

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

Досліджено вітчизняну нормативну базу щодо операцій з лісовими ресурсами, виявлено проблемні аспекти нормативного регулювання бухгалтерського обліку даних операцій

Ключові слова: ліс, лісокористування, рівні регулювання

Постановка проблеми. З метою зниження антропогенного впливу людини на лісові ресурси необхідно переглянути законодавчі та нормативно-правові акти у сфері лісового господарства. В умовах інтенсивного використання лісових ресурсів, які є джерелом отримання деревини, продуктів недеревинного походження, а також виконують соціальні й екологічні функції, виникає потреба внесення змін до нормативних документів для забезпечення їх раціонального використання, збереження, охорони та відтворення, а також усунення диспропорції, що склалися між темпами нарощування лісових ресурсів і розмірами лісоексплуатації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці нормативного регулювання лісових ресурсів присвячені дослідження таких вітчизняних науковців як І.К. Бистрякова, Б.М. Данилишина, Н.С. Дворяшиної, С.І. Дорогунцова, Д.С. Добряка, А.С. Лисецького, В.С. Міщенко, О.О. Мінца, Я.В. Коваля, С.Г. Струмиліна, А.М. Третьяка, І.В. Туркевича, Н.П. Федоренка, М.А. Хвесика та ін. Проте не вирішеними залишаються проблемні аспекти, що регулюють порядок відображення лісу у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Метою статті є аналіз і систематизація нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік лісу з метою виявлення недоліків в частині їх нормативного регулювання та внесення пропозицій щодо їх усунення.

Викладення основного матеріалу. З метою збереження та відтворення лісу необхідно розробити нормативно-правову базу, на основі якої можна реально досягти економічної продуктивності, екологічної ефективності та соціальної справедливості відповідно до принципів сталого лісокористування.

Замула І.В. наголошує на тому, що сучасне екологічне законодавство перебуває у динамічному розвитку, особливо в частині процедур з попередження настання екологічного ризику, а також спостерігається тенденція гармонізації його окремих положень і принципів із загальносвітовими, європейськими еколого-правовими вимогами та нормами [3, с. 293].

Коваль Я.В. зазначає, що законодавчі та нормативно-правові акти лісового комплексу мають свої особливості, які пов'язані з природною зумовленістю діяльності, тобто повною залежністю від природних об'єктів і процесів їх функціонування та розвитку. Сьогодні відбувається процес розширення самостійності підприємств лісового комплексу і певне послаблення регуляторної функції держави на підставі соціально-екологічної кризи із недостатньо цивілізованого розвитку ринкового середовища, підвищується актуальність формування і практичного застосування цілісного механізму економіко-правової відповідальності [6, с. 144-145].

Отже, для забезпечення належного рівня нормативного регулювання бухгалтерського обліку лісу необхідним є розробка законодавчої бази в частині оцінки та його облікового відображення.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку лісу в Україні здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема: Верховною Радою України, яка приймає та затверджує закони та постанови у сфері лісокористування, Кабінетом Міністрів України, що приймає постанови щодо відтворення, використання та збереження лісових ресурсів, а також Державним агентством лісових ресурсів, що вносить власні пропозиції щодо формування державної політики у сфері лісового господарства та розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів Міннагполітики України.

Нормативне регулювання операцій з лісовими ресурсами здійснюється відповідно до визначених рівнів регулювання (рис. 1).

В Україні правові норми у сфері лісокористування регулюються Конституцією України, Лісовим кодексом України, Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища", іншими законодавчими актами України, а також прийнятими відповідно до інших нормативно-правових актів



Рис. 1. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку лісових ресурсів

Отже, нормативне регулювання операцій з лісовими ресурсами має високий рівень регламентування, яке здійснюється на державному рівні та на рівні підприємства. Проаналізуємо кожен із п'яти рівнів детально та виділено

проблемні питання у нормативному регулюванні бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами.

