

## РОЗВИТОК ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В ЛІСОВОМУ ГОСПОДАРСТВІ У РІЗНИХ КРАЇНАХ СВІТУ

*Облік – це не нове, а багатогранне та дедалі важливіше питання для лісового сектору. Він використовується в управлінні як інструмент для отримання інформації, підтримки контролю та прийняття рішень як внутрішньо, так і зовнішньо протягом століть. Нові зовнішні та внутрішні вимоги, а також розвиток інформаційних технологій та контролінгу, розширили роль обліку за останні 35 років. На міжнародному рівні існують значні відмінності в методах та інтенсивності обліку залежно від регіону, розмірної структури або власності на ліси. Визнання лісового активу є спільною основною слабкістю бухгалтерського обліку в лісових підприємствах. Через високу частку дрібних господарств лише невелика частина лісових одиниць управління використовують комплексний бухгалтерський облік для підтримки прийняття рішень та інформації. Загалом, бухгалтерський облік ще не повністю розроблений і не використовується достатньо для підтримки управління.*

**Ключові слова:** система обліку, гармонізація, стандарти обліку, історія лісового обліку.

**Постановка проблеми та аналіз останніх досліджень.** Бухгалтерський облік лісового бізнесу довго був центральним елементом управління лісами [40].

Документи з лісового бухгалтерського обліку датуються середньовіччям. Протягом останніх двох століть було докладено значних зусиль у дослідженні лісової економіки з метою систематизації та вдосконалення цієї науки [2, 6, 23]. Метою лісового бухгалтерського обліку завжди було надання керівництву актуальної, надійної, послідовної та порівнянної інформації про стан та потоки в лісових підприємствах.

Більше ніж будь-коли раніше в своїй історії, лісовий бухгалтерський облік вийшов за межі своєї спеціалізованої репутації. Унікальність його бізнесу, а саме самовідновлювані лісові ресурси, привернула увагу також у загальному фінансовому обліку та бухгалтерському обліку. Це відображає тенденцію, згідно з якою все більше лісових господарств реєструються на публічних фондових біржах як частина лісопромислових корпорацій або самостійних інвестицій.

---

<sup>1</sup>Кусік Світлана Миколаївна, спеціаліст першої категорії. E-mail: [lisnuk12@gmail.com](mailto:lisnuk12@gmail.com); <https://orcid.org/0009-0003-6301-2068> ;

<sup>1</sup>Бернацька Людмила Адамівна, спеціаліст вищої категорії. E-mail: [bernatskala1412@gmail.com](mailto:bernatskala1412@gmail.com); <https://orcid.org/0009-004-4399-7493>;

<sup>1</sup>Лафренко Михайло Іванович, спеціаліст вищої категорії. E-mail: [lafrenkomihaylo@gmail.com](mailto:lafrenkomihaylo@gmail.com); <https://orcid.org/0009-0006-4181-5654>;

<sup>1</sup>Бернацька Дарина Олегівна, студентка групи БО31, E-mail: [bernatskala1412@gmail.com](mailto:bernatskala1412@gmail.com); <https://orcid.org/0009-0007-1698-4808>.

Процеси реєстрації та звітності вимагають точності та прозорості в моніторингу вартості та змін вартості всіх активів, включаючи деревину на корені, яка є основним активом у лісовому господарстві. Стандартизація та міжнародна гармонізація практик лісового обліку мають на меті поліпшити прозорість, розподіл, порівнянність та надійність фінансової інформації про ліси, що надається акціонерам. Державні зацікавлені сторони все частіше вимагають від державних або місцевих лісогосподарських підприємств звітувати про свою діяльність.

Окрім використання для зовнішньої звітності, лісовий бухгалтерський облік відіграє ключову роль у внутрішньому контролі, оперативному управлінні та стратегічному плануванні лісових підприємств. Менші та приватні лісові компанії використовують практики бухгалтерського обліку, більш орієнтовані на їхні внутрішні потреби. У цих менших організаціях функції зовнішньої звітності в першу чергу спрямовані на податкові органи, що створює зовсім іншу мету для зовнішнього представництва [39].

Міжнародний вимір бухгалтерського обліку стає все більш важливим. Він впливає не тільки на транснаціональні корпорації (наприклад, тенденція до активізації в Європі та Північній Америці), але й на лісогосподарські підприємства, оскільки гармонізація бухгалтерського обліку та інтернаціоналізація ринків капіталу прогресують.

Існувала велика кількість та різноманітність опублікованих форм та інструкцій щодо процедур бухгалтерського обліку, а також були зроблені спроби застосувати бухгалтерський облік з метою контролю та захисту від нелояльності та безладу.

Раніше центральною метою було знайти ідеальну систему бухгалтерського обліку. Фінансова та фізична інформація, як правило, оброблялися окремо. Багато історичних джерел також розглядали труднощі вимірювання змін у лісових активах за допомогою балансів та обліку ефективності. Друга половина ХХ століття посилила тиск на економізацію, зменшила економічне значення виробництва деревини та підвищила екологічну свідомість, що призвело до більшого впливу суспільства на лісове господарство. Це призвело до появи низки нових завдань у бухгалтерському обліку, які необхідно було вирішувати за допомогою інноваційних підходів та нових технічних засобів. Міжнародні заходи були ініційовані з різними регіонами.

