрольний запуск у виробництво сировини та матеріалів	Контрольний запуск проводиться щодо сировини та матеріалів, які перебували у виробництві на дату отримання підприємством наказу відповідного органу або раніше. Контрольний запуск у виробництво сировини та матеріалів – перевірка відомостей, заявлених підприємством під час або після оформлення, шляхом дослідження процесу виробництва однієї одиниці (групи одиниць) або партії (у разі неможливості дослідження одиниці товару) сировини, матеріалів і продуктів переробки з фіксацією кількісних та/або якісних показників, отриманих у результаті такого дослідження.

Всі процедури, що їх виконує аудитор, мають за мету отримання аудиторських доказів відсутності суттєвих викривлень як на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні тверджень. Твердження, що їх використовує аудитор під час розгляду різних типів потенційних викривлень, розділяються на три категорії :

1) твердження щодо класів операцій та подій:

- наявність (occurrence): операції та події, відображені в обліку, дійсно мали місце (відбувалися) та мають відношення до підприємства;
- повнота (completeness): операції та події, які повинні бути відображені в обліку, відображені в обліку;
- точність (accuracy): сума та інші дані, що відносяться до відображених в обліку операцій та подій;
- відсічення (cutoff): операції та події відображені у відповідному звітному періоді;
- класифікація (classification): операції та події відображені на відповідних рахунках.

2) твердження щодо залишків на рахунках:

- існування (existence): активи, зобов'язання та власний капітал існують;
- права та зобов'язання (rights and obligations): підприємство володіє активами або контролює активи та зобов'язання, є боргами підприємства;
- повнота (completeness): всі активи, зобов'язання та власний капітал підприємства, що повинні бути відображені в обліку, відображені в обліку;
- оцінка та розподіл (valuation and allocation): активи, зобов'язання та власний капітал відображені в обліку у відповідній сумі та будь-які коригування (врегулювання) відповідно відображені.

3) твердження щодо подання та розкриття інформації:

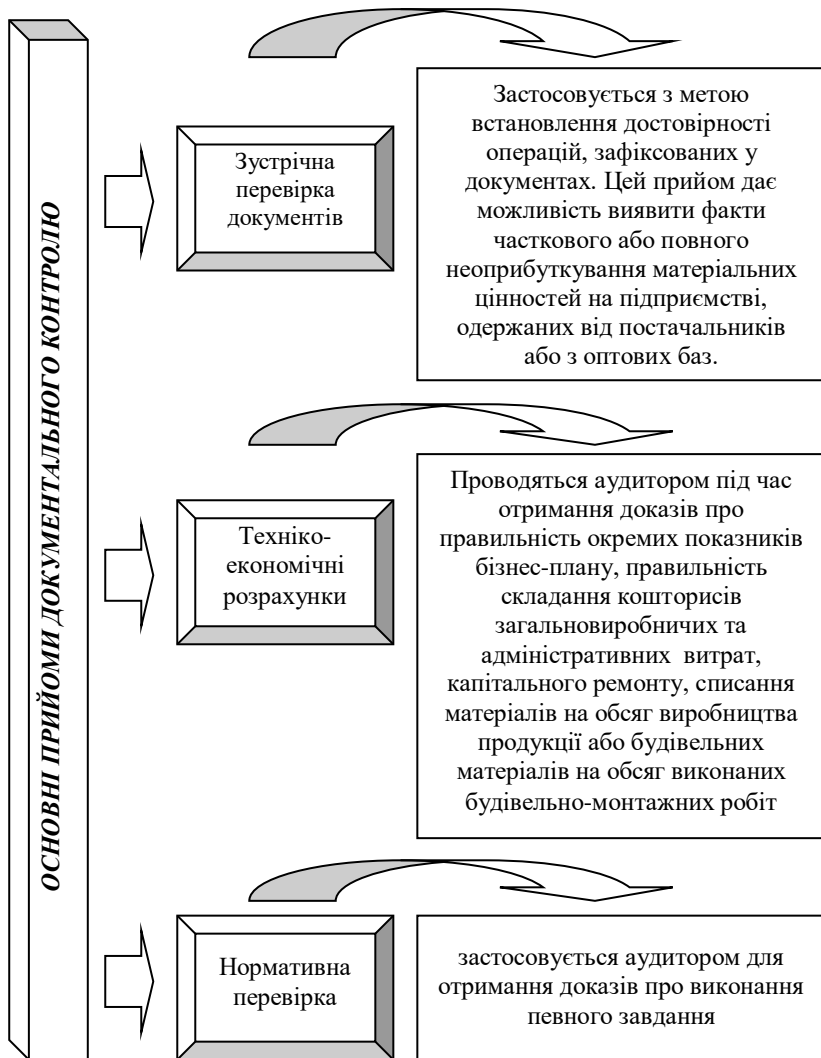


Рис. 13.2.2 Прийоми документального контролю

– наявність права та зобов'язання (occurrence and rights and obligations): операції, події та інші питання, розкриті у фінансовій звітності, дійсно мали місце та мають відношення (належать) до підприємства;

– повнота (completeness): всі розкриття, які повинні бути відображені у фінансовій звітності, відображені у фінансовій звітності;

– класифікація та зрозумілість (classification and understandability): фінансова інформація відповідно представлена та описана, розкриття ясно висловлюються;

– точність та оцінка (accuracy and valuation): фінансова та інша інформація розкрита чесно та у відповідній сумі.

Під час вибору певних процедур аудиту слід звертати увагу на те, до якого твердження будуть отримані відповідні аудиторські докази.

В процесі розробки та виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовується в якості аудиторських доказів.

Певний набір аудиторських процедур може надавати аудиторські докази, доречні для деяких тверджень, але недоречні для інших.

Якщо інформація, що використовується в якості аудиторських доказів, була підготовлена за допомогою експерта від управлінського персоналу, аудитор повинен, наскільки це необхідно, вчинити наступні заходи:

- оцінити компетенцію, здібності та об'єктивність експерта;
- зрозуміти методи роботи експерта;
- оцінити відповідність використання результатів роботи експерта в якості аудиторських доказів для певного твердження.

Для отримання аудиторських доказів щодо формування обґрунтованих висновків аудиту необхідно виконувати різні аудиторські прийоми.

Вирішення найважливіших завдань аудиту лісогосподарських підприємств здійснюється при допомозі проведення аудиторських процедур за наступними напрямками:

1. Оцінювання стану функціонування управлінської системи. Аудит управлінської системи передбачає:

- ✓ оцінювання професійного рівня управлінців підприємства;
- ✓ встановлення рівня організаційної культури управлінців вищої та середньої ланки;
- ✓ оцінювання якості професійного спілкування між управлінцями різних підрозділів підприємства;
- ✓ оцінювання порядку прийняття і реалізації управлінських рішень;
- ✓ оцінювання системи внутрішньої інформації, планування, контролю, аналізу, регулювання та стимулювання;
- ✓ оцінювання використання сучасних методів управління.

2. Вивчення балансової ціни об'єктів обліку підприємства на її відповідність справедливій вартості. Найкращим підтвердженням справедливої вартості є ціна активу, що котирується на ринку.

3. Проведення аналізу структури і динаміки активів та джерел їх формування.

Вивчення структури балансу допомагає встановити, як розподіляються активи підприємства, зокрема необоротні активи, запаси і дебіторська заборгованість, з одного боку, і як розподілені джерела цих активів між довгостроковими, поточними зобов'язаннями і власним капіталом.

4. Оцінки розміру залишків об'єктів активів і пасивів на балансі підприємства.

Розмір залишків об'єктів на балансі підприємства, які утворюються кожною їх складовою частиною, має бути оптимальним при забезпеченні безперервної, безперебійної і ритмічної роботи підприємства, у відповідності з його бізнес-планом. За відповідності складу, структури й наявності об'єктів, визначеному технологічному процесу і обсягам господарської діяльності підприємство отримує максимальний прибуток.

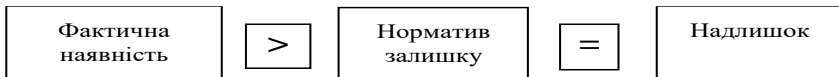
Заниження розміру об'єктів у запасах підприємства може створити перебої у господарській діяльності, призвести до зменшення її обсягів та невиконання договорів з покупцями і відповідно погіршення фінансового результату. Надлишок об'єктів призводить до відволікання ресурсів з господарської діяльності, послаблення режиму економії, додаткових витрат на їх зберігання, природних втрат, псування, використання не за призначенням і, відповідно, погіршення фінансового результату.

Необхідний (оптимальний) розмір залишків запасів об'єктів за окремими видами для забезпечення найбільш ефективної господарської діяльності визначається шляхом їх нормування (розрахунку нормативу).

Отримана загальна сума нормативу залишків об'єктів використовується для оцінки їх фактичної наявності на підприємстві (надлишок, заниження) та прийняття рішень щодо ліквідації наднормативних запасів або поповнення оптимального до залишків рівня.

Надлишок чи заниження фактичної наявності запасів на підприємстві визначається шляхом порівняння даних їх залишків за обліком (інвентаризацією) з розрахованим нормативом.

Надлишок об'єктів створюється у разі перевищення їх фактичних розмірів над нормативними, необхідними для задоволення постійних потреб виробництва в ресурсах.



Заниження об'єктів активів і пасивів означає перевищення їх нормативу над фактичною наявністю, що може бути з вини самого підприємства, постачальників, у результаті зміни умов господарювання та через надзвичайні події.



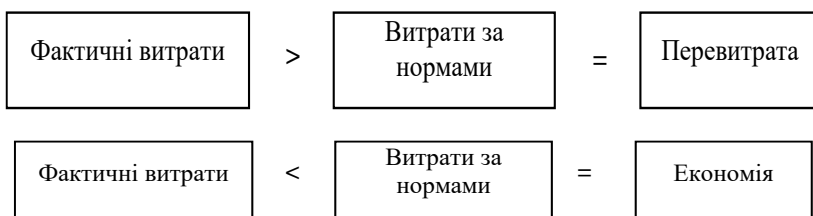
Кожне підприємство повинно контролювати рівень залишків об'єктів з метою можливого зниження витрат на утримання залучених фінансових ресурсів, необхідних для їх формування та зберігання і захисту в процесі господарської діяльності.

Невиправданий надлишок, а також значне зниження залишків створюють ланцюг негативних явищ, що призводить до ускладнень господарської діяльності та погіршення фінансових результатів господарювання.

Але при цьому необхідно вирішити: чи можливо зменшити витрати так, щоб це не відбилося негативно на доходах підприємства; чи можливо скорочення витрат перетворити у збільшення чистого прибутку; чи не нанесуть короткостроковий скорочення витрат непоправної шкоди.

На рівень залишків об'єктів за балансом підприємства впливають: обсяги виробничої програми господарської діяльності; асортимент підприємницької діяльності; ціни на ресурси господарської діяльності і швидкість обертання запасів.

5. Для оцінювання запровадження режиму економії та раціонального використання ресурсів в процесі аудиту фактичні їх витрати у натуральному і вартісному виразі з врахуванням обсягів господарської діяльності і змін в ціні порівнюють з нормативними витратами. При порівнянні фактичних витрат виробничих запасів, робіт, послуг з відповідними нормами визначається ефективність їх використання, яка характеризується поняттями – економія та перевитрата.



Перевитрата означає перевищення фактичних витрат виробничих запасів над витратами, розрахованими за нормами. Економія виникає у разі, якщо фактичні витрати виробничих запасів менші, ніж витрати, розраховані за нормами.

Порівняння витрат можливе за умови тотожних показників обсягів господарської діяльності і цін.

Для аудиту стану використання матеріальних ресурсів

лісгосподарських підприємств, особливо актуальним є нормування витрат паливно-мастильних матеріалів для техніки, що використовується в процесі здійснення лісозаготівельних робіт. Нормативно-правові акти, що регламентують норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу техніки, яка використовується в процесі лісозаготівлі на сьогодні відсутні. Розв'язати цю проблему можна наступним чином:

1) лісгосподарські підприємства у своїй роботі можуть частково використовувати наявні норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожно-будівельних та спеціальних машин відповідно до діючих наказів Держбуду та Укравтодору;

2) використати наявні науково-методичні та науково-практичні збірники норм НДІ «Укראгропромпродуктивність». Розроблені норми мають силу лише для конкретного підприємства. Запозичити їх у підприємств, що вже отримали їх на замовлення на аналогічну техніку і роботи не можна;

3) замовити розробку індивідуальних базових норм витрачання паливно-мастильних матеріалів на роботу техніки в НДІ «Укראгропромпродуктивність»;

4) самостійно розробити індивідуальні норми витрат для кожного виду техніки, що використовується, за допомогою хронометражних спостережень.

Незалежно від походження норм витрат (взяті з наявних нормативів, методичних збірників чи розроблені на замовлення або самостійно підприємством), факт їх застосування слід оформити окремим розпорядчим документом підприємства.

Щодо застосування норм витрат зазначених в технічній документації на техніку, то це не передбачено нормативними документами, а заявлені виробником дані отримано під час сертифікаційних випробувань, що проводяться за умов, яких зазвичай не дотримується підприємство в повсякденній експлуатації.

Для відображення фактичних обсягів використання палива при роботі техніки доцільно запроваджувати систему контролю GPS/GPRS. Ця система містить три складові:

- GPS-трекер. Це технічний пристрій, який встановлюється на транспортний засіб і відстежує його рух: місце перебування в кожний конкретний момент часу на карті, маршрут руху, стоянки, пробіг, визначає швидкість руху, час у дорозі тощо;

- датчик палива. Це також технічний пристрій, який встановлюється у паливний бак транспортного засобу й вимірює рівень пального;

- комп'ютерна програма, встановлена на комп'ютері підприємства. Програма обробляє інформацію, отриману від GPS-трекера і датчика палива. За допомогою програми на екрані монітора можна, зокрема, побачити на карті різноманітні аспекти роботи транспортних засобів –

маршрут, зупинки, витрати палива тощо. За допомогою програми формуються різноманітні звіти – про залишки палива в баках на початок, кінець певного періоду (приміром, дня, місяця тощо), про витрати палива, про маршрут руху тощо.

Але слід мати на увазі, що точність вимірювання руху пального датчиком становить $\pm 2\%$. А, приміром, паливно-роздавальної колонки на АЗС – $\pm 0,25\%$. Отже, датчик пального є індикативним пристроєм (показує орієнтовні показники), а колонка – метрологічним (показує точні дані з допустимою похибкою). Тобто, якщо, наприклад, за даними колонки в бак техніки заправили 250 л, то система GPS/GPRS може показати від 245 л до 255 л. Щоб урахувати всі відхилення, кількість пального, яку слід списати на витрати, визначають так: залишок на кінець попереднього дня за даними системи GPS плюс кількість заправленого пального за даними колонки АЗС мінус залишок на кінець дня за даними системи GPS.

Зрозуміло, що така система, хоч і має деяку похибку з технічної точки зору, значно ефективніша з позиції контролю за фактичними витратами пального, ніж робота з його нормування.

При застосуванні GPS-контролю за витратами палива може виникати необхідність нормування робіт з виконання технологічних процесів та порівнювати їх з фактичними діями виконавців в умовах реальної господарської діяльності. Якщо працівник при виконанні технологічного процесу поліпшує його не погіршуючи кінцевого результату за рахунок застосування інноваційних підходів і це призводить до зменшення витрат, він має право на матеріальне заохочення за економію ресурсів. Тому, на лісогосподарських підприємствах завжди доцільно мати нормативне господарство щодо системи бажаних розмірів показників господарських операцій та використовувати їх в процесі аудиту результатів господарювання.

6. Визначення рівня самостійності підприємства і можливих ризиків при здійсненні господарської діяльності.

З позиції підприємства, формування фінансових ресурсів за рахунок власних джерел є менш ризиковим порівняно з позиковими, і навпаки, для тих, хто їх формує, перебувати в статусі кредитора є менш ризиковим, ніж на правах власника.

