

**О. О. Григорів**

викладач кафедри фінансів, Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника, Івано-Франківськ, Україна
olga_grygoriv@ukr.net

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТІВ У ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ

Анотація. Статтю присвячено комплексній оцінці виконання бюджету та вдосконаленню методів обліку у вищих навчальних закладах. Враховуючи головний недолік методу обліку – позасистемність контролю, запропоновано власну схему організації обліку виконання бюджету, яка дає можливість забезпечити системність контролю, використовуючи додаткові рахунки для обліку доходів та видатків, надходження і витрачання коштів. Розкрито роль внутрішньогосподарського контролю, що дозволяє підвищити рівень достовірності й оперативність надання інформації щодо доходів і видатків за центрами фінансової відповідальності та вищим навчальним закладом загалом. Запропоновано підходи, що дадуть змогу встановити відхилення від запланованого рівня видатків і причини виникнення цього явища для прийняття подальших управлінських рішень.

Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, внутрішньогосподарський контроль, відхилення, бюджет, вищі навчальні заклади.

О. О. Грыгорив

преподаватель кафедры финансов, Прикарпатский национальный университет имени Василя Стефаника, Ивано-Франковск, Украина

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДОВ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗА ИСПОЛНЕНИЕМ БЮДЖЕТОВ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ

Аннотация. Статья посвящена комплексной оценке исполнения бюджета и улучшению методов учета в высших учебных заведениях. Принимая во внимание, что главным недостатком метода учета является внесистемность, автором предложена схема учета исполнения бюджета, что дает возможность обеспечить систематический контроль, используя дополнительные счета для учета доходов и расходов, поступления и использования денежных средств. Раскрыта роль внутреннего контроля, который позволяет повысить уровень достоверности и оперативность представления информации о доходах и расходах по центрам ответственности и высшего учебного заведения в целом. Предложены подходы, с помощью которых можно установить отклонения от запланированных расходов и причины этих явлений для принятия дальнейших управленческих решений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, контроль, внутрихозяйственный контроль, отклонение, бюджет, высшие учебные заведения.

Olha Hryhoriv

Lecturer, Vasyl Stefanyk Precarpathian National University, Ivano-Frankivsk, Ukraine

WAYS TO IMPROVE THE METHODS OF ACCOUNTING AND CONTROL OVER BUDGETS IMPLEMENTATION IN HIGHER EDUCATIONAL INSTITUTIONS

Abstract. This article is devoted to the comprehensive assessment of the budget implementation methods and improvement of accounting in higher educational institutions. Taking into account the main drawback of the method which is non-systemicity, the control scheme for its own performance has been worked out. That gives the opportunity to provide systematic control using additional accounts to account income and expenses, revenues and expenditure of money. The author reveals the role of internal control which provides opportunities to ensure the reliability and efficiency of information about income and expenses from the centers of responsibility and the institution as a whole. The proposed approach will fetch out the deviation from planned expenditures and their causes to make further decisions.

Key words: accounting; control; internal control; deviation; budget; higher education institution.

JEL Classification: M41, I23

Постановка проблеми. Ефективність будь-якої діяльності значною мірою залежить від сформованої системи контролю за процесом її здійснення. Контроль дає можливість оцінити хід та якість виконання роботи, допущені порушення, а також вжити певні коригуючі заходи. Без проведення аналізу виконання бюджету, контролю дотримання бюджетних показників, обліку відхилень від встановлених норм і прийняття відповідних рішень бюджетування не може відповідати своєму призначенню, а відтак втрачається доцільність його використання.

Поки організація у цілому та кожний центр фінансової відповідальності виконує поставлені завдання, у рамках бюджетування відбувається процес обліку фактичних показників діяльності центрів фінансової відповідальності й підприємства за тими самими статтями, у розрізі яких здійснювалося планування. Поточна виробничо-фінансова діяльність кожного центру фінансової відповідальності відбувається згідно із бюджетом і забезпечує його дотримання. Виявлення відхилень від запланованих бюджетних показників – ключовий аспект системи бюджетування, оскільки це є сигналом про наявність проблем у функціо-

нуванні підприємства. Водночас відсутність відхилень може бути симптомом недосконалості системи, позаяк фактор невизначеності вкрай важко нівелювати, бо він є наслідком не тільки внутрішніх взаємодій, які суттєво детерміновані, а й впливу зовнішнього середовища. У системі бюджетування облік відіграє роль інформаційного забезпечення функції зворотного зв'язку в разі виявлення проблем, тобто порівняння фактично досягнутих (облікових) показників із закладеними в бюджет. Описана ситуація створює передумови для впровадження та вдосконалення у вищих навчальних закладах (далі ВНЗ) сучасних методів обліку і контролю за виконанням бюджетів ВНЗ. Як показує практика, для організації контролю система бухгалтерського обліку повинна забезпечувати оперативність збору, обробки та своєчасність надання інформації про виконання бюджетів, яка необхідна для їх коригування і розробки на наступні періоди.