Постановка завдання. Кінцевою метою запропонованого дослідження є теоретичне та методичне порівняння функціонування бухгалтерського обліку лісовому господарстві Світу. На наш погляд є перспективним проведення поглибленого дослідження особливостей обліку та оподаткування в лісовому господарстві різних країн та континентів. Це буде сприяти виявленню наявних

та реальних причин погіршення фінансового стану в галузі та пошук шляхів їх удосконалення.

Результати дослідження та їх обговорення. Розвиток лісового обліку в Центральній Європі можна розділити на п'ять періодів, кожен з яких характеризується певними особливостями: 1) період до 1870 року (облік запасів, камеральний), 2) період з 1870 року до Першої світової війни (облік результативності, початок подвійного обліку в лісовому господарстві), 3) період між Першою і Другою світовими війнами (дискусія про камеральний і подвійний облік, більш широке застосування подвійного обліку, оцінка активів) та 4) період з 1938 до 1965 року (облік результатів діяльності та витрат). П'ятий період з 1965 року до теперішнього часу характеризується електронною обробкою даних та її застосуванням у лісовому обліку (наприклад, фінансовий облік та облік витрат). Облік ефективності лісового господарства часто був предметом наукових дискусій у 1960-х та 1990-х роках. У центрі наукової уваги були бази даних, моделі, оцінка лісових активів, звіти про ефективність тощо. Окрім контролю в лісовому обліку, протягом останнього десятиліття важливе значення набули екологічні та соціальні аспекти.

Планові економіки мали незначний реальний розвиток і зараз переходять переважно на англо-американську модель. Скандинавія розвивалася паралельно з Центральною Європою, але останнім часом демонструє сильнішу схильність до англо-американської моделі.

Протягом останніх 35 років у Північній Америці основна увага приділялася податкам у бухгалтерському обліку та оцінці витрат. В останні роки акцент змістився на стандартне калькулювання витрат та екологічний облік.

У Східній Європі бухгалтерський облік розвивався відповідно до вимог «централізованої планової економіки». Після перетворень загальною стала всебічна орієнтація на західні стандарти.

Японія переважно займалася організаційними аспектами лісового обліку та звітності про результати діяльності. В Австралії та Новій Зеландії дослідження в галузі лісового обліку набули розквіту в 1980-х роках, коли були запроваджені методи обліку витрат і розроблені основи сучасних рекомендацій щодо оцінки лісових активів у фінансовій звітності.

Міжнародна діяльність. Перші спроби міжнародної гармонізації питань, пов'язаних з лісовим обліком, були зроблені в середині 1950-х років групою IUFRO. Група зосереджувалася переважно на міжнародній комунікації та порівняльності за допомогою термінології, роблячи важливий внесок, зокрема в системи обліку, типи витрат і облік витрат за центрами, оцінку витрат та оцінку запасів деревини в поєднанні з обліком ефективності.

Вона також обговорювала фундаментальні проблеми, пов'язані з оцінкою та рекомендувала рішення. Після середини 1980-х років питання, пов'язані з

бухгалтерським обліком, іноді висвітлювалися на конференціях групи «Планування лісового господарства».

Пізніше ці теми також були представлені на конференціях, організованих групою «Типи ділянок та цілі управління», яка була заснована в 1981 році і перейменована в «Економіка управління в лісовому господарстві» в 1990 році. Нові завдання та теми, особливо оцінка неринкових вигод, управління бізнесом та макроекономічні аспекти соціального та екологічного обліку та інші різноманітні завдання з оцінки призвели до створення в 1995 році в IUFRO міждисциплінарної групи з бухгалтерського обліку під назвою «Управлінський, соціальний та екологічний облік». Вона зробила відповідний внесок в аналіз стану та подальший розвиток обліку. Її основна діяльність полягала в систематичному вивченні лісового обліку в Центральній Європі та решті світу, а також в щорічній організації конференцій. Результати дослідження, заснованого на 4-зональній моделі, були представлені в різних публікаціях та на щорічних конференціях [18, 19] на яких було проведено загалом 140 презентацій з питань бухгалтерського обліку.

Крім того, інші групи IUFRO (наприклад, дрібне лісове господарство) і, особливо, більш регіональні економічні кола, наприклад, Скандинавське товариство лісової економіки, Німецький колоквиум з лісової економіки, а також міжнародні організації (ФАО, ЄВРОСТАТ, IASB) займалися надрегіональними темами в галузі лісового обліку.

Лісові насадження є основним активом лісогосподарських підприємств, часто становлячи понад 80 % усіх активів. Розрахунок річних результатів, що відображають ефективність діяльності підприємства, є одним з ключових елементів бухгалтерського обліку.

Значущі показники ефективності для лісового господарства не можуть базуватися виключно на річних доходах (у вигляді прибутку та інвестицій), а повинні враховувати додану вартість лісових насаджень. Вимірювання цих змін вартості є однією з давніх проблем лісової економіки [1, 7, 25, 31,32] і досі не вдалося знайти просте, але точне рішення.

Метою обліку ефективності є вимірювання та контроль ефективності, включаючи відхилення від планів управління або стану рівноваги (сталість як більш далекосяжний принцип безперервності діяльності). Ці відхилення мають прямий вплив на поточну та майбутню вартість активів і потоки доходів лісогосподарського підприємства. Складність цих змін вартості, що впливають з природного зростання, нелінійних взаємозв'язків між ціною та розміром, якості сортування, коливань ринкових цін на деревину та інших факторів, досі змушувала лісогосподарську практику уникати повної підзвітності. Повільно впроваджуються конвенції, щоб усунути цей головний недолік лісогосподарського обліку.

