

УДК 657.1:504

І. М. Лепетан,

к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: 0000-0003-1135-4755

DOI: 10.32702/2306-6792.2019.12.28

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА: ЕКОЛОГІЧНИЙ ВЕКТОР

I. Lepetan,

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor of Accounting Department, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia
ORCID ID: 0000-0003-1135-4755

ASSETS OF THE ENTERPRISE ACCOUNTING: ECOLOGICAL VECTOR

У статті розкрито основні об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності та приділено увагу дослідженню екологічного обліку активів, а саме природно-ресурсного потенціалу, відходів виробництва і необоротних активів природоохоронного призначення, що дозволить формувати інформацію про екологічне управління підприємством і оприлюднювати її з метою інформування громадськості про результати такої діяльності, що є одним з факторів формування ділового іміджу та сприяє зміцненню економічної безпеки на локальному та глобальному рівнях.

Розкрито методику відображення в бухгалтерському обліку оренди складових природно-ресурсного потенціалу та економічного стимулювання раціонального використання та охорони складових природно-ресурсного потенціалу. Досліджено класифікацію відходів виробництва для цілей бухгалтерського обліку, а також їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку виробничих відходів за запропонованою класифікацією дозволить формувати інформацію про їх наявність, стан і рух з метою управління ними; сприяти повній і безпечній їх переробці через деталізацію інформації щодо складу та токсичності таких відходів; здійснювати контроль за наявністю, рухом і складом виробничих відходів.

The information formed in the accounting system, concerning the environmental activity of the enterprise or the environmental consequences of its operation, is the basis for the information revolution. Such an information breakthrough is necessary for the owner of the capital in the activities of preservation of the environment, and, accordingly, for their own safety. Environmental accounting in the context of economic security of the enterprise should form information about: availability of natural resources (in quantitative and cost meters), degree of development and ecological status (quality) of natural resources; presence of (positive and negative) influences of the subject of the business on the natural environment; the measures taken by the entity to protect the environment, as well as their effectiveness. Given the combination of negative impacts on natural resource potential, the question arises of the possibility of developing and implementing environmental policies in the use of natural resources that would allow decisions to be made taking into account the interests of future generations. The fulfillment of such a task is possible through the introduction of the concept of sustainable development, one of the means of ensuring the implementation of which is the accounting as an information system

The article reveals the main objects of accounting of environmental activity and focuses on the study of environmental accounting of assets: natural resource potential, production waste and non-current assets of nature conservation purposes, which will enable the formation of information about environmental management of an enterprise and make it public with a view to informing the public about the results of such activity, which is one of the factors of forming a business image and contributes to the strengthening of economic security at the local and global level.

The method of reflection in the accounting of rent of components of natural resource potential and economic stimulation of rational use and protection of components of natural resource potential is revealed. The classification of production wastes for accounting purposes, as well as their reflection in accounting accounts is investigated. The accounting of industrial waste according to the proposed classification will allow formation of information about their

availability, state and movement in order to manage them; to facilitate their complete and safe processing by providing detailed information on the composition and toxicity of such wastes; to control the presence, movement and composition of industrial waste.

Ключові слова: екологічна діяльність, екологічний облік, сільське господарство, активи, природно-ресурсний потенціал, відходи виробництва, необоротні активи.