Співвідношення між обсягами власних і позикових фінансових ресурсів характеризує один із найважливіших напрямів оцінки фінансової стійкості підприємства. При цьому діяльність підприємства потребує дослідження вертикальної структури джерел формування фінансових ресурсів і динаміку їх розвитку. Прив'язка до активів, тобто напрямів використання фінансових ресурсів підприємства, в даному разі не здійснюється.

Оптимізація вертикальної структури вимагає дотримуватися певного співвідношення між власними і залученими фінансовими ресурсами підприємства. Результати аналізу структури і динаміки використовуються

під час прийняття рішень щодо формування фінансових ресурсів підприємства, зокрема при оцінці інвестиційної привабливості та кредитоспроможності.

Залучення того чи іншого джерела формування капіталу з метою розміщення його в активах пов'язано з певними витратами щодо виплати дивідендів, процентів та інших зобов'язань. Сума витрат являє собою величину зобов'язань, що бере на себе підприємство за використання фінансових ресурсів.

Загальна вартість залучення фінансових ресурсів у господарську діяльність визначається, виходячи з інвестиційної політики підприємства щодо формування власного і позиченого капіталу.

За допомогою абсолютного і відносного порівняння активів як платіжних засобів з фінансовими ресурсами (зобов'язаннями), за рахунок яких відбулося їх формування здійснюється аудит платоспроможності підприємства.

Формування максимального економічного потенціалу передбачає не тільки повне використання ресурсів і наявність попиту, а й досягнення ефективності при створенні об'єктів діяльності підприємств. Іншими словами підприємство має використовувати ресурси найекономічніше і забезпечувати оптимальне співвідношення витрат і доходів.

Значний вплив на економічний потенціал справляє сприятлива зовнішня і внутрішня політика.

7. Оцінювання типу економічного відтворення господарської діяльності підприємства: звужене, просте, розширене (рис. 13.2.3).

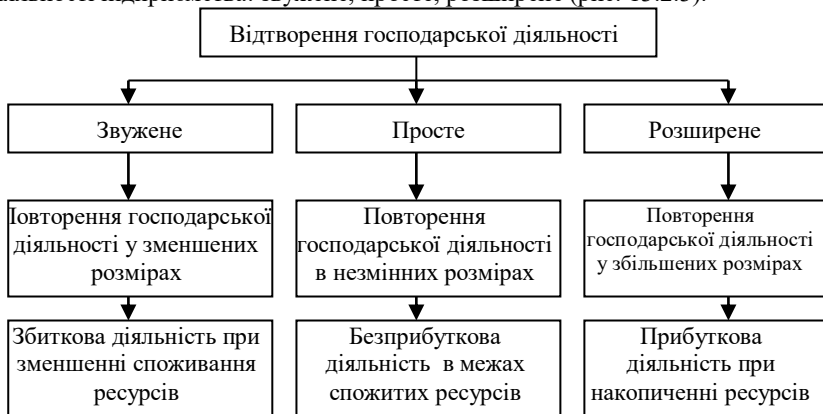


Рис. 13.2.3. Види відтворення господарської діяльності лісогосподарських підприємств

Розширене відтворення господарської діяльності може відбуватися за двома типами зростання: екстенсивний або інтенсивний.

Екстенсивний тип зростання економічного потенціалу – це

нарощування ресурсів і обсягів господарювання на основі збільшення кількості факторів за попереднього рівня технологій. Інакше кажучи, ресурсний і господарський потенціал зростає за рахунок зростання величини факторів при незмінному рівні продуктивності.

Інтенсивний тип зростання економічного потенціалу – це збільшення ресурсів і обсягів господарювання на основі інноваційної діяльності – підвищення кваліфікації персоналу, поліпшення використання майнових об’єктів, застосування принципово нових машин і механізмів, кращої організації господарської діяльності. За цього типу зростання підвищується продуктивність ресурсів і ефективність господарювання.

У реальній дійсності обидва типи зростання економічного потенціалу співіснують, але здебільшого переважає один із них. Тому, в аналітичних дослідженнях в процесі аудиту здійснюють висновок про переважно екстенсивний або переважно інтенсивний тип зростання економічного потенціалу.

Проблема ефективності формування економічного потенціалу лісогосподарського підприємства має два аспекти – цільовий (задоволення потреб) і ресурсний (використання обмежених ресурсів). Цільовий і ресурсний аспекти ефективності тісно взаємопов’язані (рис. 13.2.4).



Рис. 13.2.4. Показники формування і використання економічного потенціалу підприємства

Інтенсифікація господарської діяльності може бути оцінена, як матеріалозберігаюча, фондозберігаюча, трудозберігаюча або за їх сукупністю.

Цільова ефективність є якісною характеристикою економічного потенціалу з точки зору рівня розвитку і ступеня задоволення потреб – та змінюється пропорційно ресурсній ефективності, а також обсягу і якості використаних ресурсів.

Для оцінки ефективності використання державної і комунальної власності лісгосподарськими підприємствами повинні застосовуватися два підходи:

1) економічний (або комерційний), який оцінює ефективність управлінських рішень і, з точки зору, економічної доцільності за показниками елементів доданої вартості;

2) соціальний, що дозволяє оцінити ефективність управлінських рішень з точки зору соціальної корисності для територіальних громад де вирішуються завдання, що не створюють прибутку.

8. Оцінювання саморозвитку підприємства за співвідношеннями темпів зміни основних показників, яке в аналітичних дослідженнях дістало назву – золоте правило економіки підприємства. «Золоте правило економіки» характеризує процес розвитку підприємства за співвідношеннями темпів зростання його майнових ресурсів і результатів господарювання.

«Золоте правило економіки» можна відобразити формулою:

$$100\% < TЗ(СА) < TЗ(ЧА) < TЗ(ЧД) < TЗ(ДВ) < TЗ(ЧП),$$

де $TЗ(СА)$, $TЗ(ЧА)$, $TЗ(ЧД)$, $TЗ(ДВ)$, $TЗ(ЧП)$ – ланцюговий темп зростання, відповідно, середньорічної вартості активів і чистих активів та річних обсягів чистого доходу (виручки) від реалізації товарів, робіт, послуг, доданої вартості і чистого прибутку підприємства.

Перша нерівність ($100\% < TЗ(СА)$) означає, що економічний потенціал підприємства зростає, тобто розширюються масштаби його діяльності.

Друга нерівність ($TЗ(СА) < TЗ(ЧА)$) означає, що поряд із загальною сумою авансованого капіталу в активи відбувається збільшення чистих активів (власного капіталу) підприємства, тобто підтримується або зростає фінансова автономія підприємств і його фінансова стійкість.

Третя нерівність ($TЗ(ЧА) < TЗ(ЧД)$) вказує на те, що в порівнянні із збільшенням економічного потенціалу обсяг реалізації підвищується більш високими темпами, тобто ресурси підприємства використовуються більш ефективно, підвищується віддача з кожної грошової одиниці власних або залучених активів вкладених в господарську діяльність.

Четверта нерівність ($TЗ(ЧД) < TЗ(ДВ)$) свідчить, що зростають темпи поліпшення якості чистого доходу за рівнем в його структурі доданої вартості, тобто коштів які формують вартість робочої сили, податкові платежі, відтворення необоротних активів і створюють чистий прибуток.

Із п'ятої нерівності ($TЗ(ДВ) < TЗ(ЧП)$) видно, що чистий прибуток зростає випереджальними темпами порівняно з іншими складовими доданою вартості, що свідчить про зростання якості чистого доходу для власників підприємства.

Наочно «золоте правило економіки» розвитку підприємства зображено на рис. 13.2.5.

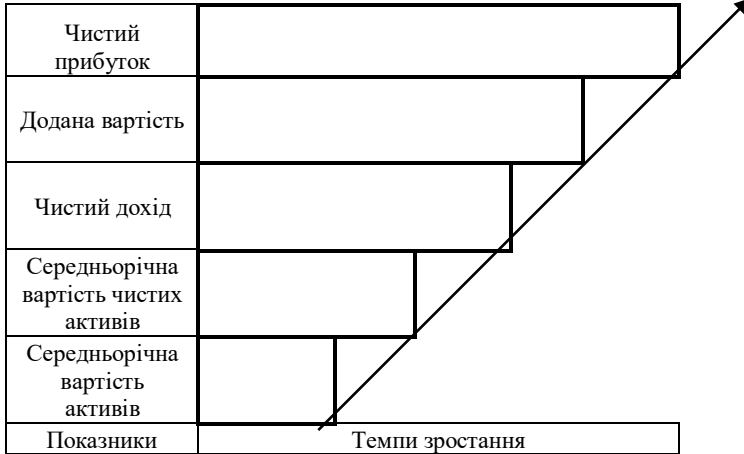


Рис. 13.2.5. Зображення темпів зміни показників «золотого правила економіки» розвитку підприємства

9. Вивчення доцільності прийняття управлінських рішень «продавати чи обробляти далі» щодо виконання в лісогосподарських підприємствах процесів заготівлі лісоматеріалів, їх переробки і обробки.

Результатом процесу виробництва у лісогосподарських підприємствах є одержання продукції декількох видів, які одержують в різних технологічних процесах із спільної деревної сировини. Момент у виробничому процесі коли спільні продукти можуть бути ідентифіковані як окремі називається точкою розділення.

У разі виробництва спільної продукції підприємство має прийняти рішення чи повинен спільний продукт бути проданим у точці розділення або має продовжувати використовуватися в процесі власного виробництва. Розглянемо виробництво спільних продуктів на прикладі лісогосподарського підприємства (рис. 13.2.6).

Припустимо, що лісогосподарське підприємство здійснює заготівлю лісоматеріалів і має можливість продавати їх безпосередньо покупцям та/або виробляти пилопродукцію, яку реалізовувати та/або виготовляти вироби від її деревообробки. При цьому необхідно визначити які будуть витрати та вигоди розділення продукції (табл. 13.2.4).

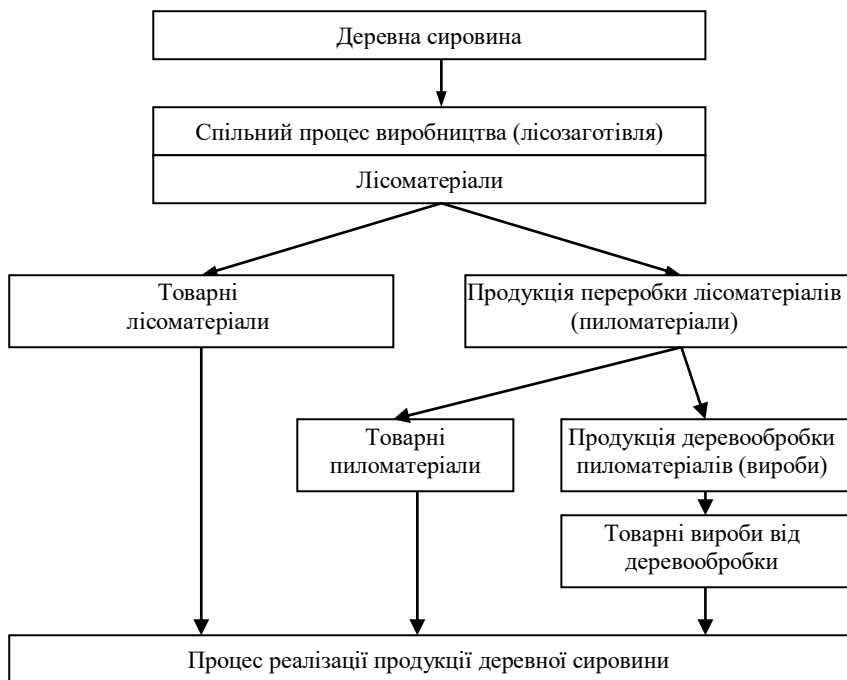


Рис. 13.2.6. Загальна схема виробничого процесу лісогосподарського підприємства

Таблиця 13.2.4

Витрати і доходи від спільної продукції деревинної сировини за точками її розділення в розрахунку з 1 м³ лісоматеріалу

грн.

Показники	Спільні продукти деревинної сировини		
	лісоматеріал	пиломатеріал	вироби деревообробки
1	2	3	4
1. Витрати господарської діяльності на:			
а) лісозаготівлю	500	500	500
б) переробку		300	300
в) деревообробку			500
2. Витрати відокремленого виробництва		300	500
3. Спільні витрати	500	300	800
4. Загалом витрат	500	800	1300

продовження табл. 13.2.4

1	2	3	4
5. Вартість продажу (дохід) в точці розділення	900	1300	1900
6. Додатковий дохід від подальшого виробництва		400	1000
7. Додаткові витрати від подальшого виробництва		300	500
8. Прибуток	400	500	600
9. Додатковий прибуток		100	200

За даними таблиці 13.2.4 зрозуміло, що лісогосподарському підприємству найбільш вигідно виробляти і продавати вироби деревообробки, які йому можуть принести 600 грн. прибутку з кожного м³ лісоматеріалу, а також додаткову додану вартість в процесі виготовлення продукції.

Господарська діяльність лісогосподарських підприємств може передбачати використання бюджетних коштів на розвиток лісового господарства.

Під час аудиту розробки і реалізації бюджетних програм щодо розвитку лісогосподарської галузі необхідно чітко усвідомлювати, яким чином вимірювати їх результати. Саме для вимірювання цих результатів формується система показників, які повинні бути своєрідним індикатором, що всебічно ілюструє успішність виконання програм. Аби задовольняти принцип повної вимірності бюджетних програм, результативні показники обов'язково мають бути вимірюваними і підлягати кількісному визначенню та відповідати таким критеріям, як: реалістичність, актуальність і суспільна значимість.

Реалістичність – результативні показники визначаються з урахуванням показників поточного стану та існуючих потреб економіки і суспільства, показників, визначених прогностичними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини фінансування – з іншого.

Актуальність – результативні показники узгоджуються із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями, показниками результату їх діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату.

Суспільна значимість – результативні показники висвітлюють ефект, який отримують економіка та суспільство завдяки діяльності, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток, ефективність надання послуг.

Результативні показники поділяються на такі групи: показники затрат, показники продукту, показники ефективності та показники якості.

Показники затрат визначають обсяги та структуру ресурсів і витрат, які забезпечують виконання бюджетної програми.

Показники продукту характеризують результати діяльності за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми і можуть відображати обсяг реалізованої продукції, наданих послуг чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано послуги.

Показники ефективності характеризують економність при витрачанні бюджетних коштів, ефективність надання послуг, співвідношення між одержаним продуктом і витраченими ресурсами та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсу.

Показники якості характеризують динаміку досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми, відповідність створеного продукту установленим стандартам (нормативам), рівень реалізації інвестиційних проектів, виконання робіт, ступінь готовності об'єктів будівництва, якість створеного продукту; рівень задоволення користувачів послуг відповідно до їх призначення, рівень забезпечення послугами осіб, які мають на них право; висвітлюють послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій в економіці, користь для суспільства від реалізації бюджетної програми.

Для більшого розуміння розглянемо ці показники у таблиці 13.2.5.

Таблиця 13.2.5

Характеристика показників результативності виконання
бюджетних програм

Назва показника	Характерна ознака	Співвідношення з фактором праці	Види показників
1	2	3	4
Затрат	Хто виробляє послугу? Чим виробляємо послугу?	Засіб надання послуги (матеріальні та людські засоби праці)	Абсолютні
Продукту	На кого (на що) ми докладаємо зусиль? На кого (на що) ми діємо у процесі надання послуг?	Об'єкт надання послуги (предмет праці)	Абсолютні
Ефективності	Скільки коштує одиниця продукту в грошовому виразі? Яка частка показника затрат припадає на одиницю продукту?	Продуктивність послуги (продуктивність праці)	Відносні
Якості	Що досягнуто в результаті виконання програми?	Результат надання послуги (результат праці)	Відносні

Фінансовий контроль виконання бюджетних програм може здійснюватися у п'ятьох основних формах:

- моніторинг господарської діяльності з виконанням бюджетних програм;
- камеральна перевірка звітної інформації про виконання бюджетних програм;
- виїзна перевірка законності використання бюджетних коштів;
- аудит достовірності звітних показників щодо здійсненої господарської діяльності з виконання бюджетних програм;
- аудит ефективності виконання бюджетних програм.