Конвенції щодо включення реалістичних лісових цінностей у фінансову звітність (наприклад, [5, 8, 16, 21, 37]) викликають дискусії щодо точності та значущості запасів [13] моделей або оцінок врожайності та розділення різних факторів впливу для визначення досягнень управління.

Лісові підприємства Центральної Європи. У Центральній Європі лісовий облік, як і загальний облік, традиційно використовує підхід з двома циклами, розрізняючи фінансовий облік, орієнтований на оподаткування, та облік витрат, орієнтований на управління. Традиція лісового обліку глибоко вкорінена в лісовій економіці німецькомовних країн.

Кілька ключових принципів загального бухгалтерського обліку формують лісогосподарський облік на Британських островах, де саморегулювання домінує завдяки усталеній традиції сильної бухгалтерської професії. Принципи правдивого та справедливого відображення та релевантності домінують у загальному бухгалтерському обліку.

Для приватних лісових господарств використання систем з одним контуром, орієнтованих на релевантну інформацію, ще більше спрощується завдяки тривалому преференційному режиму оподаткування лісового господарства, спричиненому дуже низьким лісовим покривом.

У великих приватних лісогосподарських підприємствах питання обліку запасів деревини та їх змін неодноразово обговорювалося з 1950-х років. Рекомендації з часом значно змінилися та розвинулися [18] але лише деякі приватні лісогосподарські підприємства традиційно включали зміни запасів деревини до своїх рахунків. Небажання базується на усвідомленні складності питання та відсутності надійних даних про запаси або (локальних) моделей врожайності.

Державний сектор прагне продемонструвати свої досягнення у висаджуванні великих площ землі та досягненні встановлених урядом мінімальних рівнів фінансової віддачі. Ця програма збіглася з розробкою або прийняттям нових методів, включаючи оцінку неринкових вигод. З 1970-х років двома основними підходами до оцінки лісів для цілей бухгалтерського обліку були оцінка ринкової вартості на основі чистої теперішньої вартості (NPV) та оцінка вартості насаджень, які все частіше використовуються разом. Внутрішні проблеми, пов'язані зі складністю та обсягом обліку ділянок/насаджень, нечасті переоцінки, вибір процентної ставки або перехід від вартості до очікуваної вартості, нещодавно призвели до просування оцінки відкритого ринку на основі експертної оцінки порівнянних продажів на основі насаджень. Ця вартість відкритого ринку переоцінюється з інтервалом у кілька років і щорічно коригується за рахунок вирубки, продажу або придбання.

Відповідальність державного сектора за прибуткову діяльність, що виходить за межі повноважень урядового відомства, значно зросла, і стандарти

фінансової звітності відображають цю зміну шляхом прийняття стандартів і форматів приватного сектора. Хоча британська лісова компанія Forest Enterprise прийняла вищезгаданий підхід експертної групи до оцінки вартості на відкритому ринку для лісових активів, ірландська лісова рада Coillte використовує іншу комбінацію історичної вартості та підходу до оцінки вартості. Через відсутність відповідних стандартів, що охоплюють особливий характер лісових активів у рамках вимог до звітності (FRS 3), ірландські державні ліси Coillte вирішили показувати у своїх рахунках лише

історичну вартість насаджень та уточнювати вартість лісових запасів та їх зміни у примітках та звіті про зміни у лісових активах. З іншого боку, Лісова служба Північної Ірландії пропонує використовувати вартість заміщення на основі вартості для заміни попереднього методу на основі NPV [15].

Північні лісові корпорації. Північна традиція бухгалтерського обліку нагадує дві основні сусідні сфери інтересів. Північний бухгалтерський облік раніше формувався за центральноєвропейською моделлю. Пізніше північна модель перейшла на британську американську модель, яка стала сильнішою. Фінські стандарти бухгалтерського обліку мають високий рівень відповідності стандартам IAS. Декілька лісових корпорацій надають посилання на стандарти IAS у своїх річних звітах або прийняли IAS як стандарт звітності для консолідованої групової звітності. Хоча шведські стандарти бухгалтерського обліку залишаються відмінними від IAS, багато шведських лісгосподарських корпорацій (наприклад, Assidomän) посилаються на стандарти IAS у своїх фінансових звітах.

Обробка запасів деревини у фінансових звітах є менш актуальною проблемою у скандинавських країнах, ніж на Британських островах або в Океанії. Це зрозуміло з огляду на давні традиції сталого лісового господарства та рівноважний стан, який в цілому підтримується. Однак користувачі цих фінансових звітів не мають можливості оцінити фактичні (річні) результати лісового господарства, крім фізичних обсягів, що часто є частиною щорічного огляду.

Шведські лісові корпорації відображали вартість лісу за балансовою вартістю (тобто первісною вартістю придбання) у своїх рахунках. Ця вартість мало схожа на фактичну вартість лісового господарства. Зазвичай вища податкова оцінка також відображається в примітках до звітності, але все одно недооцінює вартість лісових активів. Права на вирубку (наприклад, SCA) відображаються як запаси. Донедавна StoraEnso, найбільша лісова корпорація Європи, або UPM-Kymmene навіть не вказували вартість своїх істотних лісів у своїх річних фінансових звітах, але зараз вони повністю перейшли на IAS. Ліси є частиною неамортизованих земельних та водних активів. Норвезька компанія

Norske Skog раніше вказувала балансову вартість лісових активів та їх «переоцінку» в аналізі оцінок вартості, але зараз також перейшла на IAS.