Key words: environmental activity, environmental accounting, agriculture, assets, natural resource potential, waste production, non-current assets.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах господарювання все більше відчувається потреба в підготовці та поданні інформації, корисної зовнішнім користувачам, для прийняття рішень у контексті стійкого розвитку. Унаслідок системного нарощування виробничих потужностей сільськогосподарських підприємств в оборот залучається все більше природних ресурсів, а отже, збільшується антропогенне навантаження на екосистему. Звідси випливають нові пріоритети, а саме: цілеспрямоване управління еколого-економічними процесами на мікро— та макрорівнях для збереження і відтворення природних ресурсів. Ефективне управління цими процесами можливе виключно на основі достовірної інформації. Традиційна система бухгалтерського обліку не є придатною для адекватного врахування екологічних впливів підприємства і виконання функцій екологічно свідомого управління і контролю. Тому необхідно на підприємствах сільського господарства налагодити систему бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Розгляду проблем, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємств, у бухгалтерському обліку присвячені роботи вітчизняних вчених економістів: В.М. Жука, І.В. Замули, Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Огійчука, Н.В. Пахомової, В.Н. Холін, Д.М. Васильєвої, В.Г. Широбокова, А.А. Єфремової, Н.В. Селіванової, М.Є. Льїної та інших.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження бухгалтерського обліку активів у розрізі екологічної діяльності підприємства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, що стосується екологічної діяльності підприємства або ж екологічних наслідків його функціонування, є основою для інформаційної революції. Такий інформаційний прорив необхідний власнику капіталу у діяльності зі збереження стану довкілля, і, відповідно, для власної безпеки.

Екологічний облік у контексті економічної безпеки підприємства повинен формувати інформацію про: наявність природних ресурсів (у кількісному та вартісному вимірниках), ступінь розробки та екологічний стан (якість) природних ресурсів; наявність впливів (позитивних і негативних) суб'єкта господарювання на природне довкілля; здійснювані заходи суб'єктом господарювання щодо охорони середовища, а також їх ефективність.

Враховуючи сукупність негативних впливів на природний ресурсний потенціал, постає питання про можливість розробки та здійснення екологічної політики у сфері використання природних ресурсів, яка б дозволила ухвалювати рішення з урахуванням інтересів майбутніх поколінь. Виконання такого завдання можливе через запровадження концепції стійкого розвитку, одним із засобів забезпечення реалізації якої є бухгалтерський облік як інформаційна система [5, с. 26] (рис. 1).

Економічна складова концепції стійкого розвитку передбачає оптимальне використання обмежених ресурсів і впровадження екологічних (природо-, енерго- та матеріалозберігаючих) технологій, включаючи створення екологічно прийнятної продукції, мінімізацію, переробку та знищення відходів. Сутність економічної складової полягає у забезпеченні стійкого використання природного капіталу, тобто у його "непроїданні" [5, с. 26].