Однак попри високу актуальність проблеми, публікацій, що комплексно розглядають процеси вдосконалення методів обліку та контролю за виконанням бюджетів у ВНЗ України, сьогодні ще досить мало.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні дослідження та публікації з окресленої проблематики належать таким західним науковцям, як А. Аткинсон (A. Atkinson) [10], Г. Кукінгс (G. Cokings) [11], Д. Ру (D. Roux), Д. Сульє (D. Sulie) [8]; російським – К. Друрі [2], А. А. Дульзон [3], Н. А. Єрмаковій [5]; українським – В. Дюренку [4], І. В. Зятковському [6], О. А. Подолянчуку [7], Л. С. Шевченку [9] та ін. Водночас потребує подальшого дослідження питання вдосконалення методів обліку й контролю за виконанням бюджетів у ВНЗ.

Мета статті – надати рекомендації щодо вдосконалення методів обліку та контролю за виконанням бюджетів у ВНЗ на основі ієрархії рахунків і впровадження нових транзитних рахунків та методики внутрішньогосподарського контролю за виконанням бюджетів.

Основні результати дослідження. Враховуючи особливості національної системи обліку і можливості комп'ютеризації, найбільш прийнятним є інтегрований варіант ведення обліку відхилень. Це зумовлено, по-перше, планом рахунків бухгалтерського обліку в Україні, який побудовано за інтегрованим принципом. По-друге, у будь-якому випадку базою для облікових записів є первинні документи, єдині для формування облікової інформації, а оперативність контролю можна підвищити розробивши систему відповідних аналітичних рахунків за статтями бюджету доходів та витрат і бюджету руху грошових засобів.

Як відомо, основу обліку фінансово-господарської діяльності ВНЗ в системі бюджетування становить облік за центрами відповідальності. На відміну від аналітичного обліку за носіями витрат, який подеколи має епізодичний характер як наслідок свого призначення для вирішення конкретного завдання, облік за центрами відповідальності в системі бюджетування передбачає відображення, накопичення та передачу постійного потоку вхідної і вихідної інформації від центрів її формування та відповідальності.

Частина проблем, на думку Н. А. Єрмакової, зумовлена тим, що отримати інформацію про виконання бюджету в розрізі елементів або статей бюджету центрів відповідальності за допомогою системного методу неможливо, до того ж ускладнюються записи при обліку розрахунків ПДВ [5].

Враховуючи головний недолік методу обліку – позасистемність контролю, пропонуємо власну схему організації обліку виконання бюджету, яка дає змогу забезпечити системність контролю, використовуючи додаткові рахунки для обліку доходів та витрат, надходження і витрачання коштів. Порядок обліку виконання бюджетів на прикладі витратів та доходів відображено на рис.

Як видно на рис., запропонований позабалансовий рахунок 03 «Виконання бюджету» є транзитним.

Враховуючи особливості ведення обліку фінансових ресурсів ВНЗ у вигляді їх розподілу на загальний та спеціальний фонди, можна представити специфіку ієрархії рахунків для кожного із фондів (табл. 1).

За потреби підприємства мають право відкрити інші субрахунки, які відповідатимуть його статутній діяльності.

Таким чином, обороти за позабалансовим рахунком 03 «Виконання бюджету» показують його виконання, а відхилення виявляються в момент їх виникнення системним способом. При комп'ютеризації обліку для полегшення роботи бухгалтерів у програму закладаються бюджетні показники. Сформовані відомості за транзитними субрахунками будуть виступати звітами про виконання бюджетів.

Методика внутрішньогосподарського контролю господарської діяльності є недостатньо обґрунтованою через ігнорування міжсистемних зв'язків (систем бюджетування та бухгалтерського обліку).