Нормативно-правові акти I-го рівня нормативного регулювання охарактеризовано в табл. 1.

Таблиця 1. Нормативно-правові акти, що регламентують бухгалтерський облік лісу на першому рівні нормативного регулювання

№ з/п	Назва нормативного документа	Загальні положення
1	Конституція України [8]	визначено суб'єктів відповідальних за охорону навколишнього середовища та природних ресурсів, а також прописано їх повноваження
2	Лісовий кодекс України [9]	розкрито сутність поняття "ліс" та склад лісового фонду, наведено функціональний поділ лісів, встановлено відповідальність за порушення вимог щодо раціонального використання лісових ресурсів
3	Земельний кодекс України [4]	розглянуто склад земель лісового фонду та встановлено ділянки, які не відносяться до лісового фонду
4	Податковий кодекс України [10]	встановлені ставки збору за заготівлю деревини основних лісових порід та визначено об'єкти оподаткування збором і платників збору
5	Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища" [2]	визначено основні завдання та принципи охорони природних ресурсів, встановлено вимоги щодо відновлення природних ресурсів. Для обліку кількісних, якісних та інших характеристик природних ресурсів передбачено обов'язковість ведення державних кадастрів природних ресурсів

У ст. 13 Конституції України [8] зафіксовано, що право власності на природні ресурси, в тому числі і ліс, що знаходяться в межах території України, належить українському народу.

Основним законодавчим актом, що регламентує відносини в сфері лісового господарства, є Лісовий кодекс України.

Відповідно до ст. 7 Лісового кодексу суб'єктами права власності на ліси є держава, територіальні громади (жителі, об'єднані постійним проживанням у межах села, селища, міста, що є самостійними адміністративно-територіальними одиницями, або добровільні об'єднання жителів кількох сіл, селищ, що мають єдиний адміністративний центр, сільську раду), громадяни та юридичні особи [9].

В Україні, крім державної власності на ліси, є комунальна та приватна власність. Від імені держави лісами розпоряджається Верховна Рада України, яка делегує свої повноваження місцевим органам влади, які в межах своєї компетенції надають земельні ділянки лісового фонду в постійне чи тимчасове користування або у власність.

Згідно з ст. 10 Лісового кодексу передбачено, що ліси в Україні можуть перебувати у приватній власності. Суб'єктами права приватної власності на ліси є громадяни та юридичні особи України. Проте, існують обмеження щодо площі лісової ділянки до 5 гектарів, яка може перебувати у приватній власності. У випадку отримання лісової ділянки у спадок площа може бути збільшена згідно із законом. Фізичні та юридичні особи набувають право приватної власності на ліси з моменту одержання ними документів, що посвідчують право власності на земельну ділянку, та їх державної реєстрації. Іноземні громадяни, особи без громадянства не може володіти лісами України. Ліси, отримані у спадщину іноземними громадянами, особами без громадянства та іноземними юридичними особами, повинні бити відчужені протягом одного року.

Юридичні та фізичні особи, які маю лісові ділянки у приватній власності, зобов'язані вести первинний облік лісів, подавати в установленому законодавством порядку статистичну звітність та інформацію про стан лісів.

Земельні ділянки лісового фонду можуть бути передані у постійне або тимчасове користування. У постійне користування передаються ділянки лісового фонду спеціалізованим лісгосподарським підприємствам, іншим підприємствам, установам, організаціям, у яких створено спеціалізовані підрозділи (постійні лісокористувачі), для ведення лісового

господарства, а також для спеціального використання лісових ресурсів, потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт у порядку, передбаченому Лісовим кодексом України.

У тимчасове користування надаються лише земельні ділянки лісового фонду підприємствам, установам, організаціям, об'єднанням громадян, релігійним організаціям, громадянам України, іноземним юридичним та фізичним особам (тимчасові користувачі) для спеціального використання лісових ресурсів, потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт. Тимчасове користування лісами може бути: довгостроковим – терміном від одного до п'ятдесяти років і короткостроковим – терміном до одного року.