Північноамериканські лісові корпорації. Для невеликих північноамериканських лісових господарств податки, зокрема податок на прибуток, є основним чинником у лісовому обліку, тоді як більші лісові господарства належать або федеральним штатам чи провінціям, центральному уряду, або лісовим корпораціям.

Усі акціонерні товариства дотримуються загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP) США або Канади. МСБО можна застосовувати з узгодженням із GAAP США або Канади, але дуже мало компаній це роблять, і МСБО наразі не є актуальним питанням у лісовому секторі. Загальні практики бухгалтерського обліку та бізнес-культура нагадують систему Британської Співдружності (яка використовується на Британських островах та в колишніх британських колоніях), але значення лісового сектору в Північній Америці є вищим, а власниками лісів переважно є великі приватні лісгосподарські корпорації.

Багато лісопромислових корпорацій управляють як власними лісовими угіддями, так і лісами, що належать державним органам. Більшість компаній, що володіють плантаціями в Північній Америці, капіталізують свої витрати на придбання лісових угідь та лісовідновлення. Ці витрати можуть включати початкову вартість придбання, податки на нерухомість, орендні платежі, витрати на будівництво доріг, підготовку ділянок та лісовідновлення, включаючи планування. Вартість лісових угідь не амортизується в бухгалтерському обліку і виключається при заготівлі (метод одиниці виробництва, що відображає накопичене виснаження).

Точний обсяг капіталізованих і некапіталізованих витрат, що нараховуються щорічно, варіюється між компаніями.

Вартість заготовленої деревини базується на її ринковій вартості, капіталізованій вартості та загальному обсязі деревини, який, за оцінками, буде доступний протягом циклу росту.

Прибуток від продажу лісових угідь відображається як зменшення вартості Прибуток від продажу лісових угідь відображається як зменшення вартості продажу в рахунку прибутків і збитків. У балансі ліс є частиною основних засобів, і в більшості випадків вартість деревини та лісових угідь можна побачити або в балансі, або в примітках. З іншого боку, права на деревину відображаються як нематеріальні активи і амортизуються за прямолінійним методом.

Здається, що перехід від широко використовуваного зараз підходу до оцінки лісів на основі витрат у бухгалтерському обліку майже не зазнає змін. Однак розвиток подій в Європі та Океанії в кінцевому підсумку вплине на Північну

Америку як ключовий фінансовий ринок та арену консолідації світової лісової промисловості. Поточна тенденція до активізації стимулює необхідність щорічного вимірювання ефективності за «справжньою та справедливою» вартістю.

Лісові корпорації Латинської Америки. Через фінансові зв'язки зі Сполученими Штатами більшість великих лісових корпорацій Латинської Америки дотримуються північноамериканських практик бухгалтерського обліку. Багато з цих великих компаній також котируються на північноамериканських фондових біржах і дотримуються загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку Сполучених Штатів (US GAAP) як основи для подання звітності. Це дозволяє всім іноземним компаніям звітувати в доларах США, а не в місцевій валюті, що зменшує прямий вплив інфляції. Часто необхідне узгодження з місцевими практиками бухгалтерського обліку (наприклад, в Аргентині, Бразилії, Чилі).

Прийняття IAS зростає з низького рівня, залежно від того, чи розвивається воно за європейським чи північноамериканським зразком. Часто лісові ресурси відображаються за собівартістю, за вирахуванням накопиченого виснаження на основі одиниці виробництва (насадження).

Плантації та лісові угіддя в Південно-Східній Азії. Система бухгалтерського обліку Малайзії та Сінгапуру в основному відповідає моделі Британської Співдружності, а багато стандартів бухгалтерського обліку базуються на IAS з поправками, що відображають особливості місцевої ситуації. Останнє також стосується стандартів бухгалтерського обліку Індонезії та Таїланду. Як правило, для фінансової та виробничої інформації використовується одна система бухгалтерського обліку.

Існують значні відмінності між практиками управління лісами в незайманих/природних тропічних лісах та плантаційних лісах (особливо каучукових). Для природних лісів існуючі лісові інвентаризації можуть надати лише дуже обмежену інформацію для оцінки вартості лісових ресурсів. Часовий горизонт щодо «ротації» в основному не визначений. Більшість природних лісів регіону залишаються у державній власності і надаються концесіонерам для заготівлі та управління протягом терміну дії ліцензії. Лісові підприємства, які мають лісові активи, враховують цю вартість як частину своїх інших активів. Концесіонери, що займаються лісозаготівлею, включають права на лісозаготівлю або права на користування землею за собівартістю як окрему категорію у складі основних засобів.

Лісові корпорації Океанії. Загальна бухгалтерія в Австралії та Новій Зеландії відповідає моделі бухгалтерського обліку Британської Співдружності, що відображає домінування бухгалтерських професій та прагматизм, що лежить в основі ключових принципів бухгалтерського обліку. Податкові та фіскальні

правила мають незначний або взагалі не мають впливу на бухгалтерський прибуток та фінансову звітність. Австралійські стандарти бухгалтерського обліку (AAS) та новозеландські еквіваленти міжнародних стандартів фінансової звітності (NZ IFRS) дуже близькі до МСФЗ. Завдяки важливості лісового сектору в Океанії, розробка стандартів, специфічних для лісового господарства, просунулася далі, ніж в інших регіонах.