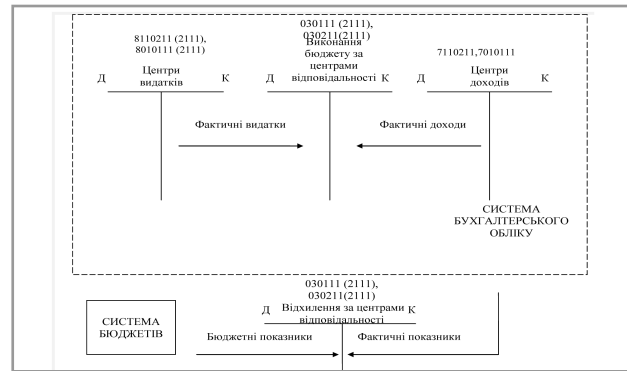


Рис. Схема організації бухгалтерського обліку виконання бюджету ВНЗ за інтегрованою формою обліку

Джерело: Власна розробка автора

Внутрішньогосподарський контроль полягає в порівнянні реальних результатів діяльності з бюджетом, аналізі розбіжностей, інформуванні керівництва, обґрунтуванні регулюючих заходів, оцінці результатів керівників, відповідальних за виконання різних бюджетів. Отже, у системі бюджетування контроль зберігає свої якості та функції і виступає основою встановлення відхилень фактичних показників від запланованих. Виходячи з цього, нами запропоновано методику внутрішньогосподарського контролю бюджетування з обґрунтуванням міжсистемних зв'язків систем бюджетування і бухгалтерського обліку (табл. 2).

Наведена методика сприятиме оперативному виявленню відхилень від бюджетних показників, що підвищить ефективність діяльності суб'єктів господарювання.

Дані системи бухгалтерського обліку є базою функціонування системи контролю. Під системою контролю розуміють комунікаційну сітку, за допомогою якої управляють діяльністю фірми й забезпечують основу для правильних дій у майбутньому [4].

Умовами ефективного бюджетного контролю є відповідність специфіці методів аналізу та планування; гнучкість; економічність; спрямованість на реалізацію фінансової стратегії; орієнтація на кількісні стандарти; простота і своєчасність.

Більшість авторів розглядає лише поточний та наступний контроль, не приділяючи уваги такому виду внутрішньогосподарського контролю, як попередній контроль. Підкреслимо, що попередній контроль так само важливий, як і інші види контролю: бюджетне планування – попередній контроль; виконання бюджету – поточний контроль; фактичні показники – наступний контроль. Він дозволяє визначити правильність складання бюджетів, їх відповідність цілям підприємства, реальність закладених показників тощо, виконуючи своє головне завдання – запобігання непродуктивності витрат виробництва, безгосподарності й марнотратства та інших негативних явищ.

Ієрархія рахунків бухгалтерського обліку для ВНЗ			Таблиця 1
Рахунок	Код рахунка	Ознака	
Кошти загального фонду			
Першого порядку	03	Виконання бюджету	
Другого порядку	0301	Виконання бюджету за загальним фондом	
Третього порядку	03011	За центрами відповідальності	
Четвертого порядку	030111	За місцем виникнення	
П'ятого порядку	030111 (2111)	За кодами економічної класифікації плановості витратків	
Кошти спеціального фонду			
Першого порядку	03	Виконання бюджету	
Другого порядку	0302	Виконання бюджету за спеціальним фондом	
Третього порядку	03021	За центрами відповідальності	
Четвертого порядку	030211	За місцем виникнення	
П'ятого порядку	030211 (2111)	За кодами економічної класифікації плановості витратків	

Джерело: Власна розробка автора

Попередній контроль здійснюється до і в процесі складання бюджетів вищим керівництвом підприємства.

Деякі вчені вказують на обмеження дії бюджетного контролю. Наприклад, Д. Ру (*D. Roux*) та Д. Сульє (*D. Sulie*) [8] виділяють три його основні вади:

1) поділ підприємства на центри відповідальності без урахування взаємозалежності складових і специфіки людського чинника;

2) використання для оцінки діяльності таких бухгалтерських показників, які не зважають на якість робіт (наприклад, зменшення собівартості може свідчити про зниження якості продукції);

3) зосередження зусиль на контролі виконання точно визначених поточних завдань, що обмежує можливості та, зрештою, бажання застосовувати нововведення; ігнорування якісних і перспективних аспектів оцінки результатів діяльності.

Зазначені обмеження видаються нам логічними, адже бюджетування не є закритою системою. Воно тісно пов'язане з іншими підсистемами управління ВНЗ – управлінням персоналом, управлінням якістю. Фінансові проблеми діяльності організації не вирішуються тільки шляхом бюджетування – для цього потрібна інтеграція різних підсистем управління підприємством.