Структура аудиторського звіту лісгосподарського підприємства:

1. Загальні організаційні питання (мета, період, підстава проведення, склад фахівців)
2. Інформація про об'єкт аудиту (порядок створення, мета, напрями діяльності, система управління, структура, попередні заходи контролю на підприємстві)
3. Аналіз фінансово-господарської діяльності (показники фінансової звітності, виконання фінансових планів, загальна оцінка ефективності управління)
4. Результати дослідження
5. Внутрішній контроль
6. Висновки (зовнішні та внутрішні фактори ризику)
7. Рекомендації
8. Джерела інформації
9. Протокол узгодження звіту
10. Коментарі до протоколу узгодження звіту
11. Додатки

13.3. Організація внутрішнього аудиту в лісгосподарських підприємствах

Внутрішній аудит у сучасних умовах відіграє важливу роль у досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності та ефективне управління підприємством.

Внутрішній аудит – це незалежна діяльність на підприємстві уповноваженого окремого структурного підрозділу та/або інших структурних підрозділів з наданими їм повноваженнями (або уповноваженої особи/уповноважених осіб) регламентована відповідними нормативними документами, метою якої є отримання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, сприяння ефективному виконанню завдань та досягнень цілей

підприємства.

Внутрішній аудит як функція невід'ємна частина загальної системи управління дає змогу вчасно виявити й усунути ті умови та чинники, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети, скоригувати діяльність підприємства й окремих його складових, встановити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставлених цілей і підвищенню результативності діяльності підприємства.

Об'єктом внутрішнього аудиту є суб'єкт господарювання та його окремі структурні елементи, зокрема, ресурси та господарські процеси, що здійснюються на підприємстві.

Предметом внутрішнього аудиту є система управління підприємством, відповідність діяльності чинним правовим актам, внутрішнім розпорядженням, система бухгалтерського обліку, та внутрішнього контролю, стан використання та збереження майна підприємства, ступінь забезпеченості ресурсами та раціональність їх використання, а також окремі бізнес-процеси. Внутрішній аудит являє собою комплекс дій, правил та заходів, запроваджених на підприємстві, що постійно застосовуються в його діяльності з метою забезпечення впевненості в досягненні загальних цілей:

- результативності діяльності, економності та ефективності використання ресурсів;
- відповідності чинним законам, іншим нормативно-правовим і регулюючим актам, політиці бізнес-плану та процедурам господарювання;
- незалежності та надійності інформації системи рахунків бухгалтерського обліку та оподаткування для потреб управління;
- захисту активів від втрат, зокрема тих, які виникли через зловживання, неврегульованість чи корупцію.

Внутрішній контроль є постійним управлінським процесом, що охоплює всі операції кожної структурної одиниці підприємства, забезпечуючи визначення і аналіз ризиків його діяльності з метою їх попередження чи обмеження.

Сутність внутрішнього аудиту відображається в його функціях. Розглянемо основні з них:

- консультативна – надання поточних консультацій працівникам підрозділів;
- інформаційна – інформування власників та керівництва підприємства про результати перевірок, виявлені факти порушення вимог законодавства або внутрішніх правил;
- захисна – заходи, спрямовані на збереження активів підприємства від потенційних крадіжок та фактів шахрайства, неефективного управління бізнесом;
- аналітична – експертна оцінка та аналіз ефективності важливих аспектів (операцій) господарської діяльності;

- прогнозна – підготовка інформації для стратегічного бюджетування та прогнозування;

- контрольна – визначення адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінка ефективності обліку і управління в процесі перевірок, оцінювання та моніторингу;

- координаційна – планування роботи внутрішнього аудитора, виходячи з потреб акціонерів, інвесторів, правління підприємства та раціонального використання можливостей підрозділу.

Внутрішній аудит відповідає за:

- збереження активів і ефективність їх використання;

- адекватність і ефективність управлінських рішень;

- ефективність роботи співробітників технічних та інформаційних систем;

- дотримання законів та норм, попередження і виявлення фактів їх порушення;

- достатність, точність, релевантність інформації, що створюється і передається для прийняття управлінських рішень;

- збереження комерційної таємниці.

Відповідно, серед завдань внутрішнього аудиту виділяють:

- перевірку системи економічних регламентів і регуляторів на предмет достатності та відповідності чинним правовим актам і статуту;

- перевірку правильності складання та умов виконання господарських договорів;

- експертизу бухгалтерських балансів і звітів, правильності організації, методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;

- перевірку: наявності, стану, правильності оцінки майна; ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів; дотримання чинного порядку встановлення та застосування цін, тарифів; розрахунково- платіжної дисципліни; своєчасності сплати до бюджету податків і платежів до позабюджетних фондів;

- експертизу достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення доходів, точності визнання фінансових результатів, раціонального використання прибутку;

- консультування засновників, керівників підрозділів, спеціалістів і працівників апарату управління з економічних та юридичних питань;

- розробку та надання обґрунтованих пропозицій щодо покращання організації системи контролю, бухгалтерського обліку і розрахункової дисципліни, підвищення ефективності програм розвитку, зміни структури виробництва та видів діяльності;

- організацію підготовки до перевірки (експертизи) зовнішнього аудиту, податкової служби та інших органів зовнішнього контролю.

Внутрішній аудит на підприємстві запроваджується виходячи з його цілей:

1) удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання;

2) удосконалення організації діяльності підприємства;

3) запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін усередині підприємства;

4) допомога управлінському персоналу в підвищенні ефективності виконання його функцій;

5) забезпечення задоволення потреб органів управління в частині надання контрольної інформації з різних питань тощо;

6) завдання діагностики стану економічної безпеки та визначення можливого рівня банкрутства підприємства.

Організація внутрішнього аудиту на підприємстві – досить складний процес, який потребує вирішення низки проблем методологічного й організаційно-технічного характеру. Під час організації внутрішнього аудиту необхідно дотримуватись принципів:

- законності – дотримання вимог законодавства;
- оперативності (для здійснення прибуткової господарської діяльності підприємства слід проводити її аналіз для надання актуальної інформації щодо її результатів);

- комплексності (перевірку певного підрозділу необхідно проводити таким чином, щоб охопити всі об'єкти, які її стосуються);

- обачливості (при здійсненні перевірки службі внутрішнього аудиту необхідно враховувати те, що певні показники діяльності підприємства можуть бути викривлені);

- запобігливості (здійснення перевірки передбачає виявлення проблемних моментів у діяльності підрозділу та пошук можливих шляхів їх вирішення);

- об'єктивності – отримання повної та достовірної інформації що ґрунтується на документальних та фактичних даних і виключає вплив суб'єктивних факторів;

- превентивності – завчасне здійснення заходів контролю для запобігання виникненню відхилень від встановлених норм;

- відповідальності та розподілу повноважень – розподіл обов'язків між працівниками об'єкта аудиту та встановлення меж їх відповідальності у рамках функціональних повноважень в процесі прийняття рішень або виконання інших дій;

- однаковості: кожна аудиторська перевірка здійснюється за однією, офіційно встановленою процедурою. Це забезпечує її впорядкованість, однозначність та порівняння;

- системності: планування та проведення аудиторських перевірок за різними процесами здійснюється з урахуванням установленого їх структурного взаємозв'язку;

- документального оформлення: проведення кожної аудиторської

перевірки певним чином документально оформляється, для того щоб забезпечити зберігання і порівняння інформації про фактичний стан об'єкта;

- попередження: кожна аудиторська перевірка планується, і персонал підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, попереджається завчасно про цілі, ділянки, терміни і методи проведення аудиторської перевірки з тим, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри і виключити можливість ухилення персоналу від надання і демонстрації всіх даних, які вимагаються;

- регулярності: аудиторські перевірки проводяться з певною періодичністю з тим, щоб усі процеси системи і всі підрозділи організації були об'єктом постійного аналізу та оцінювання з боку керівництва організації;

- незалежності: особи, що проводять аудиторські перевірки, не несуть прямої відповідальності за діяльність, що перевіряється, і не повинні залежати від керівництва підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, з тим, щоб виключити можливість необ'єктивних і упереджених висновків аудиторських перевірок;

- відкритості: результати кожної аудиторської перевірки носять відкритий характер, тобто є доступними для ознайомлення будь-яким працівником перевіреного підрозділу.

Дотримання зазначених принципів є фундаментальною основою побудови ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємстві.

Організація внутрішнього аудиту здійснюється на взаємопов'язаних елементах, які стосуються всіх структурних підрозділів, дій і процесів підприємства, зокрема:

- ✓ внутрішнє середовище (середовище контролю);
- ✓ управління ризиками;
- ✓ заходи контролю;
- ✓ моніторинг;
- ✓ інформація та комунікація.

Внутрішнє середовище (середовище контролю) – це існуючі на підприємстві процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами тощо, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за підприємством функцій та завдань з метою досягнення визначеної мети та цілей.

Внутрішнє середовище (середовище контролю) є основою для усіх інших елементів внутрішнього контролю та містить такі аспекти:

- а) особисту і професійну чесність, а також етичні цінності керівництва усіх рівнів та працівників, що визначаються внутрішніми документами, які регулюють питання поведінки та етики взаємовідносин (Кодекси етики);

- б) організаційну структуру, яка визначається у внутрішніх документах

підприємства про його структуру; розподіл функціональних обов'язків між керівником підприємства та його заступниками; положення про структурні підрозділи; посадові інструкції працівників; перелік функцій і виконавців та співвиконавців, відповідальних за їх виконання тощо;

в) принципи і правила управління людськими ресурсами та компетентністю персоналу, які визначаються у внутрішніх документах підприємства, що регулюють питання роботи із персоналом, його навчання та підвищення кваліфікації, оцінки, заохочення і просування по службі, здійснення добору кадрів з відповідною освітою та досвідом, підтримки та підвищення фахових знань та навичок персоналу тощо.

Діяльність з управління ризиками на підприємстві полягає у ідентифікації, оцінці та визначенні способів реагування на ризики і заходів контролю з метою запобігання або зменшення їх негативного впливу на досягнення підприємством мети та стратегічних цілей.

Ідентифікація ризиків передбачає:

а) визначення та класифікацію ризиків за категоріями та видами.

За категоріями ризики можуть бути зовнішні (ймовірність виникнення ризиків не пов'язана з виконанням підприємством відповідних функцій та завдань) та внутрішні (ймовірність виникнення ризиків безпосередньо пов'язана з виконанням підприємством покладених на нього функцій та завдань).

За видами ризики можуть бути нормативно-правові (відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань); операційно-технологічні (порушення визначеного порядку виконання функцій та завдань); програмно-технічні (відсутність необхідних технічних засобів, прикладного програмного забезпечення або змін до нього); кадрові (неналежна професійна підготовка працівників підприємства та неналежне виконання ними посадових інструкцій); фінансово-господарські (неналежне ресурсне, матеріальне забезпечення) тощо;

б) систематичний перегляд ідентифікованих ризиків з метою виявлення нових та таких, що зазнали змін.

При перегляді ризиків враховуються зміни у економічному та нормативно-правовому середовищі, внутрішніх та зовнішніх умовах функціонування підприємства, а також відповідно до нових або переглянутих завдань діяльності.

Ідентифікація ризиків може здійснюватися із застосуванням методів визначення ризиків на рівні підприємства (метод «згори донизу») та на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори»).

Визначення ризиків на рівні підприємства (метод «згори донизу») здійснюється створеною за рішенням керівника підприємства робочою групою з метою визначення вразливих до ризиків сфер діяльності, окремих функцій та завдань підприємства шляхом співбесід, заповнення опитувальників основними відповідальними працівниками на всіх рівнях

діяльності підприємства.

Визначення ризиків на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори») здійснюється у кожному структурному підрозділі підприємства його керівниками та працівниками в ході виконуваних ними функцій та завдань та визначення пов'язаних з ними ризиків.

Оцінка ризиків може здійснюватися за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків та суттєвості їх впливу на здатність підприємства виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення нею мети та стратегічних цілей.

Відповідно до критеріїв ймовірності виникнення та суттєвості їх впливу ризикам присвоюються значення «високий», «середній», «низький».

Керівництво підприємства насамперед інформується щодо сфер його діяльності з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу (пріоритетні/ключові) для прийняття рішення щодо вжиття заходів контролю з метою попередження чи обмеження таких ризиків.

Стосовно ризиків із меншими значеннями рішення щодо способів реагування та вжиття заходів можуть прийматися керівниками структурних підрозділів підприємства в межах їх повноважень та компетенції з подальшим інформуванням керівництва підприємства про прийняті рішення у разі потреби.

Визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики полягає у прийнятті рішення керівництвом підприємства щодо зменшення, прийняття, розділення чи уникнення ризику.

Рішення щодо реагування на ризики приймаються разом із визначенням допустимого рівня ризику, який підприємство може прийняти, не вживаючи заходів контролю. Визначення допустимого рівня ризику є суб'єктивним процесом, однак залишається важливим аспектом управління ризиками.

При прийнятті рішення щодо способу реагування на ризик керівництво має звертає увагу на:

- оцінку ймовірності та впливу ризику;
- витрати, пов'язані з реагуванням на ризик, порівняно з отриманою вигодою від його зменшення;
- чи не створює обраний спосіб реагування на ризик додаткових ризиків.

При організації внутрішнього аудиту керівник підприємства може визначати відповідальних керівників структурних підрозділів та/або працівників за забезпечення:

- документування ризиків та способів реагування на них;
- впровадження на практиці ефективних способів реагування на ризики;

- перегляд на регулярній основі оцінки ризиків і врахування відповідних змін та обставин.

Заходами контролю на підприємстві є сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей підприємства.

Заходи контролю здійснюються на всіх рівнях діяльності установи та щодо усіх функцій і завдань та включають відповідні правила та процедури, найбільш типовими серед яких є:

- авторизація та підтвердження здійснюється шляхом отримання дозволу відповідальних осіб на виконання операцій через процедуру візування, погодження та затвердження;

- розподіл обов'язків та повноважень, ротація персоналу, що зменшує кількість ризиків помилок чи втрат;

- контроль за доступом до ресурсів та облікових записів, а також закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів, що зменшує ризик їх втрати чи неправильного використання (наприклад, укладання договорів про матеріальну відповідальність, видача довіреностей, встановлення режимів доступу до інформаційних ресурсів тощо);

- контроль за достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до та після їх проведення, звірка облікових даних з фактичними (наприклад, порівняння кількості поставлених ресурсів з кількістю ресурсів, що було фактично замовлено);

- оцінка загальних результатів діяльності підприємства, окремих функцій та завдань шляхом оцінювання їх ходу та результатів на предмет ефективності та результативності, відповідності нормативно-правовим актам та внутрішнім регламентам, правилам та процедурам підприємства;

- систематичний перегляд роботи кожного працівника підприємства (нагляд);

- інші правила та процедури, в тому числі визначені регламентом підприємства, внутрішніми документами про систему контролю за виконанням документів, правила внутрішнього трудового розпорядку працівників підприємства тощо.

Моніторинг внутрішнього контролю на підприємстві полягає у здійсненні постійного моніторингу та періодичної оцінки.

Постійний моніторинг здійснюється у ході щоденної/поточної діяльності підприємства та передбачає управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів та працівників підприємства при виконанні ними своїх обов'язків з метою визначення та коригування відхилень.