Лісовий кодекс передбачає встановлення сервітутного права, відповідно до ст. 23 якого лісовий сервітут – це право на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною лісовою ділянкою. Установлення лісового сервітуту не призводить до позбавлення власника земельної лісової ділянки права володіння, користування та розпоряджання нею, а користувача – володіння, користування [9].

У Податковому кодексі встановлено порядок розрахунку збору при заготівлі деревини 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 перефор-мування; 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. Згідно п. 332.2 ст. 332 ПКУ сума збору обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах [9]. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів нараховується та сплачується щоквартально.

За порушення норм лісового законодавства настає кримінальна, адміністративна, дисциплінарна та матеріальна відповідальність. Проте, в Лісовому кодексі жодна з форм відповідальності не приписана, а в Кодексі України про адміністративні правопорушення встановлено лише матеріальну відповідальність за порушення умов використання лісів (табл. 2).

Таблиця 2. Правопорушення, пов'язані з лісовими ресурсами визначені в кодексі України про адміністративні правопорушення

№ з/п	Вид порушення	Відповідальність
1	Незаконне використання земель державного лісового фонду	штраф для фізичних осіб від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а на посадових осіб – від 9 до 18 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
2	Порушення порядку використання лісосічного фонду, заготівлі та вивезення деревини, заготівлі живиці	штраф на громадян у розмірі від 3 до 7 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, на посадових осіб – від 5 до 8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
3	Незаконна порубка, пошкодження та знищення лісових культур і молодняка	штраф на громадян у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від 7 до 12 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Продовження табл. 2

4	Знищення або пошкодження позахисних лісових смуг та захисних лісових насаджень	штраф на громадян від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від 7 до 12 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
5	Знищення або пошкодження підрусту в лісах	штраф на громадян від 1 до 3 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від 3 до 7 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
6	Здійснення лісових користувань не у відповідності з метою або вимогами, передбаченими в лісорубному квитку (ордері) або лісовому квитку	штраф на громадян від 1 до 3 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від 3 до 7 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
7	Порушення правил відновлення і поліпшення лісів, використання ресурсів спілої деревини	штраф на посадових осіб від 5 до 8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
8	Введення в експлуатацію виробничих об'єктів без обладнання, що запобігає шкідливому впливу на ліси	штраф на посадових осіб від 3 до 7 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
9	Пошкодження лісу стічними водами, хімічними речовинами, нафтою і нафтопродуктами, шкідливими викидами, відходами і покидьками	штраф на громадян від 10 до 30 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від 30 до 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
10	Засмічення лісів відходами	штраф на громадян від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

Таким чином, у випадку недотримання правил та порядку використання лісових ресурсів накладаються штрафні санкції. Вважаємо, що однією з причин нерационального використання лісу та його неконтрольованої вирубки є те, що в Лісовому кодексі не конкретизовано випадки в яких настає кожен з видів відповідальності. Необізнаність фізичних і юридичних осіб щодо їх прав та обов'язків у сфері лісового господарства є однією з головних причин порушення охорони, відтворення та використання лісу.

У Земельному кодексі України [4] визначено склад земельних ділянок, які відносяться до складу земель лісгосподарського призначення. До земель лісгосподарського призначення належать землі, вкриті лісовою рослинністю, а також не вкриті лісовою рослинністю, нелісові землі, які надані та використовуються для потреб лісового господарства.

До земель лісгосподарського призначення не належать землі, зайняті:

- зеленими насадженнями у межах населених пунктів, які не віднесені до категорії лісів;
- окремими деревами і групами дерев, чагарниками на сільськогосподарських угіддях, присадибних, дачних і садових ділянках.