Водночас, необхідно дотримуватися індивідуального підходу як до побудови системи бюджетування, так і до аналізу його результатів. Загальними є лише методичні принципи, на яких ця система має ґрунтуватися, як-от: 1) побудова системи бюджетних показників; 2) побудова системи збору фактичної інформації; 3) встановлення періодичності формування звітних даних; 4) визначення граничних розмірів відхилень; 5) аналіз причин, що викликали відхилення; 6) окреслення необхідних дій у разі встановлення відхилень.

Побудова системи бюджетних показників відбувається у процесі бюджетного планування і являє собою сукупність бюджетів, що узагальнені в головному бюджеті ВНЗ.

У рамках бухгалтерського обліку збирається фактична інформація в розрізі центрів відповідальності та статей відповідних бюджетів. Періодично показники бюджетів порівнюються із фактичними показниками для виявлення відхилень, що відбивається у відповідних звітах. Ми дотримуємося думки, що потрібно суміщати період бюджетування із звітним періодом, що спростить порівняння бюджетних і фактичних даних. Класичним вважається бюджетний період тривалістю один рік із розбивкою за кварталами (такий поділ відповідає періодам складання звітності). Але в умовах нестабільного зовнішнього середовища варто переглядати бюджет частіше. Такий варіант не викликає жодних труднощів у часи комп'ютеризації, коли на будь-яку дату можна сформувати відповідну звітність.

Після того як відхилення виявлені їх необхідно оцінити. Для цього насамперед слід визначити критерії оцінки, серед яких:

1. Межа допустимості. Відповідно аналіз відхилень проводиться лише за умови перевищення цієї межі. Більшість авторів пропонує встановлювати її на рівні 5%. Але ми вважаємо, що це значення для різних підприємств можуть коліватися, особливо на етапі впровадження бюджетування, коли ще немає досвіду формування реалістичних бюджетних показників і спостерігаються відчутні відхилення. Їх потрібно проаналізувати в будь-якому випадку, а межа може встановлюватися лише для визначення глибини аналізу.

2. Вплив на фінансовий результат. Оцінювати відхилення необхідно залежно від їх впливу на фінансовий результат. Наприклад, значне відхилення витрат на придбання канцелярських виробів вплине на величину прибутку меншою мірою, ніж навіть незначне зниження обороту. Деякі вчені вказують, що відхилення, які призвели до збільшення прибутку, аналізувати не потрібно. Натомість ми впевнені, що будь-які відхилення необхідно досліджувати. Якщо відхилення призвели до зменшення прибутку,

то відповідати за це повинні особи, які неефективно спланували майбутню діяльність підприємства. Ті ж особи, які досягли збільшення прибутку, мають бути відзначені встановленим розміром грошової винагороди.

3. Визначений ряд умов. У вищому навчальному закладі можна скласти перелік випадків, коли проводиться глибокий аналіз відхилень.

За зазначеними критеріями визначається глибина аналізу, здійснюється оперативне виявлення та оптимізація кількості відхилень, що потребують оцінки.

Наступним етапом є аналіз виконання бюджетів, який має певну послідовність:

1 етап – поверхневий аналіз – просте арифметичне зіставлення фактичних показників із закладеними в бюджеті та із бюджетними показниками, перерахованими за центрами відповідальності. Запропонована нами схема обліку дає змогу визначати ці відхилення автоматично;

2 етап – виявлення відповідальних за відхилення осіб (працівники, що займаються бюджетуванням, або керівники центрів відповідальності), встановлення причин незначних відхилень і прийняття рішень щодо застосування відповідних санкцій;

3 етап – факторний аналіз значних відхилень – визначаються всі фактори, які спричинили відхилення, оцінюється вплив кожного фактору, приймаються управлінські рішення, вживаються адекватні заходи;

4 етап – комплексна оцінка виконання бюджету. На цьому етапі може бути прийняте рішення про перегляд бюджетної політики, коригування стратегії або тактики підприємства.

Комплексна оцінка виконання бюджету є найвищим рівнем узагальнення інформації. Правильно організований облік не лише полегшить роботу бухгалтерів, а й дозволить оперативніше та якісніше здійснювати контрольні дії, надаючи оперативну інформацію про відхилення фактичних показників від закладених у бюджеті.