Австралія та Нова Зеландія все ще мають значні площі природних лісів та важливі і зростаючі ресурси плантацій, включаючи швидкозростаючі види сосни та евкаліпти. Для приватних та державних лісогосподарських підприємств у регіоні включення вартості лісових запасів до фінансових звітів стало важливим для розуміння прибутковості для акціонерів [3, 37, 33] .

Більшість продуктивних лісових угідь було засаджено в останні роки, причому значна частина лісових угідь досягне повної продуктивності лише протягом наступних років. Це важливо для розуміння деяких практик бухгалтерського обліку. Дотепер використовувалися різноманітні основи та методи оцінки. Вони варіюються від історичної вартості до оцінок ринкової вартості [14, 8]. Лісові активи також по-різному трактувалися в балансі, де вони іноді вносилися як поточні запаси, основні засоби або спеціальні відновлювані активи. Ці значення не обов'язково використовуються для управління на основі насаджень, яке використовує розширення основного бухгалтерського циклу для контролю за результатами діяльності, пов'язаними з насадженнями.

Великі лісові корпорації Нової Зеландії (наприклад, Fletcher Challenge Forests або Carter Holt Harvey) традиційно відображають балансову вартість лісових насаджень за первісною вартістю придбання/створення лісових насаджень плюс капіталізовані витрати для кожного лісового масиву до моменту його дозрівання для заготівлі. Відповідно до цього підходу, капіталізовані витрати кожного лісового масиву списуються на рахунок прибутків і збитків на момент заготівлі. Капіталізація витрат і балансова вартість обмежуються таким чином, що загальна капіталізована вартість не може перевищувати оцінену відшкодовувану вартість активів насадження. При цьому враховуються вік, стан, місцезнаходження, передбачуване кінцеве використання та режим управління.

Доходи від вирубки зараховуються до рахунку прибутків і збитків після їх реалізації, а відповідні капіталізовані витрати списуються до рахунку прибутків і збитків як виснаження. У деяких випадках існує розмежування між лісами, що розвиваються (тобто без істотної заготівлі на сьогоднішній день), де всі витрати капіталізуються, та лісами, що виробляють продукцію (тобто після першої комерційної заготівлі), де всі витрати на заготівлю та відновлення зараховуються безпосередньо до рахунку прибутків і збитків. До недавнього часу австралійська практика обліку лісових активів була схожою.

Обмеження підходу, заснованого на витратах, такі як байдужість до змін цін та приросту вартості лісових запасів, зробили результати цього підходу до обліку нерелевантними для багатьох користувачів бухгалтерської інформації. У Новій Зеландії додаткове розкриття розрахунків чистої приведеної вартості лише частково змогло розвіяти скептицизм. Сьогодні значні додатки з додатковою інформацією про ліси мають на меті врахувати припущення та чутливість використовуваних підходів до оцінки.

В останні роки Австралія була в авангарді відображення лісових активів та їх змін у фінансових звітах лісових підприємств.

Спроба знайти прагматичне рішення, що забезпечує релевантну та порівнянну інформацію про результати лісового господарства, призвела до зміни парадигми. Більшість великих лісових корпорацій та різних державних лісів в основному застосовували підхід, заснований на історичній вартості лісових активів.

Зараз це замінюється чистою ринковою вартістю, встановленою на основі оцінки порівнянних транзакцій або, якщо це неможливо, за допомогою методу NPV. Лісові активи відображаються в балансі як окрема категорія активів. Нереалізовані прибутки та збитки, пов'язані зі змінами в лісових активах, визнаються в рівній мірі.

Австралія розробила стандарт бухгалтерського обліку для самовідтворюваних і відновлюваних активів (Австралійський стандарт бухгалтерського обліку AASB 1037). Однак формулювання стандартизованих практик не може вирішити фундаментальні проблеми оцінки та невизначеності за відсутності легкодоступних чистих ринкових вартостей. Передбачувана дата введення в дію була відкладена через реалізацію вищезазначених проблем. Перехідний етап має свої власні проблеми, пов'язані з різницею в вартості між історичною вартістю лісових активів та чистою ринковою вартістю

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Сільське господарство» Розробка Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (IAS), що охоплює лісові активи, призвела до випуску Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (IAS) «Сільське господарство» Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB).

Це перетворило бухгалтерський облік у сільському господарстві з внутрішньої проблеми, якою займалися окремі країни, на глобальну проблему. В рамках міжнародної гармонізації Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) мають бути прийняті всіма компаніями, що котируються на біржі в Європейському Союзі, з січня 2005 року, регуляторні органи в Австралії вимагають дотримання міжнародних стандартів для обов'язкової бухгалтерської звітності всіх вітчизняних компаній з січня 2005 року, а Нова Зеландія пішла цим шляхом у 2007 році. Опитування, проведене Deloitte and Touche (2003), [10]

показує, що більше 90 країн будуть вимагати або дозволяти застосування МСФЗ для компаній, що котируються на біржі, до 2005 року [16].

Стандарт значною мірою відповідає розвитку в Океанії, [20-22]. Відомою ключовою проблемою є оцінка та розрізнення реалізованих і нереалізованих прибутків або збитків, що виникають внаслідок приросту, вирубки та коливань ринкової вартості лісових насаджень, що вже давно обговорюється в лісовому бухгалтерському обліку [24,7].