Періодична оцінка передбачає проведення оцінки виконання окремих функцій, завдань на періодичній основі та здійснюються працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом

внутрішнього аудиту підприємства для більш об'єктивного аналізу результативності системи внутрішнього контролю.

Інформаційний та комунікаційний обмін на підприємстві передбачає збір, документування, передачу інформації та користування нею керівництвом та працівниками підприємства для належного виконання і оцінювання функцій та завдань.

Ефективна система інформаційного та комунікаційного обміну передбачає надання повної, своєчасної та достовірної інформації:

- ✓ керівництву підприємства всіх рівнів щодо виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінки ризиків, стану реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результатів, впровадження рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів та обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів зовнішніх контролюючих органів, для прийняття ним відповідних управлінських рішень;

- ✓ працівникам підприємства для належного забезпечення реалізації ними завдань та функцій, покладених на структурні підрозділи підприємства.

Систему інформаційного та комунікаційного обміну на підприємстві формують порядки обміну інформацією, що містять процедури, форми, обсяги, терміни, перелік надавачів та отримувачів інформації; графіки документообігу; графіки складання і подання звітності; схеми інформаційних потоків; комп'ютеризовані інформаційно-аналітичні системи тощо.

Важливим питанням організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту на підприємстві є застосування відповідної організаційної форми.

Найбільш прийнятні для лісогосподарських підприємств наступні форми організації внутрішнього аудиту:

- створення відділу (служби) внутрішнього аудиту як окремого структурного підрозділу суб'єкта господарювання підпорядкованого власнику (керівнику) підприємства;

- виділення окремих фахівців наділених правами контролю в складі відділів бюджетування або бухгалтерії;

- застосування косорингу – поділ функцій між відповідальними службами підприємства і зовнішньою спеціалізованою організацією, яка залучається на стадії постановки служби внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі функціонування служби внутрішнього контролю;

- прийняття на роботу вузькоспеціалізованого фахівця з правом підпорядкування йому всіх служб підприємства що виконують окремі функції в сфері організації і контролю;

- укладання угоди на надання послуг із питань, що стосуються внутрішнього аудиту з незалежними зовнішніми фахівцями на умовах

аутсорсингу.

Питання про форму організації внутрішнього аудиту на конкретному підприємстві має вирішуватися власником або керівником залежно від мети і завдань, поставлених перед цією службою. У будь-якому разі служба внутрішнього аудиту має бути укомплектована кваліфікованими кадрами, які зможуть виконувати покладені на них функціональні обов'язки. Набагато важливіше місце внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства, оскільки від цього значною мірою залежить ступінь об'єктивності результатів її діяльності. Основна ознака, за якою внутрішній аудит відрізняють від зовнішнього, полягає в тому, що він залежний, тобто підпорядкований керівництву підприємства, де він провадиться. Проте об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується ступенем його незалежності в організаційній структурі управління підприємством.

Результатом контролю за діяльністю окремих структур є складання аудиторського висновку, виявлення відповідності бухгалтерської звітності цих структур і всієї організації загалом даним бухгалтерського обліку.

Фахівці з внутрішнього аудиту провадять свою діяльність у тісному контакті з керівництвом підприємства, спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів. Отже, ці посадові особи безпосередньо беруть участь у процесі аудиторської перевірки, застосовують у своїй діяльності його результати, використовують консультації. Без їх активної участі ефективність внутрішнього аудиту буде мінімальною.

Робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві організовується відповідно до календарних та індивідуальних планів робіт, які затверджує керівник підприємства. Після закінчення будь-якого виду робіт внутрішній аудитор подає керівникові підприємства аудиторський звіт із зазначенням виявлених або можливих порушень. Робота вважається завершеною тоді, коли проблеми, порушені у звіті внутрішніх аудиторів, розглянуті керівником підприємства (власником) і видано офіційне розпорядження про прийняття (неприйняття) рекомендацій аудиторів.

Етика внутрішніх аудиторів передбачає дотримання наступних базових вимог:

- діяльності – здійснення професійної діяльності у економний, ефективний та результативний спосіб;
- професіоналізму – набуття досвіду шляхом безперервного професійного розвитку внутрішніх аудиторів та дотримання внутрішніми аудиторами принципів та правил поведінки, встановлених Кодексом етики внутрішнього аудитора;
- забезпечення якості діяльності з внутрішнього аудиту – відповідність діяльності Національним стандартами внутрішнього аудиту, іншим нормативно-правовим актами з внутрішнього аудиту та кращим

міжнародним практикам;

- довіри – сприяння співпраці та добрим стосункам між внутрішніми аудиторами та іншими посадовими особами, з якими внутрішні аудитори взаємодіють під час здійснення діяльності з внутрішнього аудиту;

- належне здійснення діяльності з внутрішнього аудиту – бездоганна поведінка внутрішнього аудитора під час виконання службових обов'язків;

- правдивості – забезпечення достовірності та об'єктивності інформації, викладеної в аудиторських звітах.

Внутрішні аудитори повинні застосовувати та дотримуватись наступних принципів професійної діяльності:

- сумлінності,
- незалежності та об'єктивності,
- конфіденційності,
- професійної компетентності.

Внутрішній аудитор повинен сприяти практичному втіленню цих принципів, а також дбати про позитивний імідж підрозділу внутрішнього аудиту, сприяти його авторитету на підприємстві.

Проведення внутрішнього аудиту здійснюється за наступними етапами:

1. Вибір об'єкта для перевірки і впливу. Передбачає проведення консультацій керівника підрозділу або спеціаліста внутрішнього аудиту з керівництвом підприємства, під час яких визначається коло значущих для економіки підприємства питань, їх важливість для сфери діяльності окремих підрозділів виходячи з чинної структури підприємства на даний момент із подальшим плануванням конкретних об'єктів, строків і методів впливу.

2. Підготовка і затвердження плану проведення внутрішнього аудиту підприємства у визначений період.

3. Підготовка нормативної бази, програми і документів, що підтверджують повноваження аудиторів, яка застосовується до обраного об'єкта за затвердженим планом.

4. Пред'явлення повноважень і проведення обстеження об'єкта внутрішнього аудиту.

5. Спостереження, збір, аналіз, обробка та документування інформації з вибором і застосуванням конкретних методів і прийомів.

6. Оцінка стану об'єкта, що перевіряється, і формулювання висновків, які характеризують його стан. Консультування під час перевірки, обговорення матеріалів у керівництва об'єкта, що перевіряється.

7. Доповідь особі, яка призначила перевірку. Розроблення заходів і опрацювання рішень, які сприяють усуненню виявлених порушень і недоліків із застосуванням відповідних санкцій до об'єктів, які контролюються, винних посадових і матеріально відповідальних осіб.

8. Організація подальшого контролю за виконанням розроблених заходів і прийнятих рішень. Виділяють чотири рівні заходів відстеження аудиторських рекомендацій:

✓ усне інформування – найпростіший спосіб відстеження аудиторських рекомендацій, який передбачає регулярне спілкування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями об'єкта аудиту, спостереження, аналіз прогресу діяльності, тощо. Це може бути зроблено швидко, однак дає обмежені докази вжиття заходів;

✓ документальне відстеження – такий спосіб передбачає офіційне листування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями, направлення їм періодичних нагадувань, запитів, тощо; застосування форм (опитувальників) для одержання підтвердження від об'єкта аудиту про вжиті заходи. Письмова відповідь забезпечує більш якісні докази вжиття заходів, але все ще потребує незалежної перевірки внутрішніми аудитором рівня впровадження рекомендацій;

✓ фактичне відстеження – передбачає короткі візити на об'єкт аудиту та прямий зв'язок внутрішніх аудиторів із об'єктом аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій;

✓ послідуочий аудит – проведення досліджень стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попереднього проведених аудитів.

Зміст перерахованих вище технологічних етапів внутрішнього аудиту може бути деталізований з урахуванням виду діяльності підприємства та рівня його контролю.

Відправною точкою для розробки плану аудиту є визначення його простору (структурних підрозділів, напрямів і об'єктів діяльності). Для визначення пріоритетності об'єктів аудиту застосовуються фактори ризику, до яких відносяться наступні:

- фінансова важливість/матеріальність (охоплені внутрішнім аудитом обсяги ресурсів, витрат, доходів і прибутку, наданих послуг тощо);

- складність діяльності (напрями діяльності, які важче реалізувати належним чином, тому ймовірність того, що вони будуть виконані неякісно та несвоєчасно є вищою);

- загальна політика внутрішнього контролю (якість процедур контролю, імplementованих у процес: у випадку слабкої системи внутрішнього контролю ймовірність шахрайства та помилок є набагато більшою, а тому є предметом для аудиту. При наявності сильної загальної політики внутрішнього контролю встановлено чіткі цілі діяльності, визначено функції та обов'язки працівників, відповідальність і підзвітність керівників та працівників; дотримуються етичні норми поведінки; налагоджено належну систему управління; визначено ефективну політику управління персоналом; відсутні повідомлення про помилки, порушення та недоліки);

- репутаційна чутливість (деякі сфери є об'єктом прискіпливої уваги

з боку держави, власників, найманих працівників, громадських органів контролю тощо, і якщо у них виникають проблеми, вони можуть створювати високий ризик для репутації підприємства в цілому);

- масштаб змін (зміни основних елементів середовища, наприклад, таких як законодавчі зміни, кадрові зміни, зміни у процесах та процедурах господарювання тощо, завжди є наслідком підвищення ризику);

- надійність керівництва (досвідчені керівники, як правило, вирішують проблеми більш ефективно та досягають кращих результатів, а також знають та розуміють проблеми/ризиків у діяльності та приймають відповідні рішення щодо їх розв'язання/зменшення, натомість керівники із незначним досвідом, недостатньою кваліфікацією викликають більшу невпевненість);

- можливість для зловживань (деякі функції діяльності підприємства більш вразливі для шахрайства та корупції, наприклад, високий рівень готівкових розрахунків, делеговані повноваження з первинного обліку деревини тощо);

- питання, які цікавлять керівництво (окремі напрями діяльності, функції, процеси, об'єкти аудиту викликають або можуть викликати занепокоєння керівництва; невідповідність висновків, зокрема, наданих зовнішніми контролюючими органами, рівню впевненості керівництва);

- час від попереднього аудиту (в кожному аудиті присутній дисциплінуючий фактор: навіть об'єкти аудиту з низьким ризиком час від часу повинні проходити аудит, а ті об'єкти, які не підлягали аудиту вже на протязі кількох років, можуть мати високий ступінь ризику);

- стан впровадження аудиторських рекомендацій, наданих за результатами проведення попередніх внутрішніх аудитів (низький рівень усунення проблем/недоліків у системі внутрішнього контролю можуть свідчити про підвищення ризиковості відповідних об'єктів/суб'єктів аудиту).

Результати перевірок оформлюються актами, довідками або звітами у довільній формі залежно від виду контрольної роботи.

Що стосується змісту, методів підготовки аудиторських звітів, підходи до них можуть варіюватись, однак існує стандартна структура, яка може бути використана для підготовки звіту. Типовий аудиторський звіт має наступну структуру:

- ✓ структура аудиту (зміст);
- ✓ резюме;
- ✓ вступ;
- ✓ фонові інформація;
- ✓ причини проведення аудиту;
- ✓ опис об'єкта аудиту;
- ✓ результати аудиту;
- ✓ аудиторські висновки (знахідки);

- ✓ рекомендації;
- ✓ додатки.

Необхідно зазначити, що звіти мають включати також цілі та обсяг завдання (можливо вказувати це у вступі або фоновій інформації) та, крім висновків і рекомендацій, містити плани заходів, тобто фактично передбачати аспекти, що стосуються майбутніх дій щодо реалізації результатів внутрішнього аудиту.

Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені, а фінансово-господарська діяльність підрозділу, що перевіряється, забезпечує повний господарський розрахунок і раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Належно організована робота внутрішнього аудиту спонукає працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політики діяльності, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством. Форми організації служби внутрішнього аудиту на окремому підприємстві повинні вирішуватися власником або керівником залежно від цілей та задач, поставлених перед цією службою, але в будь-якому випадку служба внутрішнього аудиту повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які здатні виконати покладені на них функціональні обов'язки.

Ефективний внутрішній аудит може знизити витрати підприємства на зовнішній аудит, але не може скасувати його необхідність за умови обов'язковості. Також важливо врахувати те, що не рекомендується користуватися послугами зовнішнього аудитора для проведення внутрішніх аудитів, оскільки подібне поєднання може призвести до втрати принципу незалежності, що є одним із першорядних чинників у роботі зовнішнього аудитора.

Внутрішній аудит впливає на фінансово-господарську діяльність підприємств шляхом перевірки інформації, яка використовується під час складання звітності, попередження помилок в обліку, раціонального використання ресурсів, покращення фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб, попередження та усунення зловживань, поліпшення фінансового стану підприємств, прогнозу їхньої діяльності, уникнення ризиків припинення діяльності підприємств, отримання збитків, погіршення конкурентоспроможності на ринку.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

Розділ 1

1. Наведіть характеристику лісогосподарського виробництва України.
2. Організація лісогосподарського виробництва: організаційні аспекти, нормативно-правове забезпечення ведення лісового господарства.
3. Роль і значення лісової сертифікації в господарській діяльності лісогосподарських підприємств.
4. Моніторинг лісів: поняття, основні завдання, формування інформації для підтримки управління лісами.
5. Обґрунтуйте суть ведення лісового господарства.
6. Лісова охорона: права, обов'язки та відповідальність.

Розділ 2

1. Охарактеризувати систему власності і управління лісовим ресурсами.
2. Вкажіть основні шляхи державного регулювання і управління у сфері лісових відносин.
3. Суб'єкти і об'єкти господарської діяльності в лісогосподарському виробництві.
4. Господарючі структури в лісовому господарстві: мета функціонування та завдання роботи.
5. Стейкхолдери бізнесу в лісовому господарстві.
6. Процес оптимізації відносин стейкхолдерів для самодостатнього розвитку лісогосподарських підприємств.

Розділ 3

1. Трудові ресурси: поняття, класифікація, завдання управління.
2. Матеріальні активи для функціонування підприємств лісового господарства: поняття, структура, процес формування.
3. Фінансові активи для функціонування підприємств лісового господарства: поняття, структура, процес формування.
4. Нематеріальні активи лісового господарства: поняття, класифікація, нормативне регулювання.

Розділ 4

1. Процес постачання (закупівлі): механізм здійснення та основні принципи його організації.
2. Процес виробництва на лісогосподарському підприємстві, складові елементи
3. Процес реалізації (збуту) лісопродукції: концептуальна схема здійснення.
4. Порядок визначення фінансових результатів господарської діяльності підприємств.

5. Особливості збуту лісогосподарськими підприємствами деревини на електронному аукціоні.

6. Розкрийте підходи до організації реклами для споживачів в процесі збутової діяльності.

Розділ 5

1. Операційна діяльність підприємств: визначення, види, характерні особливості.

2. Механізм формування витрат в процесі використання ресурсів в операційній діяльності.

3. Охарактеризуйте складові виробничої діяльності господарюючих структур.

4. Фінансова діяльність лісогосподарських підприємств: об'єкти та суб'єкти.

5. Інвестиційна діяльність підприємства: головні завдання її здійснення.

6. Інноваційна діяльність підприємства: основні об'єкти та типи інновацій

Розділ 6

1. Матеріальні та прирівняні до них витрати лісогосподарського підприємства: об'єкти, структура.

2. Формування облікової цін в процесі використання виробничих запасів підприємства.

3. Методи нормування витрат матеріальних ресурсів: характеристика та оцінка.

4. Витрати на робочу силу: поняття, склад, нормативно-правове регулювання.

5. Витрати пов'язані з використанням необоротних активів підприємства: поняття, склад, методи нарахування амортизації.

6. Шляхи поліпшення використання лісогосподарськими підприємствами необоротних активів.