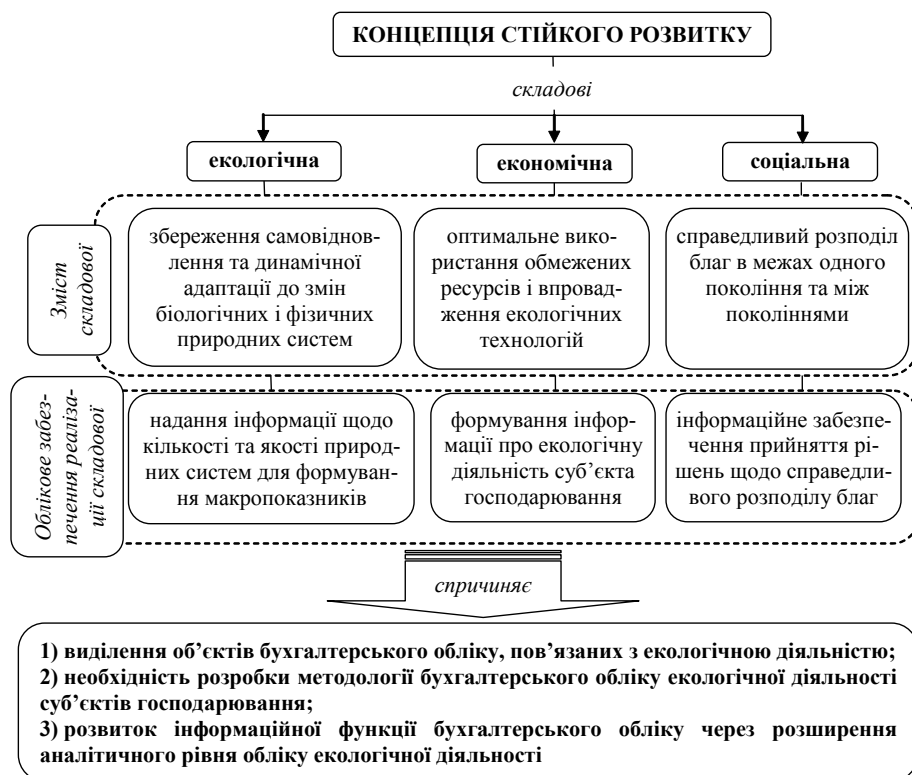


Рис. 1. Облікове забезпечення реалізації положень концепції стійкого розвитку

Джерело: [5, с. 26].

Одним з інструментів реалізації економічної складової є бухгалтерський облік як інформаційна система, що забезпечує формування інформації про природний капітал суспільства. В бухгалтерському обліку фіксуються господарські операції підприємства, що здійснюються з використанням природних ресурсів або призводять до екологічних наслідків.

Соціальна складова спрямована на забезпечення стабільності соціальних і культурних систем через справедливий розподіл благ не тільки всередині одного покоління, а й між поколіннями. Роль бухгалтерського обліку у реалізації соціальної складової полягає в інформаційному забезпеченні прийняття рішень щодо справедливого розподілу благ.

Екологічна складова покликана забезпечити цілісність біологічних і фізичних природних систем через збереження здібностей до самовідновлення та динамічної адаптації таких систем до змін. Інформаційним джерелом щодо кількості та якості природних систем на мікро-економічному рівні може бути система бухгалтерського обліку.

Недооцінка будь-якої зі складових концепції стійкого розвитку може призвести до негативних наслідків. Суть концепції — одночасний розвиток трьох складових стійкого розвитку,

тобто зростання економіки з одночасним покращенням екологічної ситуації та вирішенням соціальних питань [5, с. 27].

Для детальної характеристики об'єктів екологічного обліку, визначено такі його складові: синтетичний і аналітичний облік витрат на природоохоронну діяльність; облік активів, які використовуються у цілях охорони навколишнього середовища; облік усіх інших активів, які впливають на стан довкілля; облік доходів від раціонального використання ресурсів та позитивного ефекту від впливу на довкілля; збір інформації та складання звітів про екологічну діяльність; вимір та облік у натуральних і вартісних вимірниках стану екосистем, у межах

яких здійснюється виробнича діяльність підприємства; облік екологічного податку, рентні платежі за видобуток і транспортування нафти і природного газу, плати за землю і користування надрами, а також зборів за спеціальне використання води і лісових ресурсів [12, с. 291].

У своїх працях вчені-обліковці виділяють такі об'єкти обліку: екологічні витрати; екологічні засоби (активи); екологічні зобов'язання; екологічний ефект; екологічні господарські операції; природні ресурси і права на їх використання.

Для систематизації результатів дослідження Сорокою Л.С. виділено три групи об'єктів екологічного обліку:

1) активи (природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, активи природоохоронного призначення);

2) пасиви (екологічні зобов'язання);

3) процеси (екологічні доходи, екологічні витрати та фінансові результати від екологічної діяльності суб'єкта господарювання) [12, с. 291].

Для відображення в бухгалтерському обліку зазначених специфічних об'єктів, необхідно розробити і законодавчо встановити відповідну методика їх обліку та формування фінансової звітності.

Сорокою Л.С. запропоновано включити природно-ресурсний потенціал до об'єктів екологічного обліку, а саме екологічних активів. Складові природно-ресурсного потенціалу та господарські операції, які можуть з ними здійснюватися перераховано на рисунку 2.

Атмосферне повітря відрізняється від інших природних ресурсів відсутністю власника, тому в бухгалтерському обліку може бути відображене лише в частині операцій з охорони складових природно-ресурсного потенціалу, як показано на рисунку. За умови застосування наведеного поділу операцій підприємства зможуть посилити контроль за впливом своєї діяльності на природні ресурси [12, с. 292].