Вимоги щодо подання проміжних звітів щокварталу лише поглиблюють цю проблему. Вони вимагають ретельного аналізу змін ринкових цін у циклічних галузях, таких як лісова промисловість.

Згідно з IAS, біологічні активи, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, мають оцінюватися за справедливою вартістю за вирахуванням оцінених витрат у точці продажу при первісному визнанні та на кожну звітну дату. Прибутки або збитки при первісному визнанні та від зміни справедливої вартості біологічного активу мають включатися до прибутку або збитку за період, в якому вони виникли. Крім того, прибуток або збиток від первісного визнання сільськогосподарської продукції, зібраної з біологічного активу, за вирахуванням витрат у точці продажу, має бути включений до прибутку або збитку за період, в якому він виник. Альтернативні методи оцінки допускаються згідно з IAS, якщо активний ринок для біологічного активу не існує. Справедлива вартість може бути визначена з посиланням на останню ринкову ціну угоди, ринкові ціни на подібні активи, галузеві орієнтири або теперішню вартість очікуваних чистих грошових потоків. У випадках, коли біологічна трансформація незначна, або вплив біологічної трансформації на ціну не очікується істотним, для наближення справедливої вартості може бути використана собівартість [16].

Стандарт також вимагає розкриття фізичних обсягів у річному звіті, що підкреслює необхідність вдосконалення графіків інвентаризації та моделей зростання, які постійно переглядаються для відповідного між інвентарного періоду. Це «повернення» до фізичних обсягів та передбачувана вимога щодо аналізу чутливості чистої ринкової вартості підкреслює як труднощі в оцінці, так і надійність інформації про лісові активи. Останнє є головним недоліком прагматичного рішення.

**Висновки.** Значні відмінності в бізнес-середовищі та культурах по всьому світу відображаються в практиці обліку лісівництва. Ліси та лісове господарство сприймаються дуже по-різному по всьому світу. Управління бухгалтерською інформацією організовано по-різному; залежно від того, як подається інформація, зацікавлені сторони по-різному розуміють ліси. Справедлива вартість – це сума, за яку можна обміняти актив або погасити зобов'язання між обізнаними, бажаючими сторонами в угоді на незалежних умовах. Лісовий облік

також формує погляд суспільства на лісове господарство та ліси. Бухгалтерський облік не лише надає інструмент, що підтримує керівництво в прийнятті рішень, але й робить інформацію доступною для зовнішніх адресатів. Для малих господарств податки та законодавство зазвичай є найважливішими факторами впливу, що формують облік лісівництва, тоді як для більших підприємств рамки стають ширшими, а мережа впливів, що впливають на облік лісівництва, є складнішою. Оцінка та облік лісових активів залишаються основною проблемою для обліку лісівництва, що також відображає найбільші відмінності у використаних системах та прийнятих перспективах. Головне питання, пов'язане з лісовим господарством, для лісового обліку стосується оцінки самогенеруючого та зростаючого активу лісових насаджень.

У більшості випадків неповне включення лісових активів до системи обліку призводить до більшої плутанини, ніж до користі для вимірювання та звітності про результати діяльності лісового підприємства. Витратні підходи все ще широко поширені, але з точки зору відповідної інформації про результати діяльності лісових підприємств ці показники слід вважати значною мірою марними. Значення, що відображають певну історичну цінність або податкову вартість, є однаково оманливими для зовнішніх користувачів. Прагнення до (ринкових) показників ефективності, що базуються на вартості, включаючи запаси та потоки основного виробничого активу лісових підприємств – лісових насаджень – є корисним для покращення порівнянності та актуальності облікової інформації.

Розвиток багатонаціональних лісових холдингів завдяки швидкій глобалізації лісової промисловості вимагає практичних домовленостей для представлення лісових холдингів у повному обсязі – тобто, включаючи коливання вартості запасів – інвесторам та керівництву, яке буде менше контактувати з щоденними подіями на місцях.

Існуючі зусилля щодо гармонізації, включаючи МСФЗ, недостатньо враховують різні бізнес-середовища та практики управління лісами. Бухгалтерські практики, які можуть здаватися практичними, актуальними та надійними в одному місці, не можуть бути транспоновані один до одного по всьому світу. Необхідна адаптація до місцевих обставин – наприклад, високопродуктивні плантаційні ліси, багатофункціональні природні ліси помірного поясу або тропічне концесійне лісівництво – щоб забезпечити як керівництво, так і інші зацікавлені сторони змістовною інформацією.

IAS, що охоплює самогенеруючі та відновлювані активи, такі як ліси, підвищив обізнаність та дискусію, але, безумовно, не приніс наукового рішення, а також навряд чи принесе – через обмежене охоплення (наприклад, в Америці) – спільний глобальний підхід до давньої проблеми лісових активів в бухгалтерському обліку.

Якість інвентаризації залишається найважливішим елементом у всіх підходах, заснованих на вартості, для включення лісових активів до бухгалтерського обліку та, таким чином, вимірювання ефективності. Поточні зусилля щодо скорочення, які впливають, зокрема, на інвентаризацію, також підвищують потребу в покращенні динамічного моделювання лісів.

Виявлені відмінності в системах та практиці обліку лісового господарства разом зі значущістю недоліків у більшості систем доводять що все ще існує значна потреба в подальших міжнародних дослідженнях.