Розділ 7

1. Витрати лісогосподарських підприємств: поняття, порядок їх формування.

2. Наведіть групування витрат за класифікаційними ознаками.

3. Витрати структурних підрозділів за функціональною діяльністю.

4. Процес формування витрат у лісогосподарському підприємстві.

5. Що таке калькуляція і калькулювання, їх особливості застосування?

6. Процес калькулювання собівартості продукції лісових ресурсів.

Розділ 8

1. Механізм формуванню доходів лісогосподарського підприємства.

2. Що таке ціна? Вкажіть функції ціни.
3. Процес встановлення ціни на лісопродукцію підприємства.
4. Розподіл доходів лісгосподарського підприємства.
5. Процес формування фінансових результатів діяльності лісгосподарського підприємства.
6. Вкажіть напрями розподілу створеного прибутку лісгосподарського підприємства.

Розділ 9

1. Управлінська діяльність на підприємстві: поняття та інструменти
2. Управлінські рішення на підприємствах лісгосподарського комплексу
3. Управління лісгосподарською діяльністю на рівні суб'єктів господарювання

Розділ 10

1. Охарактеризуйте систему господарського обліку лісгосподарських підприємств: види обліку, нормативно-правові документи.
2. Облікова політика підприємства: принципи формування, методичні процедури її формування для лісгосподарських підприємств.
3. Фінансовий облік господарюючих систем лісгосподарських підприємств: елементи формування.
4. Звітність лісгосподарського підприємства: види, формування інформації для потреб управління.
5. Зовнішні та внутрішні користувачі фінансової звітності: інформаційні запити.

Розділ 11

1. Охарактеризуйте інструменти бізнес-аналізу для оцінки господарської діяльності лісгосподарських підприємств.
2. Що таке бізнес-аналітика підприємства?
3. Які економічні показники характеризують діяльність лісгосподарських підприємств?
4. Наведіть характеристику показників-індикаторів блоку «Ресурси» для економічної діагностики лісгосподарських підприємств.
5. Наведіть характеристику показників-індикаторів блоку «Використання ресурсів» для економічної діагностики лісгосподарських підприємств.
6. Наведіть характеристику показників-індикаторів блоку «Результативність» для економічної діагностики лісгосподарських підприємств.
7. Наведіть характеристику показників-індикаторів за блоком «Економічний стан бізнесу» для економічної діагностики лісгосподарських підприємств.

8. Що таке збалансована система показників оцінювання діяльності лісгосподарських підприємств?

9. «Золоте правило економіки»: його змістовне економічне наповнення.

10. Механізм управління безбитковістю і самодостатнім розвитком лісгосподарського підприємства.

11. Як провести аналіз і оцінку рівня економічної безпеки діяльності лісгосподарських підприємств?

Розділ 12

1. Розкрийте особливості системи оподаткування лісгосподарських підприємств.

2. Що таке податок і система його елементів?

3. Які податки сплачують лісгосподарські підприємства на доходи підприємства та працівників?

4. Розкрийте суть ПДВ та ПДФО, наведіть відмінності між податками.

5. Рентні платежі лісгосподарських підприємств: порядок нарахування та сплати

Розділ 13

1. Розкрийте сутність і роль аудиту в системі формування інформаційного забезпечення.

2. Основні етапи процесу контролю на підприємстві.

3. Дайте характеристику основних видів економічного контролю.

4. В чому різниця між аудитом власника і аудитом громадськості?

5. Вкажіть, яка інформація повинна бути оприлюднена для ефективного здійснення контролю громадськості?

6. Що таке аудит і аудит на лісгосподарських підприємствах?

7. Які ознаки лежать в основі класифікації аудиторської діяльності на лісгосподарських підприємствах?

8. Які можливі управлінські рішення стейкхолдерів підприємства за результатами проведеного аудиту?

9. В чому суть державного аудиту господарської діяльності лісгосподарських підприємств?

10. Що таке аудиторські докази: поняття і порядок їх отримання?

11. Наведіть ключові процедури в процесі аудиту лісгосподарського підприємства.

12. Що таке GPS-контроль, особливості його застосування?

13. Охарактеризуйте організаційні моменти внутрішнього аудиту в лісгосподарських підприємствах.

14. Дайте оцінку принципів організації внутрішнього аудиту лісгосподарського підприємства.

15. Якими документами (перерахуйте їх) оформляються результати аудиторської перевірки?

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

Закони України

1. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 – ІV
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
4. Закон України від 08.09.2005 р. № 2860-IV «Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів».
5. Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII «Кодекс законів про працю України».
6. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
7. Закон України від 22.02.2000 р. № 1478-III «Про мисливське господарство та полювання».
8. Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Нормативні документи в сфері лісового господарства

9. Наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 27.06.2012 р. № 202 «Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах».
10. Наказ Держагентства лісресурсів України від 21.01.13 р. № 9 «Методичні вказівки з відведення і таксацій лісосік, видачі лісорубних квитків та огляду місць заготівлі деревини в лісах Державного агентства лісових ресурсів України».
11. Наказ Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 р. № 205 «Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України».
12. Наказ Міністерства інфраструктури України та Міністерства аграрної політики та продовольства України від 29.11.2013 р. № 961/707 «Про затвердження спеціалізованої форми товарно-транспортної накладної при перевезенні деревини автомобільним транспортом (ТТН - ліс)».
13. Наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124 «Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України».
14. Наказ Державного комітету лісового господарства України від 19.08.2010 р. № 260 «Інструкція з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів».
15. Постанова Кабінету Міністрів України від 08.10.2014 р. № 521 «Положення про Державне агентство лісових ресурсів України».

16. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.07.2008 р. № 665 «Про затвердження такс для обчислення розміру шкоди, заподіяної лісу».

17. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.1996 р. № 449 «Порядок заготівлі другорядних лісових матеріалів і здійснення побічних лісових користувань в лісах України».

18. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України 14.08.2012 р. № 502 «Правила використання корисних властивостей лісів»

19. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 р. № 761 «Порядок спеціального використання лісових ресурсів».

Нормативні документи з бухгалтерського обліку

20. Інструкція Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій».

21. Наказ Міністерства статистики України від 11.03.1996 р. № 67 «Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності»

22. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань».

23. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

24. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства».

25. Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності».

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

2 «Консолідована фінансова звітність».

6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

7 «Основні засоби».

8 «Нематеріальні активи».

9 «Запаси».

10 «Дебіторська заборгованість».

11 «Зобов'язання».

12 «Фінансові інвестиції».

13 «Фінансові інструменти».

14 «Оренда».

15 «Дохід».

16 «Витрати».

17 «Податок на прибуток».

18 «Будівельні контракти».

19 «Об'єднання підприємств».

21 «Вплив змін валютних курсів».

22 «Вплив інфляції».

- 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».
- 24 «Прибуток на акцію».
- 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».
- 26 «Виплати працівникам».
- 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».
- 28 «Зменшення корисності активів».
- 29 «Фінансова звітність за сегментами».
- 30 «Біологічні активи».
- 31 «Фінансові витрати».
- 32 «Інвестиційна нерухомість».
- 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин».
- 34 «Платіж на основі акцій».

Міжнародні стандарти фінансової звітності

- 26. МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.
- 27. МСФЗ 2 Платіж на основі акцій.
- 28. МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу.
- 29. МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність.
- 30. МСФЗ 6 Розвідка та оцінка запасів корисних копалин.
- 31. МСФЗ 7 Фінансові інструменти: розкриття інформації.
- 32. МСФЗ 8 Операційні сегменти.
- 33. МСФЗ 9 Фінансові інструменти.
- 34. МСФЗ 10 Консолідована фінансова звітність.
- 35. МСФЗ 11 Спільна діяльність.
- 36. МСФЗ 12 Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання.
- 37. МСФЗ 13 Оцінка справедливої вартості.
- 38. МСФЗ 14 Відстрочені рахунки тарифного регулювання.
- 39. МСФЗ 15 Дохід від договорів з клієнтами.
- 40. МСФЗ 16 Оренда.
- 41. МСФЗ 17 Страхові контракти.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

- 42. МСБО 1 Подання фінансової звітності.
- 43. МСБО 2 Запаси.
- 44. МСБО 7 Звіт про рух грошових коштів.
- 45. МСБО 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки.
- 46. МСБО 10 Події після звітного періоду.
- 47. МСБО 12 Податки на прибуток.
- 48. МСБО 16 Основні засоби.
- 49. МСБО 19 Виплати працівникам.
- 50. МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації

продержавну допомогу.

51. МСБО 21 Вплив змін валютних курсів.
52. МСБО 23 Витрати на позики.
53. МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони.
54. МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення.
55. МСБО 27 Окрема фінансова звітність.
56. МСБО 28 Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства.
57. МСБО 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції.
58. МСБО 32 Фінансові інструменти: подання.
59. МСБО 33 Прибуток на акцію.
60. МСБО 34 Проміжна фінансова звітність.
61. МСБО 36 Зменшення корисності активів.
62. МСБО 37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи.
63. МСБО 38 Нематеріальні активи.
64. МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка.
65. МСБО 40 Інвестиційна нерухомість.
66. МСБО 41 Сільське господарство.

Тлумачення до міжнародних стандартів

67. КТМФЗ 1 Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях.
68. КТМФЗ 2 Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти.
69. КТМФЗ 5 Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію.
70. КТМФЗ 6 Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання.
71. КТМФЗ 7 Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції».
72. КТМФЗ 10 Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності.
73. КТМФЗ 12 Послуги за угодами про концесію.
74. КТМФЗ 14 МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія.
75. КТМФЗ 16 Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю.
76. КТМФЗ 17 Виплати негрошових активів власникам.
77. КТМФЗ 19 Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу.
78. КТМФЗ 20 Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі.
79. КТМФЗ 21 Обов'язкові платежі.
80. КТМФЗ 22 Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація.

81. КТМФЗ 23 Невизначеність щодо підходів до податку на прибуток.

82. ПКТ – 7 Введення євро.

83. ПКТ – 10 Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю.

84. ПКТ – 25 Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів.

85. ПКТ – 29 Угоди про концесію послуг: розкриття інформації.

86. ПКТ – 32 Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті.

Державні стандарти

87. ТУУ – 0994207-001:2018 «Лісоматеріали круглі та пиляні. Візуальні характеристики. Класифікація, терміни та визначення, способи вимірювання».

88. ТУУ – 0994207-002:2018 «Лісоматеріали круглі листяних порід. Класифікація за якістю».

89. ТУУ – 0994207-003:2018 «Лісоматеріали круглі хвойних та листяних порід. Правила класифікації».

90. ТУУ – 0994207-004:2018 «Лісоматеріали круглі. Маркування, сортування, транспортування, приймання, облік та зберігання».

91. ТУУ – 0994207-005:2018 «Деревина дров'яна. Класифікація, облік, технічні умови».

92. ДСТУ EN 1310:2005 «Лісоматеріали круглі та пиляні. Метод вимірювання параметрів».

93. ДСТУ EN 1309-1-2001 «Лісоматеріали круглі та пиляні. Метод вимірювання розмірів. Частина 1. Пиломатеріали».

94. ДСТУ 4020-2-2001 «Лісоматеріали круглі та пиляні. Методи обмірювання та визначення об'ємів. Частина 2. Лісоматеріали круглі».

95. ДСТУ 4922:2008 «Лісоматеріали і пилопродукція. Методи визначення вологості».

Форми фінансової звітності лісгосподарських підприємств

96. Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

97. Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

98. Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів» (за прямим методом).

99. Форма № 3н «Звіт про рух грошових коштів» (за непрямим методом).

100. Форма № 4 «Звіт про власний капітал».

101. Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

102. Форма № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами».

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

А

Актуальність 394
Акція 126
Амортизація 156
Амортизаційні відрахування 157
Аудит 22
Аудитор 23
Аудит власника 362
Аудит громадськості 362
Аудиторські докази 376
Аудиторські послуги 370
Аудиторські процедури 376
Аукціон 105

Б

Бізнес-аналітика підприємства 311
Бухгалтерія 272
Бухгалтерський баланс 283

В

Відносні величини інтенсивності 318
Вексель 85
Векселі видані 121
Векселі одержані 121
Виробники 94
Виробничі витрати 166
Виробничі запаси 84
Виробничий процес 100
Власники 94
Витрати на продукцію 165
Виробнича структура підприємства 115
Витрати періоду 165
Витрати майбутніх періодів 84
Вичерпані витрати 165
Внутрішній аудит 396

Г

Гіпотези аудиту 376
Господарські товариства 50

Готівка 85
Готова продукція 84

Д

Державний аудит 362
Дебіторська заборгованість 85, 121, 122
Довгострокові біологічні активи 84
Довгострокові витрати 165
Довгострокові фінансові інвестиції 85
Додаткові витрати 166
Додаткова заробітна плата 178
Допоміжні процеси 100
Доходи 82

Е

Ефективність 306

Є

Єдиний соціальний внесок 155

З

Завдання 373
Запит 379
Збутова діяльність 115
Звітність 290
Звіт про платежі на користь держави 296
Зворотні відходи 143
Зовнішні стейкхолдери 60

І

Інвентаризація 290
Інвестиційна нерухомість 84
Інноваційність запасів 99

К

Калькуляція 188
Калькулювання 181, 188, 189
Класифікація витрат 162
Комунальний аудит 362
Контракт працівника 75
Кряжування стовбурів 173

М

Маркетингова інновація 136
Матеріальні активи 82
Матеріаловіддача 150, 307
Матеріаломісткість чистого доходу 150
Місія 373

Н

Надійність постачання 99
Наймані працівники 70
Невиробничі витрати 166
Незалежний контроль 362
Непрямі витрати 164
Нижні лісосклади 172

О

Облігації 126
Облік витрат 188
Облікова політика 270
Обслуговуючі процеси 100
Об'єкти діяльності 100
Овердрафт 125
Основне виробництво 112
Основна заробітна плата 177
Операційна діяльність 109
Опціони 127
Оренда 123
Орендар 122
Оцінювання 289

П

Підрядник 95
Плани (бюджети) підприємства 361
Податки 344
Податок на додану вартість 350
Податкове зобов'язання 350
Податковий кредит 350
Податковий облік 271
Подвійний запис 286
Покупець 103
Посада 76

Постачальник (вендор) 94
Поточні біологічні активи 84
Плоди 82
Принципи 373
Проміжні лісосклади 172
Право власності на ліс 30
Право володіння 30
Право користування 30
Право розпорядження 30
Представництво 53
Процес постачання 94
Процес реалізації 103

Р

Рахунки 283
Реалістичність 394
Резервний капітал 124
Релевантні витрати 166
Реселери 95
Робоче місце 115

С

Свопи 127
Стаття витрат 280
Статистичний облік 271
Стейкхолдери 60
Стратегічні цілі 373
Структурний підрозділ 115
Сумісники 71
Суспільна значимість 394

Т

Технічне переоснащення 131
Товари 84
Трансформаційні інструменти 314
Трудовий договір 74
Трудові ресурси 67

У

Управлінський облік 273

Ф

Фінансова діяльність 118
Фінансова звітність 290
Фінансовий контроль 396
Фінансування ризику 124
Форвардні контракти 120
Функція 373
Ф'ючерси 117

Х

Холдинг 50

Ц

Центр відповідальності за витрати 173
Центр групування витрат 173
Центр дискретних витрат 186
Центри доходів 187
Центри інвестицій 187
Центр закупівель 187
Центр управлінських витрат 187
Цех 115

Ш

Штатні працівники 72

ДОДАТКИ

ГАЛУЗЕВА УГОДА МІЖ ДЕРЖАВНИМ АГЕНТСТВОМ
ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ УКРАЇНИ І ПРОФСПІЛКОЮ
ПРАЦІВНИКІВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ
НА 2021-2025 РОКИ, зареєстрована Міністерством
розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства
України від 18 березня 2021 року за №7
(витяг...)