Висновки. Упровадження розробленої методики обліку і внутрішньогосподарського контролю у практику вищих навчальних закладів дозволить забезпечити достовірність та оперативність надання інформації щодо доходів і витрат за центрами відповідальності та вищим навчальним закладом загалом, запропоновані підходи дадуть можливість встановити відхилення від запланованого рівня витратів і причини виникнення цього явища для прийняття подальших управлінських рішень.

Для усунення головного недоліку методу обліку – позасистемності контролю – доцільно ввести додатковий позабалансовий рахунок для обліку виконання бюджету. Це дасть можливість забезпечити системність контролю за надходженням і витрачанням коштів.

Література

1. Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ : Наказ Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0497-00>
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учебн. пособ. для вузов ; пер. с англ. под ред. Н. Д. Эрншвили ; предисловие проф. П. С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
3. Дульзон А. А. К оценке эффективности деятельности вуза. Управление финансами вуза / А. А. Дульзон // Материалы международного научно-практического семинара. – Томск : Изд-во Томского политехнического университета, 2007. – С. 48–51.
4. Дюренко В. Прийняття рішень при плануванні діяльності підприємства. Бюджети та їх місце в системі фінансово-економічного планування та управління / В. Дюренко // Економіка, фінанси, право. – 1998. – № 9. – С. 3–7.
5. Ермакова Н. А. Бюджетирование в системе управленческого учета / Н. А. Ермакова. – М. : Экономист, 2004. – 187 с.
6. Зятковский И. В. Бюджет предприятия как инструмент управления финансовыми ресурсами / И. В. Зятковский // Финансы Украины. – 2001. – № 7. – С. 75–79.
7. Подольняк О. А. Бюджетування як елемент внутрішньогосподарського контролю / О. А. Подольняк // Економіка АПК. – 2011. – № 3. – С. 55–58.
8. Ру Д. Управління / Д. Ру, Д. Сульє ; пер. з франц. – К. : Основи, 1995. – 442 с.
9. Шевченко Л. С. Вища освіта: політика «розподілу витрат» та її ризики в Україні // Вісник Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого. Серія: Економічна теорія та право. – 2011. – № 2(5). – С. 6–19.
10. Atkinson A. A. Management Accounting / Antony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, Mark S. Young. – Second Ed. – Prentice Hall, Upper Saddle River. – 1997. – NJ 07458. – 472 p.
11. Cokings G. New Accounting: Activity-Based Budgeting (ABB) / G. Cokings. – White Paper, ABC Technologies, Inc., Beaverton, Oregon, 1999. – P. 16.

Стаття надійшла до редакції 04.04.2013

References

1. The State Treasury of Ukraine (2000). *Accounting for major business operations of budgetary institutions*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0497-00>
2. Drury, K. (1998). *Introduction to managerial and cost accounting* (3rd ed.). In N. D. Ernashvili (Ed.). (Trans. from English). Moscow: Audit (in Rus.).
3. Dulzon, A. A. (2007). To assessment the effectiveness of University activities. Paper presented at the *International scientific-practical seminar «Financial management of University»* (pp. 48-51). Tomsk: Tomsk Polytechnic University (in Rus.).
4. Dyurenko, V. (1998). Making decisions when planning the activities of the enterprise. Budgets and their place in the system of financial and economic planning and management. *Economics, Finance, Law*, 9, 347 (in Ukr.).
5. Ermakova, N. A. (2004). *Budgeting management accounting system*. Moscow: Economist (in Rus.).

6. Zatkovskiy, I. V. (2001). The company Budget as a management tool of financial resources. *Finances of Ukraine*, 7, 75-79 (in Ukr.).
7. Podolyanchuk, O. A. (2011). Budgeting as an element of internal control. *Agricultural Economics*, 3, 55-58 (in Ukr.).
8. Roux, D., & Soulie, D. (1995). *Movement Control* (Trans. from French). Kyiv: Basics (in Ukr.).
9. Shevchenko, L. S. (2011). Higher education. The politics of «burden-sharing» and its risks in Ukraine. *Bulletin of the National Law Academy of Ukraine named by Yaroslav Mudryi*, 2(5), 6-19 (in Ukr.).
10. Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, M. S. *Management Accounting* (Second Ed.). Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ 07458.
11. Cokings, G. (1999). *New Accounting. Activity-Based Budgeting (ABB)*. White Paper. ABC Technologies, Inc., Beaverton, Oregon.