### Список літератури (References)

1. Abetz, K. (1931) Kameralistische oder doppelte Buchführung. Eine dogmengeschichtliche Darstellung mit kritischer Auswertung. Allgemeine Forstund Jagdzeitung 107:282-294 and 315-326.
2. Abetz, K. (1959) Zur forstlichen Erfolgs- und Kostenrechnung. Allgemeine Forst- u. Jagdzeitung 130(1):1-6.
3. Adams, A. (1994) Accounting for a Self-generating Resource: A Theoretical Framework for Reporting the Financial Effects of Forest Growth in General Purpose Financial Statements. Paper for the BAA Conference, Winchester, England, 17 p.
4. Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J.J., Heydkamp, P., James, P. and Wolters, T. (2000) Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential. The European Accounting Review 9(1):31- 52.
5. Borchers, J. (1999) Möglichkeiten einer vollständigen Bilanzierung von Forstbetrieben nach Handels- und Steuerrecht. Forstwissenschaftliches Centralblatt 118(4):197-211.
6. Brabänder, H.D. (1962) Die Buchführungen der Staatsforstverwaltungen Großbritanniens, Österreichs und der Bundesrepublik Deutschland in vergleichender Betrachtung. In: Mantel, K. (ed.), Forstwissenschaft im Dienste der Praxis: Vorträge der Forstlichen Hochschulwoche Freiburg 1961. BLV-Verlagsgesellschaft, München-Basel-Wien, pp. 223-231.
7. Brabänder, H.D. (1965) Stand, Möglichkeiten und Grenzen der forstlichen Erfolgsrechnung. Schriftenreihe der Forstlichen Abteilung der AlbertLudwigs-Universität Freiburg im Breisgau, Bd. 4, München-Basel-Wien, pp. 156-171.
8. Davy, A.R. (1987) Accounting for Forestry Activities in New Zealand. New Zealand Society of Accountants Research Bulletin No. R-117, 48 p.
9. Deisenroth, H. (2005). Waldbewertung im Rahmen der kommunalen Doppik. AFZ-Der Wald 60(21):1122-1123.
10. Deloitte and Touche (2003) Use of IFRS for Reporting by Domestic Listed Companies by Country. Downloaded from [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) on 05.05.2006.
11. Seite 248 James N. Hogg, Hans A. Jöbstl Elad, C. (2004) Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization. European Accounting Review 13(4):621-641.
12. Faltejsek, A. (2001) Zur Geschichte des forstlichen Rechnungswesens von 1966 bis 2000 im Spiegel der deutschsprachigen Literatur. Thesis, BOKU Wien, 136 p. Frauendorfer, R. (1958) Zur Frage der Bewertung des forstlichen Betriebsvermögens. Centralblatt für das gesamte Forstwesen 75(1):116-141.

13. Gierer, D. (2000) Anforderungen an eine moderne Forsteinrichtung unter besonderer Berücksichtigung von Aspekten des Rechnungswesens. In: Jöbstl, H.A. (ed.), Waldvermögensbewertung – Forstliche Erfolgsrechnung (Forest Asset Evaluation – Forestry Performance Accounting). FOWI-Berichte No. 15, Eigenverlag, Wien, pp. 133-146.
14. Hargreaves, M.J. (1980) Forest Accounting Policies: Discussion on current practices, problems and proposals. In: Hunter, L.A.J. and McNally, G.M. (eds.), Forestry Accounting Seminar Proceedings. School of Forestry, Paper No 3, Christchurch, 12 p.
15. Harley, L. (2000) Timber Evaluation in Northern Ireland. In: Sisak, L., Jöbstl, H.A. and Merlo, M. (eds.), From Theory to Practice – Gaps and Solutions in Managerial Economics and Accounting in Forestry. Proceedings, IUFRO Symposium Prague (Czech Republic), 13-15 May, 1999, pp. 103-107.
16. Herbohn, K. (2005) International Accounting Standards: How Adequately Are Forest Assets Reported in the Balance Sheet and Income Statement? Paper presented at the XXII. IUFRO World Congress in Brisbane/Australia.
17. Hofstede, G. (1984) Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values. Sage Publications, Beverly Hills, 325 p. Hogg, J.N. (1995) Accounting in Britain's Forestry. A Description and Some Comparisons with Forestry Accounting in Austria. Thesis, BOKU Wien, 119 p.
18. Hogg, J.N. (2000) Forestry Accounting in Europe – Comparisons and Results from an International Survey. In: Jöbstl, H.A., Merlo, M. and Venzi, L. (eds.), Institutional Aspects of Managerial Economics and Accounting in Forestry. Viterbo (Italy), pp. 385-401.
19. Hogg, J.N. and Jöbstl, H.A. (1997) Zum Stand des forstlichen Rechnungswesens in einigen europäischen Ländern. Centralblatt für das gesamte Forstwesen 114(2/3):73-95.
20. IASC (1996) Draft Statement of Principles – Agriculture. IASC London, 71 p.
21. IASC (1999) Exposure Draft E 65 – Agriculture. IASC London, 69 p.
22. IASC (2001) International Accounting Standard IAS 41: Agriculture. International Accounting Standards Board, 64 p.
23. IUFRO (1966) Kontenrahmen für Forstbetriebe - Accounting systems for forestry enterprises - Plans comptables pour entreprises forestières. Sektion 31 - Working Group on Forestry Accounting, München, 116 p. Developments in forestry business accounting and reporting Seite 249
24. Jäckle, K. (1934) Die Erfolgsrechnung in der Forstwirtschaft. Eine betriebswirtschaftliche Grundlegung. Neudamm, 168 p. Jöbstl, H.A. (1981a) Zum Problem der forstlichen Vermögensänderungen in der forstlichen Erfolgsrechnung. Allgemeine Forstzeitung 92(12):411-412.
25. Jöbstl, H.A. (1981b) Kosten- und Leistungsrechnung in Forstbetrieben. Österreichischer Agrarverlag, Wien, 168 p.
26. Jöbstl, H.A. (1987) Mittelfristige Erfolgsanalyse des Forstwirtschaftsbetriebes auf Grundlage der Forsteinrichtungsinventur und der Vollzugsnachweise. Allgemeine Forstzeitung 42(16/17):433-436.
27. Jöbstl, H.A. (1996) Medium-Term Performance Analysis in Forest Enterprises. Liiketaloudellinen Aikakauskirja [The Finnish Journal of Business Economics] 45(1):65-77.
28. Jöbstl, H.A. (2000) Kosten- und Leistungsrechnung in Forstbetrieben. FOWI-Berichte No. 13.
29. Österreichischer Agrarverlag, Wien, 212 p. Jöbstl, H.A. and Hogg, J.N. (1998) On the State of Forestry Accounting in Some European Countries. Actes et Communications, No. 17, INRA, Paris, pp. 17-40.