Додаток 1**Міжрозрядні тарифні коефіцієнти**

№ з/п		Розряди						Машиністи-лісозаготівельних машин VI розряду
		I	II	III	IV	V	VI	
	міжрозрядні тарифні коефіцієнти	1,00	1,08	1,20	1,35	1,54	1,8	2,00

Додаток 2

Мінімальні коефіцієнти співвідношень місячних тарифних ставок робітників лісогосподарських, лісозахисних, лісопромислових, лісомисливських та мисливських підприємств до місячної тарифної ставки робітника I розряду на лісокультурних (лісогосподарських) роботах

№ з/п	Види виробництва та робіт	Коефіцієнти співвідношення мінімальної тарифної ставки до мінімальної тарифної ставки робітника I розряду
1	Лісосічні роботи/заготівля деревини/, підсочка лісу, заготівля деревної зелені, осмолу, вивезення деревини, живиці, осмолу тракторами; ремонт та техобслуговування машин і устаткування безпосередньо на лісосіках та верхніх складах	1,31
2	Нижньоскладські лісозаготівельні роботи: розвантаження, обрубання (зрізування) сучків, розряжування хлестів; корування; сортування, штабелювання деревини; навантаження її на автомобільний транспорт, розколювання дров; виробництво технологічної тріски	1,20
3	Інші лісозаготівельні роботи	1,05
4	Лісогосподарські, сільськогосподарські роботи та роботи в побічних лісових користуваннях (крім рубок, формування та оздоровлення лісів): а) для трактористів-машиністів сільськогосподарського (лісогосподарського) виробництва б) для робітників лісокультурних (лісогосподарських) робіт /ручні та кінно – ручні роботи/	1,31 1,0
5	Деревообробна промисловість	1,05

продовження додатка 2

6	Робітники, зайняті на ремонтні устаткування (рухомого складу, автомобілів), верстатних роботах і на роботах в спеціалізованих дільницях (енергетичних, паросилового господарства, ковальських та інших), трактористи на транспортних роботах (з нормальними умовами праці)	1,09
7	Будівельні та ремонтно – будівельні роботи	1,20

Автомобільний транспорт

Водії автотранспортних засобів

I. Вантажні автомобілі

Вантажність автомобілів (в тоннах)	II група	
	I група бортові автомобілі та автомобілі фургони загального призначення	спеціалізовані та спеціальні автомобілі: самоскиди, цистерни, рефрижератори, пожежні, техдопомоги, автокрани, автотранспортувачі та інші; сидельні тягачі з напівпричепами. Бортові автомобілі, переобладнані для перевезення людей.
до 1,5	1,40	1,44
від 1,5 до 3	1,44	1,50
від 3 до 5	1,50	1,59
від 5 до 7	1,59	1,66
від 7 до 10	1,66	1,74
від 10 до 20	1,74	1,87
від 20 до 40	1,87	2,08

Тарифні ставки для водіїв автомобілів, зайнятих на вивезенні деревини на лісозаготівлях, підвищуються до 12 відсотків. Тарифні ставки для водіїв автокранів встановлюються на пункт вище по вантажності. Вантажопідйомність автомобіля-тягача з додатковими напівпричепами та причепами встановлюється за сумарною вантажністю базового автомобіля та напівпричепа і причепа.

II. Легкові автомобілі (в т.ч. спеціальні)

Клас автомобіля	Робочий обсяг двигуна (в літрах)	Мінімальні коефіцієнти
особливий малий	до 1,8	1,40
середній	від 1,8 до 3,5	1,44
великий	більше 3,5	1,50

III. Автобуси (в т. ч. спеціальні)

Клас автобуса	Габаритна довжина автобусів (в метрах)	Мінімальні коефіцієнти
особливий малий	До 5	1,46
	а) понад 5 до 6,5	1,52
малий	б) понад 6,5 до 7,5	1,70
	понад 7,5 до 9,5	1,87
середній	а) понад 9,5 до 11	2,08
великий	б) понад 11 до 12	2,19

Примітка:

Розміри місячних тарифних ставок робітників I розряду визначаються множенням відповідного коефіцієнту на розмір тарифної ставки робітника I розряду на лісокультурних (лісогосподарських) роботах, встановленої у колективному договорі.

Тарифні ставки робітників наступних розрядів визначаються шляхом множення тарифної ставки робітника I розряду на відповідні міжрозрядні тарифні коефіцієнти.

Годинні тарифні ставки робітників розраховуються виходячи з середньомісячної норми тривалості робочого часу /середньомісячна норма тривалості робочого часу в 2021 році при 40 годинному робочому тижні – 166,17 години/.

Додаток 3

Мінімальні коефіцієнти співвідношень посадових окладів керівників, професіоналів та фахівців лісогосподарських, лісозахисних, лісопромислових, лісомисливських та мисливських підприємств до місячної тарифної ставки робітника I розряду на лісокультурних (лісогосподарських) роботах

Найменування посад	Групи підприємств				
	I	II	III	IV	V
Керівник	за контрактом				
Головний інженер, головний лісничий	3,85	3,75	3,54	3,33	3,18
Заступник директора, головні: бухгалтер, економіст	3,44	3,28	3,18	3,02	2,86
Головні: механік, енергетик, технолог, мисливствознавець; начальники відділів: виробничого, технічного, лісового господарства, мисливського господарства, охорони і захисту лісу, державного контролю, економічного, організації праці та заробітної плати та інші	3,02	2,92	2,81	2,71	2,61
Начальники відділів: матеріально-технічного постачання, капітального будівництва, радіології та інших відділів	2,81	2,71	2,61	2,55	2,5
Начальник господарського відділу	1,80	1,80			
Інженери, економісти, бухгалтери, мисливствознавці, зоотехнік, агрономи, механіки, юриконсульти, та ін: провідні	2,58	2,58	2,52	2,52	2,46
I категорії, начальники штабу ЦЗ, старший інспектор з кадрів	2,35	2,35	2,35	2,35	2,26
II категорії, старший диспетчер, інспектор з кадрів	2,12	2,12	2,12	2,12	2,0
інженери всіх спеціальностей (без категорій), диспетчер	1,71	1,71	1,71	1,71	1,60
Техніки всіх спеціальностей, лаборанти:					
I категорії	1,51	1,51	1,51	1,51	1,41
II категорії	1,41	1,41	1,41	1,41	1,30
Техніки всіх спеціальностей (без категорій), лаборанти, оператори диспетчерської служби, статистики	1,30	1,30	1,30	1,30	1,20

Начальники: лісопункту, лісозаготівельної дільниці, дільниці з підсочки лісу, лісничі					
I групи	2,82	2,82	2,82	2,82	-
II групи	2,55	2,55	2,55	2,55	2,55
III групи	2,34	2,34	2,34	2,34	2,34
IV групи	2,08	2,08	2,08	2,08	2,08
V групи	1,88	1,88	1,88	1,88	1,88
Начальники: станції захисту лісу, радіологічної лабораторії	2,34	2,34	2,34	2,34	2,34
Завідувач біологічної лабораторії лісозахисних підприємств	2,34	2,34	2,34	2,34	2,34
Начальники: лісовозної дороги, гаража, нижнього складу, лісопромислового комплексу, цеху із переробки деревини; технологічні керівники лісопункту,					
I групи	2,55	2,55	2,55	2,55	-
II групи	2,34	2,34	2,34	2,34	2,34
III групи	2,08	2,08	2,08	2,08	2,08
IV групи	1,88	1,88	1,88	1,88	1,88
V групи	1,67	1,67	1,67	1,67	1,67
Начальники лісорозсадника, лісопожежної станції, мисливської дільниці, керівники інших цехів і дільниць					
I групи	2,08	2,08	2,08	2,08	2,08
II групи	1,88	1,88	1,88	1,88	1,88
III групи	1,67	1,67	1,67	1,67	1,67
Майстри на лісозаготівельних роботах /на лісосічних та нижньоскладських роботах, підсочуванні лісу/					
I групи	2,19	2,19	2,19	2,19	2,19
II групи	1,88	1,88	1,88	1,88	1,88
Старший майстер лісу	1,84	1,84	1,84	1,84	1,84
Старші майстри інших дільниць (цехів)					
I групи	1,98	1,98	1,98	1,98	1,98
II групи	1,88	1,88	1,88	1,88	1,88
III групи	1,67	1,67	1,67	1,67	1,67
Майстри інших дільниць (цехів)					
I групи	1,88	1,88	1,88	1,88	1,88
II групи	1,77	1,77	1,77	1,77	1,77
III групи	1,51	1,51	1,51	1,51	1,51
Майстри лісу (лісового господарства)	1,71	1,71	1,71	1,71	1,71

Примітка:

1. Посадові оклади (оклади, місячні тарифні ставки) за коефіцієнтами співвідношень (розрядами тарифної сітки) визначаються шляхом множення розміру відповідного коефіцієнту на розмір місячної тарифної ставки робітника I розряду в лісокультурних (лісгосподарських) роботах. У разі коли посадовий оклад (оклад, місячна тарифна ставка) визначений у гривнях з копійками, цифри до 4,99 відкидаються, а від 5 і вище – заокруглюються до десяти гривень (приклад 5454,99 грн. заокруглюється до 450 грн, а 5455,01 грн заокруглюється 5460 грн.).

керівних працівників державних об'єднань встановлюються на 10 відсотків вищими від визначених за групою з оплати праці.

2. Група з оплати праці Підприємства встановлюється Держлісагентством України виходячи із складності управління лісовим господарством, вартості основних та оборотних коштів, рівня рентабельності, обсягів виробництва (реалізації) продукції (робіт, послуг) тощо.

3. Показники для віднесення до груп по оплаті праці цехів, дільниць та інших структурних підрозділів Підприємств встановлюють Рескомліс АР Крим, обласні управління лісового та мисливського господарства.

4. У разі, коли встановлені для працівників відповідно до цієї Угоди посадові оклади нижчі від діючих посадових окладів, цим працівникам на період роботи на даному підприємстві на даній посаді зберігається діючий розмір посадового окладу.

Додаток 4

Мінімальні коефіцієнти співвідношень посадових окладів керівників, професіоналів та фахівців Українського державного проектного лісовпорядного виробничого об'єднання до місячної тарифної ставки робітника I розряду на лісокультурних (лісогосподарських) роботах

Найменування посад	Коефіцієнти співвідношень
Керівник об'єднання	за контрактом
Головний інженер об'єднання	3,76
Заступник керівника; головні: бухгалтер, економіст	3,49
Начальник виробничо-технологічного відділу	3,02
Начальники відділів: матеріально-технічного постачання і організації ведення господарської роботи, аерофотозйомки, спец робіт, ліцензування та протидії корупції, кадрів	2,89
Начальники відділів: алгоритмізації та програмування, геоінформаційних технологій та фотограмметрії та інші	2,72
Начальник лісовпорядної експедиції	3,11
Головний інженер лісовпорядної експедиції	3,00
Головні: технолог лісовпорядної експедиції та інші	2,91
Головний бухгалтер експедиції	2,72
Начальник інформаційно-обчислювального центру, цеху камерального виробництва, автосподарства та інші	2,89
Начальник партії	2,72
Начальник ґрунтової-хімічної лабораторії	2,72
Завідувачі: сектора, бюро	2,68
Інженер, технолог	
– провідні	2,62
– I категорії	2,50
– II категорії	2,22
– без категорії	2,00
Математик, інженер: програміст та інші	
– провідні	2,5
– I категорії	2,39
– II категорії	2,22
– без категорії	2,00
Інженер-таксатор, геодезист, інженер-лісопатолог, ґрунтознавець, інженер з організації та нормування праці; інші спеціальностей: бухгалтер, економіст та інші	
– провідні	2,39
– I категорії	2,22
– II категорії	2,00
– без категорії	1,72
Техніки всіх спеціальностей:	
– I категорії	1,89
– II категорії	1,72
– без категорії	1,61

Додаток 5

Мінімальні коефіцієнти співвідношень місячних тарифних ставок
(окладів, посадових окладів) працівників наскрізних професій до місячної
тарифної ставки робітників III розряду на лісокультурних
(лісогосподарських) роботах

Завідувачі: канцелярії, центрального складу, старший товарознавець	1,51
Завідувач друкарського бюро; старші: касир, інспектор, товарознавець; стенографіст I категорії	1,41
Касир, інспектор; завідувачі: архіву, господарства, складу, копіювально-розмножувального бюро, фотолaboratorії, кінного двору; стенографіст II категорії, друкарка I категорії, комірник (старший)	1,30
Друкарка II категорії, секретар-стенографіст, диспетчер з відпуску готової продукції, експедитор транспортний, таксувальник, старший табельник, секретар навчальної частини (диспетчер)	1,15
Секретар-друкарка, секретар, агент з постачання, рахівник, кресляр, діловод, архіваріус, обліковець табельник, копіювальник, експедитор	1,04
Секретар – друкарка, секретар, агент з постачання, рахівник, кресляр, діловод, архіваріус, обліковець, табельник, копіювальник, експедитор	1,04
<u>Робітники</u>	
Машиніст із прання та ремонту спецодягу, робітник виробничих лазень	1,15
Вагар, возій, каштелян, контролер водопровідного господарства, конюх, наглядач гідротехнічних споруд, підсобний робітник, садівник, світлокопіювальник, склографіст (ротарник), склопротиральник,	1,0
Водій електро- та автовізка, водій самохідних механізмів, дезінфектор, комірник, контролер газового господарства, палітурник документів, приймальник сільськогосподарських продуктів і сировини, наглядач гідротехнічних споруд (старший)	1,15
Оператор електронно-обчислювальних та обчислювальних машин	1,46
Оператор електронно-обчислювальних та обчислювальних машин (старший)	1,67
Оператор копіювальних і розмножувальних машин: при одержанні копій на папері	1,15
при виготовленні друкарських форм в текстових і штрихових оригіналів	1,46
при виготовленні друкарських форм з оригіналів, які містять напівтонові та растрові зображення	1,67
Інструктор виробничого навчання робітників масових професій	1,75
Робітник з благоустрою (на роботах по видаленню нечистот вручну)	1,46
Черговий бюро перепусток, контролер на контрольно – пропускному пункті	1,15
Опалювач, маркувальник, прибиральник територій, прибиральник виробничих приміщень, прибиральник службових приміщень	1

<u>Робітники зайняті на вантажно-розвантажувальних роботах</u>	
I. Вантажники: При навантаженні (розвантаженні) в гарячому стані металу, агломерату і шлаку; при навантаженні (розвантаженні) руди, пеку, вугілля, вугільного брикету, креозоту, подової і анодної маси, азбесту, негашеного вапна, мінеральної вати, цементу, при навантаженні (розвантаженні) в судна шкідливих для здоров'я вантажів, що змерзлися, і вантажів з вагою одного місця більш як 50 кг.	1,98
При навантаженні (розвантаженні) в залізничні вагони, автомобілі та інший рухомий склад шкідливих для здоров'я вантажів, вантажів, що змерзлися, і вантажів з вагою одного місця більш як 50 кг при навантаженні (розвантаженні) в судна інших вантажів	1,77
При навантаженні (розвантаженні) в залізничні вагони, автомобілі та інший рухомий склад інших вантажів, на внутрішньо-складській переробці вантажів	1,56
II. Робітники комплексних бригад, що виконують вантажно-розвантажувальні роботи із застосуванням засобів комплексної механізації і суміщують професії вантажника і механізатора: При навантаженні (розвантаженні) в гарячому стані металу, агломерату і шлаку; при навантаженні (розвантаженні) руди, пеку, вугілля, вугільного брикету, креозоту, подової і анодної маси, азбесту, цементу, інших шкідливих для здоров'я вантажів, вантажів, що змерзлися і вантажів з вагою одного місця більш як 50 кг.	2,19
При навантаженні (розвантаженні) інших вантажів	1,98
<u>Робітники</u>	
Лісник	1,56
Єгер	1,38
Старший єгер	1,69
Пожежний-рятувальник на гасінні лісових пожеж	1,50
Спостерігач – пожежний	1,12

Примітка:

За використання у роботі дезінфікувальних засобів, а також працівникам, які зайняті прибиранням туалетів, установлювати доплати у розмірі 10 відсотків посадового (місячного) окладу

Особливості оплати праці лісників

Оклади (місячні тарифні ставки) лісникам встановлюються у розмірах передбачених колективним договором. Виконання лісниками додаткових відрядно оплачуваних робіт допускається за їх згодою, якщо це не призведе до погіршення охорони лісів від пожеж, незаконних рубок і інших лісопорушень, захисту лісу від шкідників та хвороб.