Received 04.04.2013

УДК 657.411:630

Т. А. Яковець
аспірантка кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет, Україна
tetjana-samojlova@ukr.net

ГРОШОВА ОЦІНКА ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Анотація. У статті досліджено поняття «ліс» та «лісові ресурси», визначено взаємозв'язок природного капіталу і біологічних активів. Обґрунтовано методи оцінки природного капіталу лісового господарства, запропоновано формули для оцінки лісу на корені та землі з метою відображення вартості природного капіталу в системі бухгалтерського обліку. Представлено побудовану автором модель грошової оцінки природного капіталу.

Ключові слова: грошова оцінка, природний капітал, ліс, лісові ресурси, біологічні активи.

Т. А. Яковець

аспірантка кафедри учета в производственной сфере,
Тернопольский национальный экономический университет, Украина

ДЕНЕЖНАЯ ОЦЕНКА ПРИРОДНОГО КАПИТАЛА ЛЕСНОГО ХОЗЯЙСТВА

Аннотация. В статье исследованы понятия «лес» и «лесные ресурсы», определена взаимосвязь природного капитала и биологических активов. Обоснованы методы оценки природного капитала лесного хозяйства, предложены формулы для оценки леса на корни и земли для отображения стоимости природного капитала в системе бухгалтерского учета. Представлена построенная автором модель денежной оценки природного капитала.

Ключевые слова: денежная оценка, природный капитал, лес, лесные ресурсы, биологические активы.

Tetyana Yacovets

Post-Graduate Student, Ternopil State Economic University, Ukraine

MONETARY VALUATION OF FORESTRY'S NATURAL CAPITAL

Abstract. The article deals with the concept of «forest» and «forest resources» and finds out that in terms of the forestry enterprises functioning forest is a combination of natural assets that are the basis for creating forestry enterprises and have a significant impact on the organization of their financial and economic activity. Forest resources are defined as products that are formed during the usage of wood and designed for usage in further manufacturing processes. The relationship of natural capital and biological assets is determined. The methods of evaluation of natural capital of forestry are proved: the method of the desired effect (for assessment of forest standing), rental approach (to assess forest lands), and the method of the average purchase price (to assess forest resources). The formula to estimate forest on roots and land in order to reflect the value of natural capital in the accounting system is proposed and the definition of its growth strategy is worked out for constructing optimal accumulation of the forestry enterprises' natural capital. A model of monetary valuation of natural capital is created.

Key words: monetary valuation; natural capital; forest; forest resources; biological assets.

JEL Classification: C13, E22, Q26, M40

Постановка проблеми. Сьогодні актуальним завданням для ефективного функціонування вітчизняної економіки є необхідність розроблення науково обґрунтованих методів грошової оцінки природного капіталу в лісовому господарстві та відображення його в загальній системі бухгалтерського обліку. На основі оцінки природного капіталу створюватимуться можливості для врахування його у складі капіталу підприємства, що дасть змогу управлінському апарату підприємства чітко обґрунтовувати ефективність природоохоронних заходів, оцінювати розмір витрат, що здійснюються при відтворенні та охороні лісів, діяльності лісгосподарських підприємств загалом. Окрім того, це сприятиме посиленню державного контролю за використанням та приростом природного капіталу, що наданий державою підприємствам лісового господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оцінки різноманітних лісових ресурсів досліджували такі вітчизняні вчені-економісти, як І. Я. Антоненко [1],

Н. С. Дворяшина [2], П. Ф. Жолкевський [3], Я. В. Коваль [4], Ю. М. Позивайло [5], А. А. Строчинський [6] та ін. Про природний капітал ідеться у працях Л. С. Гриніва [7], М. А. Деркача [8], І. В. Замули [9], М. Ф. Костеля [8], Н. М. Малюги [9], а також зарубіжних учених: Т. С. Лобовикова [10], В. Н. Сукачова [11], О. С. Шимової [12], Р. Хейнса [13] та ін. Проведений нами аналіз досліджень зазначених учених показав, що існує неузгодженість у трактуванні та брак ефективних методів грошової оцінки лісу на корені й лісових земель для обліку в лісовому господарстві.

Метою статті є обґрунтування методів грошової оцінки природного капіталу для забезпечення відображення його в сукупному капіталі підприємств лісового господарства, що дасть змогу врахувати всі складові власного капіталу підприємства в системі їх бухгалтерському обліку.

Основні результати дослідження. Розпочнемо наше дослідження із визначення та уточнення основних понять, що використовуються у сфері лісового господарства. Від-