Земельні ділянки лісгосподарського призначення за рішенням органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування надаються в постійне користування спеціалізованим державним або комунальним лісгосподарським підприємствам, іншим державним і комунальним підприємствам, установам та організаціям, у яких створено спеціалізовані підрозділи, для ведення лісового господарства.

Відповідно до ст. 57 Земельного кодексу право постійного користування земельними ділянками лісгосподарського призначення посвідчується Державним актом на право постійного користування земельною ділянкою [4].

Дворяшина Н.С. акцентує увагу на тому, що в новій редакції Земельного кодексу є серйозна колізія, яка впливає із суперечливої норми ст. 79, згідно з якою "...Право власності на земельну ділянку поширюється в її межах на поверхневий (грунтовий) шар, а також на водні об'єкти, ліси і багаторічні насадження, які на ній знаходяться", що є неприйнятним саме для лісових земель без певних застережень [1, с. 199].

Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища" визначає загальні правові, економічні та екологічні вимоги щодо охорони навколишнього середовища. У ст. 23 цього закону передбачена норма щодо обов'язковості ведення кадастру природних ресурсів для обліку кількісних, якісних та інших характеристик природних ресурсів, обсягу, характеру та режиму їх використання [2]. При перевищенні лімітів та порушенні інших вимог

використання природних ресурсів встановлено дисциплінарну, адміністративну, цивільну і кримінальну відповідальність. Згідно ст. 68 Закону № 1264 незаконно добути в природі ресурси та виготовлена з них продукція підлягають безоплатному вилученню, а знаряддя правопорушення – конфіскації [2].

ІІ рівень нормативного регулювання представлений указами президента України в сфері лісокористування. В Указі Президента України "Про Положення про Державне агентство лісових ресурсів України" [14] визначено завдання, права та обов'язки Державного агентства лісових ресурсів.

Одним із найважливіших напрямів правового регулювання в галузі лісових правовідносин є охорона лісів, тобто проведення комплексних заходів, спрямованих на їх збереження від знищення, пошкодження та іншого впливу, захист від шкідників і хвороб, а також раціональне лісокористування. В Указі Президента України "Про деякі заходи щодо збереження та відтворення лісів і зелених насаджень" [13] зазначено заходи, що будуть прийматися для збереження та відтворення лісів на 2008-2015 рр.

Третім рівнем державного регулювання є Підзаконні нормативні акти міністерств і відомств.

Порядок та умови здійснення заготівлі деревини під час проведення рубок, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів регулюються Постановою КМУ № 761 "Про врегулювання питань щодо спеціального використання лісових ресурсів" [11]. Визначено основні вимоги до проведення рубки, перераховано її основні види, а також регламентує строки та порядок заготівлі другорядних лісових матеріалів (живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків). Визначено строки проведення заготівлі та вивезення деревини (заготівля здійснюється протягом року, на який лісосіка призначена для рубки, а вивезення – з 1 січня року рубки і до 1 квітня наступного року).

Постановою КМУ "Про затвердження правил відтворення лісів" № 303 [12] визначено правила відтворення лісу. Відтворення лісів здійснюється за державними програмами та проектами, в яких визначаються способи створення в найкоротші строки високопродуктивних лісів з цінних деревних і чагарникових порід. Визначено три способи відтворення лісів (рис. 2).

У бухгалтерському обліку витрати на відновлення лісу відображаються на основі матеріалів проектування, технічного приймання робіт із створення лісових культур, технічного приймання природного поновлення, а також інвентаризації лісових культур. Згідно п. 49 Постанови № 303 технічне приймання робіт з відтворення лісів проводиться у десятиденний строк після їх завершення.



Рис. 2. Способи відновлення лісів

На четвертому рівні нормативного регулювання операції з лісовими ресурси регламентуються Інструкцією з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів, що розроблена та затверджена Державним комітетом лісового господарства України. Інструкція встановлює порядок здійснення проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів власниками лісів (лісокористувачами), а також визначено вимоги до інвентаризації лісових ресурсів. Для проведення інвентаризації лісових ресурсів створюється комісія у складі не менше трьох осіб.