При погіршенні охорони лісів від пожеж, незаконних рубок і інших лісопорушень, захисту лісу від шкідників та хвороб адміністрація припиняє залучення лісників до таких робіт в пожежонебезпечний період з моменту погіршення виконання ними основних обов'язків.

Дозвіл на виконання лісниками в порядку поєднання додаткових відрядно оплачуваних робіт оформляється наказом (розпорядженням) адміністрації з вказівкою переліку, обсягу робіт і термінів їх виконання.

Оплата праці за додатково виконуваними лісниками відрядні роботи проводиться (окрім окладу, місячної тарифної ставки) за системами оплати праці (нормами і розцінками), які діють на підприємстві. Заробітна плата за роботу, що виконується в порядку суміщення професій, враховується в усіх випадках нарахування середньої заробітної плати.

У Національному класифікаторі України «Класифікатор професій ДК 003:2010» професія лісник віднесена до категорії робітників. На лісників поширюється порядок встановлення доплат за суміщення професій (посад); за розширення зони обслуговування лісової ділянки, а також за виконання обов'язків тимчасово відсутнього лісника.

Перелік додаткових відрядно оплачуваних робіт, до яких можуть залучатися лісники: проведення рубок формування і оздоровлення лісів; лісокультурні роботи, включаючи вирощування посадкового матеріалу; заготівля садивного матеріалу і лісового насіння;

протипожежні, лісомеліоративні, лісозахисні та інші лісогосподарські роботи; ремонт зрошувальної і осушувальної мережі, гідротехнічних споруд, лісогосподарських доріг;

зміцнення дюн, пісків; сільськогосподарські роботи;

заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків, сіна, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, очерету, збирання лісової підстилки;

заготівля і переробка харчових продуктів лісу, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарської сировини, кори, збирання лісової підстилки, заготівля очерету, деревної зелені; заготівля новорічних ялинок; виготовлення вінків, корзин тощо;

роботи пов'язані з веденням мисливського господарства, охороною і відтворенням диких звірів і птахів (біотехнічні заходи);

роботи з благоустрою садів, парків, лісопарків, місць масового відпочинку громадян. Залучення лісників до перерахованих у вище наведеному Переліку робіт дозволяється тільки за відрядною системою оплати праці (залежно від кількості виробленої робітником продукції (виконаної роботи) належної якості на основі попередньо установлених норм часу (виробітку) і розцінок з урахуванням складності та умов праці на відповідні види робіт).

ПЕРЕЛІК
та розміри доплат і надбавок до тарифних ставок, окладів і посадових
окладів працівників підприємств і організацій системи Державного
агентства лісових ресурсів України

№ п/п	Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
1	2	3
Д о п л а т и		
1	За суміщення професій, посад (крім керівників підприємств, їх заступників, головних спеціалістів, керівників структурних підрозділів, відділів, цехів, служб та їх заступників)	Доплати одному працівнику (зайнятому як в лісопромисловій, так і в лісгосподарській діяльності) максимальними розмірами не обмежуються і визначаються наявністю одержаної економії за тарифними ставками і окладами суміщуваних працівників. Передумовою для суміщення професій (посад) є наявність у штатному розписі професії (посади), яку суміщають, але вона залишається вакантною
2	За розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт	Доплати одному працівнику максимальними розмірами не обмежуються і визначаються наявністю одержаної економії за тарифними ставками і окладами, які могли б виплачуватись за умови нормативної чисельності працівників.
3	За виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника	До 100 відсотків тарифної ставки (посадового окладу) відсутнього працівника
4	За роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах згідно із Галузевим переліком робіт, на яких можуть встановлюватись доплати працівникам за умови праці в лісгосподарських об'єднаннях, підприємствах, затвердженим Держкомлісгоспом за погодженням з ЦК профспілки працівників лісового господарства України / наказ №63 від 03.07.2001р./	За роботу у важких і шкідливих умовах праці – 4,8,12 відсотків, а за роботу в особливо важких і особливо шкідливих умовах праці – 16,20,24 відсотків тарифної ставки (окладу і посадового окладу)

№ п/п	Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
1	2	3
5	За роботу у вечірню зміну (з 18 до 22 години при багатозмінному режимі роботи)	20 відсотків годинної тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за кожен годину роботи в цей час
6	За роботу в нічний час (з 22 до 6 години)	35 відсотків годинної тарифної ставки (окладу і посадового окладу) за кожен годину роботи в цей час
7	На період освоєння нових норм трудових затрат	Підвищення відрядних розцінок – до 20 відсотків, підвищення тарифних ставок для почасовиків – до 10 відсотків
8	За розрив зміни (водіям на перевезенні людей)	до 30 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожний день праці в такому режимі
9	За керівництво бригадою (бригадиру, не звільненому від основної роботи) та ланкою у лісовому і сільському господарстві	Диференційовані доплати у відсотках до місячної тарифної ставки бригадира залежно від чисельності робітників у бригаді: до 10 осіб – до 15 відсотків 11-25 осіб – до 25 відсотків понад 25 осіб – до 40 відсотків ланковим у складі бригад при чисельності ланки більше 5 осіб – до 50 відсотків відповідної доплати бригадиру
10	За інтенсивність праці робітників, які працюють на конвеєрах, поточних та автоматичних лініях	До 12 відсотків тарифної ставки
11	За інтенсивність праці водіям автотранспортних засобів (на вивезенні лісопродукції)	До 30 відсотків тарифної ставки (місячного посадового окладу)
12	За ненормований робочий день водіям легкових автомобілів, /мікроавтобусів/, автомобілів експедицій і вишукувальних партій в період їх роботи в польових умовах	До 25 відсотків місячної тарифної ставки*
13	За науковий ступінь – доктора наук – кандидата наук (крім працівників наукових організацій)	20 відсотків посадового окладу 15 відсотків посадового окладу
Надбавки		
1	За високу професійну майстерність (встановлюється окремим висококваліфікованим робітникам персонально)	Диференційовані надбавки до тарифних ставок робітників: III розряду – 12 відсотків IV розряду – 16 відсотків V розряду – 20 відсотків VI і вищих розрядів – 24 відсотків

№ п/п	Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
1	2	3
2	<p>а) за класність:</p> <p>– водіям автотранспортних засобів</p> <p>– трактористам – машиністам сільськогосподарського (лісогосподарського) виробництва</p> <p>б) за стаж роботи по спеціальності трактористам-машиністам</p> <p>від 2 до 5 років</p> <p>від 5 до 10 років</p> <p>від 10 до 15 років</p> <p>понад 15 років</p>	<p>Водіям 2-го класу – 10 відсотків</p> <p>1-го класу – 25 відсотків</p> <p>встановленої тарифної ставки за відпрацьований час.</p> <p>Трактористам – машиністам</p> <p>2-го класу – 10 відсотків</p> <p>1-го класу – 20 відсотків</p> <p>заробітної плати за роботи виконані на тракторі.</p> <p>8 відсотків заробітної плати</p> <p>10 відсотків заробітної плати</p> <p>13 відсотків заробітної плати</p> <p>16 відсотків заробітної плати</p>
3	За високі досягнення у праці	До 50 відсотків посадового окладу. При погіршенні показників роботи надбавки зменшуються або відміняються повністю
4	За виконання особливо важливої роботи на термін її виконання	До 50 відсотків посадового окладу. При погіршенні показників роботи надбавки зменшуються або відміняються повністю
5	За складність, напруженість у роботі	До 50 відсотків посадового окладу
6	За роботу в умовах режимних обмежень	Розмір надбавки до тарифних ставок (окладів і посадових окладів) визначається відповідно до п.2 та п.3 “Положення про види, розміри і порядок надання компенсації у зв’язку з роботою, яка передбачає доступ до державної таємниці”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.06.1994 № 414. Примітка: Надбавки до тарифних ставок (окладів і посадових окладів) за роботу в умовах режимних обмежень встановлюються понад інші доплати і надбавки, які встановлені на підприємстві
7	За роботу з отрутохімікатами	10 відсотків тарифної ставки (посадового окладу).
8	За присвоєні класності: “Лісничий I класу”,	15 відсотків посадового окладу

№ п/п	Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
1	2	3
	“Лісничий II класу”, “Помічник лісничого I класу”, “Помічник лісничого II класу”	10 відсотків посадового окладу 5 відсотків посадового окладу
9	а) “Заслужений лісівник України”*** “Заслужений працівник сільського господарства України” “Заслужений раціоналізатор”, Заслужені працівники інших професій б) за відзнаку Держлісагентства України “Почесний лісівник України”***	20 відсотків посадового окладу 10 відсотків посадового окладу, окладу, тарифної ставки
Одноразові грошові винагороди (виплачуються під час нагородження)		
1	Працівникам, які нагороджені: а) Державними нагородами України, Почесною грамотою та грамотою Верховної Ради України, Почесною грамотою Кабінету Міністрів України	три тарифні ставки (оклади, посадові оклади) але не менше п'яти тисяч гривень.
	б) Подякою Прем'єр-міністра України	одна тарифна ставка (оклад, посадовий оклад)
	в) Нагрудним знаком Державного агентства лісових ресурсів України «Відмінник лісового господарства України»; «Заслужений працівник Профспілок», «Профспілкова звитяга», «Профспілкова відзнака», «За розвиток соціального партнерства»	дві тарифні ставки (оклади, посадові оклади)
	г) Нагрудним знаком Державного агентства лісових ресурсів України “За бездоганну службу в державній лісовій охороні України”	два посадових оклади
	д) Почесна грамота Державного агентства лісових ресурсів України та Почесна грамота та грамота Федерації Профспілок України, ЦК Профспілки працівників лісового господарства України	одна тарифна ставка (оклад, посадовий оклад)
	е) Подяка Голови Державного	

№ п/п	Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
1	2	3
	агентства лісових ресурсів України, Подяка Голови Федерації Профспілок України, Подяка Голови ЦК Профспілки працівників лісового господарства України	0,5 тарифної ставки (посадового окладу)
	є) Почесна Грамота, Грамота обласної державної адміністрації, обласного управління лісового і мисливського господарства, обласної організації Профспілки працівників лісового господарства, Подяка Голови обласної державної адміністрації	0,3 тарифної ставки (посадового окладу)

Порядок та умови виплати доплати, надбавки та одноразових винагород визначати керівникам підприємств відповідно до наказу залежно від якості, складності, обсягу та важливості виконуваних обов'язків за посадою.

Надбавки за високі досягнення у праці, за виконання особливо важливої роботи на термін її виконання, за складність, напруженість у роботі встановлюються керівникам структурних підрозділів їх заступникам, менеджерам, професіоналам, фахівцям та технічним службовцям.

Всі інші види надбавок, доплат та одноразових винагород та їх розміри або підвищені розміри виплат, не передбачених в цьому переліку, встановлюються підприємствами самостійно на умовах, закріплених у колективному договорі. Встановлення доплат, надбавок та одноразових винагород здійснюється за наказом (розпорядженням) керівника підприємства на підставі оцінки та всебічного аналізу виконання працівниками посадових обов'язків і завдань.

Доплати за науковий ступінь та надбавки за почесне звання провадяться у разі, коли діяльність працівника за профілем збігається з наявним ступенем або почесним званням.

Якщо працівнику присвоєно почесне звання і науковий ступінь, йому виплачуються надбавка і доплата в установлених, розмірах.

* Робота понад нормальну тривалість робочого часу не вважається надурочною і за неї не здійснюється додаткова оплата перепрацьованого часу. Кількість годин перепрацьованого часу при такій роботі може визначатись у колективному договорі.

** За наявності “Заслужений лісівник України” та “Почесний лісівник України” надбавки до посадового окладу виплачуються за одним (вищим) розміром.

ПОЛОЖЕННЯ**про присвоєння класності лісничим та помічникам лісничих державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України****I. Загальні положення**

1.1. Це Положення визначає підстави для присвоєння класності лісничим та помічникам лісничих державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (далі – Держлісагентство).

1.2. Положення розроблено з метою заохочення кращих лісничих та помічників лісничих державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Держлісагентства України, які зробили значний внесок у розвиток та підвищення ефективності лісгосподарського виробництва, і досягають високого професіоналізму в роботі.

II. Порядок присвоєння класності лісничих та помічників лісничих

2.1. Класність "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісничого I класу", "Помічник лісничого II класу" (далі — класність) присвоюється лісничим та помічникам лісничих (далі - працівники) державних підприємств, установ та організацій, які мають вищу фахову освіту, відповідний стаж роботи на займаній посаді і бездоганно виконують свої службові обов'язки.

Ця класність присвоюється висококваліфікованим працівникам, які протягом 2-х останніх років, при виконанні доведених завдань, домоглися високих показників з підвищення продуктивності та якості лісів, їх лісовідновлення, лісорозведення, охорони та захисту лісу.

2.2. Працівники, які досягли високих показників у роботі, встановлених для присвоєння класності "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісничого I класу", "Помічник лісничого II класу", проходять попередню атестацію на підприємствах, в яких вони працюють.

2.3. До атестації допускаються працівники, які пройшли навчання на спеціальних курсах згідно з програмою "Управління лісгосподарським виробництвом" (програма підготовки лісничих, помічників лісничих) в Українському центрі підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів лісового господарства (Укцентдрадріліс).

2.4. Для атестації працівників на присвоєння класності "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісничого I класу", "Помічник лісничого II класу" в господарстві створюють постійно діючу атестаційну комісію.

2.5. Атестаційну комісію створюють за рішенням керівника підприємства на чолі з головним лісничим у складі: інженер лісового господарства, інженер з охорони та захисту лісу, інженер з лісових культур, головні спеціалісти та голова профспілкової організації підприємства,

2.6. Атестаційна комісія оцінює знання працівників і результати їх роботи згідно з умовами, передбаченими кваліфікаційними характеристиками, що є невід'ємною і складовою частиною цього положення.

2.7. Атестаційна комісія проводить атестацію працівників за поданими особистими заявами.

2.8. Рішення атестаційної комісії за результатами перевірки знань та інших кваліфікаційних вимог оформляється протоколом засідання комісії.

2.9. Особам, які склали екзамени і мають інші дані, що задовольняють вимоги кваліфікаційної характеристики, після затвердження підсумків атестації підприємствами, подаються на затвердження колегією територіальних органів в Автономній Республіці Крим, областях та в м. Києві, для присвоєння класності "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісного I класу", "Помічник лісного II класу".

2.10. Нарахування надбавки до посадового окладу за класність "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісного I класу", "Помічник лісного II класу" проводиться на підставі наказу керівника підприємства з часу затвердження рішення колегією територіальних органів в Автономній Республіці Крим, областях та в м. Києві.

2.11 Особи, які не пройшли атестацію на присвоєння звання, допускаються до повторної атестації на загальних підставах після шести місяців з часу попередньої перевірки знань.

2.12. Матеріали для присвоєння працівникам класності "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісного I класу", "Помічник лісного II класу" оформляються за формою, що додається.

2.13. При переході працівників, які мають класність "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісного I класу", "Помічник лісного II класу", на іншу роботу не за даною посадою (Лісничий, Помічник лісного) надбавка не виплачується.