30. Karisch, G. (2000) Integrating Forest Stands into Performance Assessment – Current Practices from an International Point of View. In: Jöbstl, H.A., Merlo, M. and Venzi, L. (eds.), Institutional Aspects of Managerial Economics and Accounting in Forestry. Viterbo (Italy), pp. 463-476.
31. Karisch, G. (2003) Berücksichtigung des Waldvermögens im forstlichen Rechnungswesen. Analyse der Vermögensrechnungsgeschichte und Entwicklung eines Modells zur Erfassung der Waldvermögensänderungen. FOWIBerichte No. 16, Eigenverlag, Wien, 200 p.
32. Lemmel, H. (1956) Forstliche Vermögens- und Erfolgsrechnung. Schriften aus der Forstlichen Fakultät der Universität Göttingen. Band 17, J.D Sauerländer's Verlag, Frankfurt, 67 p.
33. McBride, P. and Peirson, G. (1996) Accounting for Self-generating and Regenerating Assets. CPA Comunique No 67, pp. 1-4.
34. Merlo, M. and Jöbstl, H.A. (1999) Incorporating non-market outputs into the accounting systems of publicly and privately-owned forest enterprises: an operative stepwise approach. In: Roper, C.S. and Park, A. (eds.), The Living Forest - Non-Market Benefits of Forestry. The Stationery Office, London, pp. 341-372.
35. Nobes, C. and Parker, R. (1995) Comparative International Accounting. 4th edition. Prentice Hall, London, 494 p.
36. Roberts, C., Weetman, P. and Gordon, P. (1998) International Financial Accounting. A Comparative Approach. Financial Times and Pitman Publishing, London, 702 p.
37. Roberts, D.L., Staunton, J.J. and Hagan L.L. (1995) Accounting for Self-Generating and Regenerating Assets. Discussion Paper No. 23, Australian Accounting Research Foundation, 137 p. Seite 250 James N. Hogg, Hans A.
38. Jöbstl Soucek, S. (1998) Zur Geschichte des forstlichen Rechnungswesens von 1757 bis 1965 im Spiegel der deutschsprachigen Fachliteratur. Thesis, BOKU Wien, 136 p.
39. Urban, C. (2000) Die Nebenbetriebe und Nebentätigkeiten in der Forstwirtschaft aus steuerlicher Sicht unter besonderer Berücksichtigung der Steuergesetzgebung in der Republik Österreich und in der Bundesrepublik Deutschland. Dissertation BOKU Wien, 169 p.
40. Wessely, J. (1870) Verrechnung der Urproduktion. W. Braumüller, k.k. Hofund Universitätsbuchhändler, Wien, 176 p.

**S. M. Kusik<sup>1</sup>, L. A. Bernatska<sup>2</sup>, M. I. Lafrenko<sup>3</sup>, D.O. Bernatska<sup>4</sup>**

<sup>1,2,3</sup>*Malyn Applied College, v. Hamarnya, Zhytomyr Region, Ukraine*

<sup>4</sup>*Student of group BO31 of Malyn Vocational College, village of Gamarnya, Zhytomyr region, Ukraine*

## **DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND REPORTING IN FORESTRY IN DIFFERENT COUNTRIES OF THE WORLD**

**Abstract.** *Accounting is not a new, but a multifaceted and increasingly important issue for the forest sector. It has been used in management as a tool to obtain information, support control and make decisions both internally and externally for centuries. New external and internal requirements, as well as developments in information technology and controlling, have expanded the role of accounting over the past 35 years. Internationally, there are significant differences in the methods and intensity of accounting depending on region, size structure or forest ownership. Recognition of the forest asset is a common major weakness in accounting in forestry enterprises. Due to the high proportion of small-scale farms, only a small proportion of forest management units use*

*comprehensive accounting to support decision-making and information. In general, accounting is not yet fully developed and is not used sufficiently to support management.*

**Key words:** *accounting system, harmonization, accounting standards, history of forest accounting.*