Відповідно до п 3.3 Інструкції № 260 власник лісів (лісокористувач) вибірково перевіряє лісокультурні ділянки на площі не менше 10 % від загальної їх кількості і такої самої частки їх площ, які б відображали їх загальний стан, правильність складання актів, узагальнення результатів обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів [5].

П'ятий рівень нормативного регулювання представлений децентралізованими нормативними актами, до яких належать: рішення і постанови органів місцевого самоврядування та локальні нормативно-правові акти. До таких документів належать наказ про облікову політику підприємства, інші накази, положення та інструкції, які носять обов'язковий характер в межах одного окремого суб'єкта господарювання. Пріоритетність документів, їх зміст і статус, принципи побудови і взаємодії між собою, а також порядок підготовки і затвердження керівництвом підприємства встановлює самостійно.

На рівні підприємства особливості нормативного регулювання операцій з лісовими ресурсами встановлюються децентралізованими нормативними актами, до яких належать: рішення і постанови органів місцевого самоврядування та локальні нормативно-правові акти. До таких документів належать наказ про облікову політику підприємства, інші накази, положення та інструкції, які носять обов'язковий характер в межах одного окремого суб'єкта господарювання. Пріоритетність документів, їх зміст і статус, принципи побудови і взаємодії між собою, а також порядок підготовки і затвердження керівництвом підприємства встановлює самостійно.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На основі проведеного дослідження нормативно-правової бази, що регулює операції з лісовими ресурсами, встановлено, що основними проблемами бухгалтерського обліку лісових ресурсів є відсутність методик облікового відображення. Ще однією проблемою є неузгодженості в нормативних документах, що регламентують бухгалтерський облік лісовими ресурсами.

Для забезпечення охорони, відтворення та раціонального використання лісових ресурсів необхідним є прийняття відповідного нормативно-правового забезпечення для створення ефективної системи управління і контролю за дотриманням законодавства у сфері лісового господарства. Тому, доцільною є розробка та затвердження на державному рівні нормативного документу, який би регулював всі суперечності, наявні в діючих законодавчих актах з обліку лісових ресурсів.

Список використаних літературних джерел:

1. Дворяшина Н.С. Шляхи удосконалення економіко-правового розвитку лісового комплексу України / Н.С. Дворяшина // Науковий вісник, 2007, вип. 17.7. – С. 197-202. – С. 199.
2. Закон України Про охорону навколишнього природного середовища від 25.06.1991 р. № 1264-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.
3. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с. – С. 2934.
4. Земельний кодекс від 25.10.2001 р. № 2768-III зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
5. Інструкція з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів від 19.08.2010 № 260. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1046-10>.
6. Коваль Я.В. Проблеми збалансованого лісокористування в системі сталого розвитку: монографія / Я.В. Коваль. – К.: Наук. світ, 2004. – 211 с. – С. 144-145.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення № 8073-X від 7 грудня 1984 р. зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://code.leschishin.org/ac>.
8. Конституція України від 28.06.1996 р. зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
9. Лісовий кодекс України від 21 січня 1994 р. № 3852-XII зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Постанова КМУ "Про врегулювання питань щодо спеціального використання лісових ресурсів" від 23 травня 2007 р. N 761. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/761-2007-%D0%BF>.
12. Постанова КМУ "Про затвердження правил відтворення лісів" № 303 від 1 березня 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/303-2007%D0%BF>.
13. Указ Президента України "Про деякі заходи щодо збереження та відтворення лісів і зелених насаджень" від 04.11.2008 р. № 995/2008. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995/2008>.
14. Указ Президента України "Про Положення про Державне агентство лісових ресурсів України" від 201113.04.2011 р. № 458/2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/458>.

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

Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік і контроль лісових ресурсів.

Стаття надійшла до редакції: 05.11.12 р.