2.14. За систематичні порушення у лісогосподарському виробництві, експлуатації засобів механізації, несумлінне ставлення до виконання своїх службових обов'язків, що призвело до зниження показників роботи, атестаційна комісія може знизити класність або позбавити її. Рішення атестаційної комісії набирає чинності після затвердження його колегією територіальних органів в Автономній Республіці Крим, областях та в м. Києві.

2.15. Відновлення звання "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісного I класу", "Помічник лісного II класу" проводиться атестаційними комісіями на загальних підставах.

КВАЛІФІКАЦІЙНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ЗВАНЬ "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісного I класу", "Помічник лісного II класу"

Кваліфікація працівників для присвоєння класності "Лісничий I класу", "Лісничий II класу", "Помічник лісного I класу", "Помічник лісного II класу" повинна відповідати таким вимогам: це кваліфікований працівник, який досконало освоїв свою професію, нормативно-методичні та інші керівні документи з виробничо-господарської діяльності лісництва; стандарти й технічні умови на продукцію лісогосподарського виробництва; технологію виробництва; засоби механізації і правила їх технічної експлуатації; основи економіки, організацію виробництва, праці й управління.

"Помічник лісного II класу"

1. Повинен працювати у лісовому господарстві на підприємстві не менше 3 років, у тому числі на цій посаді не менше 2 років.

2. Зобов'язаний знати стосовно своєї професії в обсязі програми за напрямом – "Управління лісогосподарським виробництвом" Помічник лісного:

лісове та земельне законодавство України; планування діяльності лісництва; інформаційні системи в лісовому господарстві; організацію управлінського обліку в лісництві; організацію лісовпорядних робіт;

організацію та прогресивні технології вирощування садивного матеріалу; стан та перспективи захисного лісорозведення;

сучасні вимоги до розроблення лісосік на рубках головного користування; стандартизацію лісопродукції;

прогресивні методи боротьби з шкідниками та хворобами лісу; технологію і механізацію лісогосподарських та лісозаготівельних робіт; правила охорону лісу від пожеж; організацію роботи державної лісової охорони;

правила застосування пестицидів та агрохімікатів в лісовому господарстві; оперативний адміністративно-громадський контроль за станом охорони праці в лісництві; правила охорони праці та виробничої санітарії на роботах, що виконуються в лісництві; ведення документації з вищеперахованих питань;

прогресивні методи роботи передовиків лісогосподарського виробництва.

"Помічник лісничого I класу"

1. Повинен працювати у лісовому господарстві на підприємстві не менше 5 років в тому числі на цій посаді не менше 4 років

2. Зобов'язаний:

мати стосовно своєї професії обсяг знань, передбачених кваліфікаційною характеристикою "Помічник лісничого II класу";

впроваджувати науково-технічний прогрес в лісовому господарстві;

постійно вдосконалювати свої знання, вивчати прогресивні методи роботи передовиків лісогосподарського виробництва і застосування їх у своїй роботі; брати участь у підвищенні рівня кваліфікації працівників.

III. "Лісничий II класу"

1. Повинен працювати у лісовому господарстві не менше 7 років, у тому числі на посаді помічника лісничого або лісничого не менше 5 років.

2. Зобов'язаний знати стосовно своєї професії в обсязі програми за напрямом – "Управління лісогосподарським виробництвом" Лісничий:

розвиток економічних відносин у лісовому господарстві; лісове та земельне законодавство України; законодавство України про працю; планування діяльності лісництва;

системи і форми оплати праці в лісовому господарстві; застосування принципів і методів управління в діяльності лісничого; інформаційні системи в лісовому господарстві; організацію управлінського обліку в лісництві; організацію обліку та звітності в лісництві; організацію лісовпорядних робіт в лісництві;

використання реляційної таксаційної характеристики лісів для аналізу їх стану, прийняття

управлінських рішень та ведення лісового господарства;

нове в лісовому насадінстві, селекції та інтродукції;

організацію та прогресивні технології вирощування садивного матеріалу;

стан та перспективи захисного лісорозведення;

організацію та технологію проведення рубок формування та оздоровлення лісів; сучасні вимоги до розроблення лісосік на рубках головного користування; стандартизацію лісопродукції;

прогресивні методи боротьби з шкідниками та хворобами лісу; механізацію лісогосподарських і лісозаготівельних робіт; правила охорони лісу від пожеж; організацію роботи державної лісової охорони;

правила застосування пестицидів та агрохімікатів в лісовому господарстві; шляхи поліпшення ведення мисливського господарства і вимоги безпеки при організації полювання і проведенні рейдів по боротьбі з браконьєрами;

технологію та механізацію лісогосподарських і лісозаготівельних робіт, досвід ведення лісового господарства в європейських країнах;

оперативний адміністративно-громадський контроль за станом охорони праці в лісництві; правила охорони праці та виробничої санітарії на роботах, що виконуються в

лісництві, вимоги безпеки під час гасіння лісових пожеж, безпеки в надзвичайних ситуаціях; ведення документації з вищеперерахованих питань;

прогресивні методи роботи передовиків лісгосподарського виробництва.

"Лісничий I класу"

1. Повинен працювати у лісовому господарстві не менше 8 років у тому числі на посаді помічника лісничого або лісничого не менше 6 років.

2. Зобов'язаний:

мати стосовно своєї професії обсяг знань, передбачених кваліфікаційною характеристикою "Лісничий II класу";

впроваджувати науково-технічний прогрес в лісовому господарстві,

постійно вдосконалювати свої знання, вивчати прогресивні методи роботи передовиків

лісгосподарського виробництва і застосовувати їх у своїй роботі;

брати участь у підвищенні рівня кваліфікації працівників.

III. Умови доплат і надбавок до тарифних ставок, окладів і посадових окладів лісничих та помічників лісничих, яким присвоєно класність

3.1. Умови виплати щомісячної грошової надбавки до посадового окладу лісничим та помічникам лісничих передбачаються у розмірах, встановлених Галузевою угодою, укладеною між Держлісагентством України і Профспілкою працівників лісового господарства України та колективними договорами підприємств.

3.2. Лісничі, яким присвоєно класність, одержують щомісячну грошову надбавку до посадового окладу в розмірі:

– за I клас – 15 %;

– за II клас – 10 %.

Помічники лісничих, яким присвоєно класність, одержують щомісячну грошову надбавку до посадового окладу в розмірі:

– за I клас – 10 %;

– за II клас – 5 %.

Подання на присвоєння класності "Лісничий" та "Помічник лісничого" відповідного класу

Прізвище, ім'я та по батькові _____

Рік народження _____ Освіта _____

Місце роботи _____

Професія _____

Стаж роботи в лісовому господарстві _____

у т.ч. на зайнятій посаді _____

Перелік показників*	Виконання доведених завдань лісництвом за роками			
	20__	20__	-,+	%
Обробіток ґрунту, га				
Садіння та висівання лісу, га				
Догляд за лісокультурами, га				
Вирощування лісового садивного матеріалу, тис. шт.				
Охорона та захист лісу, тис. грн.				
Рубки формування та оздоровлення лісів, га/м ³				
Приживлюваність, %				

* конкретний перелік показників визначається на підприємстві

Коротка виробнича характеристика _____

Директор підприємства
Головний лісничий

Голова профспілкової
організації

**Положення
про порядок та умови виплати винагороди за вислугу років працівників
підприємства**

1. Загальні положення

1.1. Положення розроблене відповідно до Законів України "Про оплату праці", "Про колективні договори і угоди", Кодексу законів про працю України, Господарського Кодексу з метою залучення та закріплення кадрів на Підприємствах.

1.2. Положення визначає порядок нарахування та виплати працівникам винагороди за вислугу років в залежності від стажу роботи в галузі лісового господарства.

1.3. Положення поширюється лише на постійних працівників Підприємств.

1.4. Винагорода за вислугу років виплачується працівникам щомісячно в залежності від фінансового стану підприємства у відсотках до тарифної ставки (окладу і посадового окладу) за основною посадою залежно від стажу роботи в таких розмірах:

Стаж роботи, який дає право на отримання винагороди за вислугу років	Розмір винагороди у відсотках до тарифної ставки /окладу і посадового окладу/*
від 1 до 3 років	5
від 3 до 5 років	10
від 5 до 10 років	15
від 10 до 15 років	20
від 15 до 20 років	25
Понад 20 років	30

* мінімальні розміри винагороди за вислугу років

1.5. Винагорода за вислугу років не виплачується:

– тимчасовим працівникам /працівники, прийняті на роботу на строк до двох місяців/;

– особам, які працюють за внутрішнім сумісництвом /працівники, які працюють за сумісництвом і виконують на тому самому підприємстві (установі, організації) поряд зі своєю основною роботою, зумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією (посадою) або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи, то на додаткову зарплату винагорода за вислугу років не нараховується/.

2. Обчислення стажу роботи, який дає право на отримання винагороди за вислугу років

2.1. У стаж роботи, що дає працівникам право на отримання винагороди за вислугу років, включається весь час роботи на даному підприємстві.

2.2. У стаж роботи, що дає працівникам право на отримання винагороди за вислугу років, зараховуються також:

2.2.1. Час роботи в інших підприємствах галузі.

2.2.2. Час строкової військової служби, якщо безпосередньо перед призовом на військову службу працівник працював на підприємстві галузі і поступив на роботу на підприємство згідно з чинним законодавством.

2.2.3. Час навчання на курсах з підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації з відривом від роботи, якщо до зарахування на курси працівник працював на підприємствах лісового господарства і повернувся до місця роботи протягом одного місяця від дня закінчення курсів.

2.2.4. Час роботи на виборних посадах.

2.2.5. Період відпустки для догляду за дитиною до досягнення нею віку трьох років, а у виняткових випадках, якщо за медичними показаннями дитині потрібний домашній догляд – період додаткової відпустки без збереження заробітної плати тривалістю, визначеною у медичному висновку, але не більше ніж до досягнення дитиною віку шести років.

3. Порядок нарахування і виплати винагороди за вислугу років

3.1. Винагорода за вислугу років нараховується у відсотках до тарифної ставки (окладу і посадового окладу) без урахування доплат і надбавок та виплачується одночасно із виплатою заробітної плати у межах фонду оплати праці та при наявності фінансових можливостей підприємства.

У разі виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника відсоткова доплата обчислюється виходячи з розміру тарифної ставки (окладу і посадового окладу) за основною посадою.

3.2. Винагорода за вислугу років виплачується за фактично відпрацьований час відповідно до чинного законодавства.

3.3. Винагорода за вислугу років виплачується з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому виникло право на її отримання або зміну розміру.

Якщо право працівника на отримання або зміну розміру винагороди за вислугу років виникає в період його перебування у відпустці, перерахування і виплата зазначеної винагороди здійснюється після закінчення відпустки.

4. Порядок встановлення стажу роботи

4.1. Стаж роботи, що дає працівникам право на отримання винагороди за вислугу років, встановлюється комісією з встановлення стажу роботи, яка створюється керівником підприємства. До складу комісії включаються представники профспілкового комітету. Рішення комісії оформлюється протоколом у двох примірниках, з яких один передається до бухгалтерії.

4.2. У випадках виникнення конфліктних ситуацій, скарги розглядаються органом вищого рівня по підпорядкованості, рішення якого є остаточним.

4.3. Основним документом для встановлення стажу, який дає право працівникам підприємств на отримання винагороди за вислугу років, є трудова книжка.

ПОЛОЖЕННЯ
про винагороду за підсумками роботи за рік працівникам підприємства

1. Загальні положення

1.1. Положення про винагороду за підсумками роботи за рік (*далі* – Положення) визначає порядок і умови виплати працівникам підприємства винагороди за підсумками роботи за рік (*далі* – винагорода), джерела фінансування витрат на зазначені цілі і терміни виплати винагороди.

1.2. Винагорода виплачується штатним працівникам підприємства за виконання виробничих завдань і посадових обов'язків, підвищення ефективності і якості роботи.

1.3. Рішення про виплату винагороди приймає директор підприємства за умови виконання підприємством основних показників фінансово-господарської діяльності за звітний рік.

У разі невиконання зазначених показників рішення про виплату винагороди не приймається.

1.4. Винагорода виплачується з фонду оплати праці, який встановлюється колективним договором.

1.5. Положення може бути доповнено або змінено за погодженням із профспілковим комітетом підприємства

2. Умови виплати винагороди

2.1. Винагорода виплачується в повному обсязі працівникам, які пропрацювали на підприємстві не менш як один рік, у тому числі працівникам, які були звільнені до моменту виплати винагороди, а також висококваліфікованим спеціалістам, що були прийняті на роботу протягом року в порядку переведення з інших підприємств.

2.2. Винагорода також виплачується працівникам підприємства, які не пропрацювали повний календарний рік з поважних причин:

– у разі звільнення з роботи у зв'язку із скороченням чисельності або штату працівників, призовом на військову службу або направленням на альтернативну (невійськову) службу, виходом на пенсію (за віком, по інвалідності), народженням дитини, вступом до вищого навчального закладу за направленням підприємства, переходом на виборну посаду;

– у разі повернення на роботу на підприємство у зв'язку із закінченням військової служби, поверненням з альтернативної (невійськової) служби, закінчення вищого навчального закладу, якщо навчання здійснювалося за рахунок підприємства.

2.3. Винагорода працівникам, зазначеним у п. 2.2 Положення, виплачується пропорційно відпрацьованому часу.

2.4. Працівникам, які були звільнені за власним бажанням, за порушення трудової дисципліни (ст. 3, 4, 7 ст. 40 КЗпП України) до кінця календарного року, за який виплачується винагорода, а також тим, які мають дисциплінарні стягнення, винагорода не виплачується.

3. Розмір і порядок виплати винагороди

3.1. Розмір винагороди встановлюється залежно від стажу роботи на підприємстві, виконання і перевиконання працівниками виробничих завдань, норм праці, якості виконаних робіт, раціонального використання матеріалів тощо.

3.2. Винагорода, залежно від стажу роботи на підприємстві, виплачується в таких розмірах:

– від 1 до 5 років (включно) – к-т 0,8% середньої заробітної плати;

- від 6 до 10 років (включно) – к-т 1% середньої заробітної плати;
- понад 10 років – к-т 1,5% середньої заробітної плати.

3.3. Середня заробітна плата для виплати винагороди обчислюється:

- для працівників, які пропрацювали на підприємстві повний календарний рік, – виходячи з виплат за 12 місяців роботи;
- для працівників, які пропрацювали на підприємстві менше року, виходячи з виплат за фактичний час роботи, починаючи з першого числа місяця після оформлення на роботу до кінця року.

3.4. До середньої заробітної плати не включаються такі виплати:

- премії, одноразові виплати та доплати;
- за додаткову відпустку у зв'язку з навчанням;
- винагорода за підсумками роботи за попередній рік;
- за час виконання державних обов'язків, військових зборів;
- за підготовку кадрів і здійснення керівництва виробничою практикою;
- одноразова матеріальна допомога;
- за дні тимчасової непрацездатності;
- доплати за надурочні роботи і роботу у святкові, неробочі і вихідні дні.

3.5. Розмір винагороди за підсумками роботи за рік може бути збільшено чи зменшено залежно від особистих результатів роботи працівника.

3.6. Працівникам, які протягом року були нагороджені орденом, почесною грамотою Держлісагентства та яким присвоєно почесне звання, розмір виплачуваної винагороди може бути збільшено до 20 відсотків.

3.7. Винагорода за підсумками роботи за рік виплачується на підставі наказу директора підприємства.

3.8. Підставою для нарахування і виплати винагороди за підсумками роботи за рік є це Положення

Навчальне видання

Мороз Юлія Юзефівна, д. е. н., професор, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Цаль-Цалко Юзеф Сигізмундович, д. е. н.,
професор, професор кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту

Гайдучок Тетяна Станіславівна, к. е. н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та
аудиту

Організація та управління лісогосподарським виробництвом

Навчальний посібник