Господарюючі суб'єкти мають право лише на користування природними ресурсами, проте, знищуючи їх та привласнюючи створений продукт, здійснюється розпорядження об'єктами національного багатства. При цьому обліковуються лише кошти, оплачені за надане право на використання. Виконання економічних функцій перетворює природні ресурси на активи, які потребують визнання та оцінки.

Система екологічної діяльності, на думку В.М. Жука, повинна містити чотири основні складові: облік екологічних витрат, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність та аудит відповідної інформації, кожна з яких має економічну значущість [3, с. 20].

Як бачимо, першою складовою системи екологічної діяльності із чотирьох заслужено названо облік екологічних витрат. Це правильно, проте, на думку Дерія В.А., до складових системи екологічної діяльності можна було б додати облік екологічних доходів, облік екологічних витрат і облік екологічних результатів [2, с. 194].

До об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єктів господарювання, І.В. Замула відносить: природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, еко-

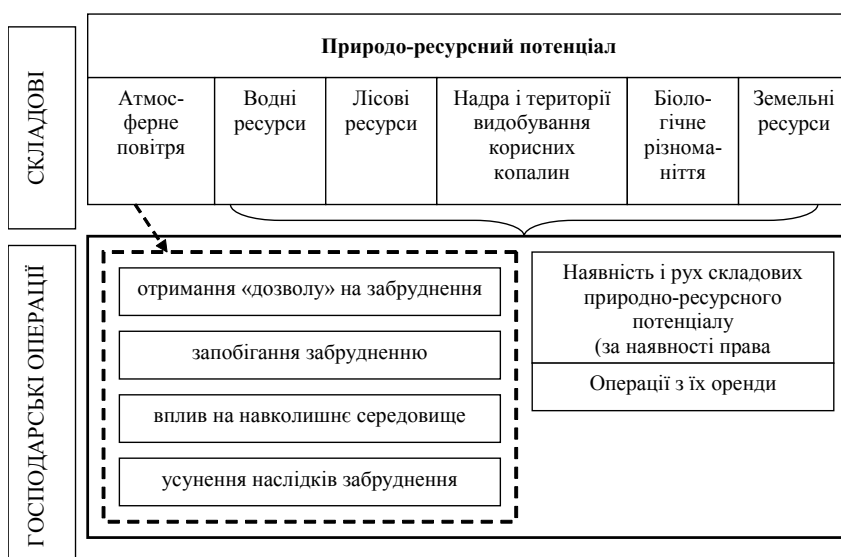


Рис. 2. Складові природно-ресурсного потенціалу, що підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку

Джерело: [12, с. 292].

логічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності [5].

Серед об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єктів господарювання, запропонованих І.В. Замулою, особливо варто звернути увагу на генетично модифіковані організми (ГМО), бо для здоров'я і життя українського народу вони складають серйозну загрозу через відсутність системного обліку і контролю за ними [5].

На думку Хмельова С.А., Суглобова А.Є., система екологоорієнтованого бухгалтерського обліку в підприємстві, повинна містити три основні складові:

1) облік екологічних зобов'язань (оцінка і визнання викидів парникових газів; облік зобов'язань з викидів вуглекислого газу; облік витрат та перерозподіл квот на викиди; затрати на участь у програмах екологічного оздоровлення територій; затрати на формування сприятливого екологічного іміджу; планові затрати на екологічне забезпечення поточної діяльності; планові затрати на екологічну діяльність за інвестиційними проектами; ймовірні затрати на запровадження нанотехнологій із зменшення викидів парникових газів);

2) екологоорієнтована звітність (звітність про інвестиції в екологічну діяльність; витрати на наукові дослідження в галузі екології; витрати на управління екологічною діяльністю та її планування; витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків збитку; складання екобалансу з викидів парникових газів; складання фінансової звітності із урахуванням екологічної складової бізнесу (квотування));

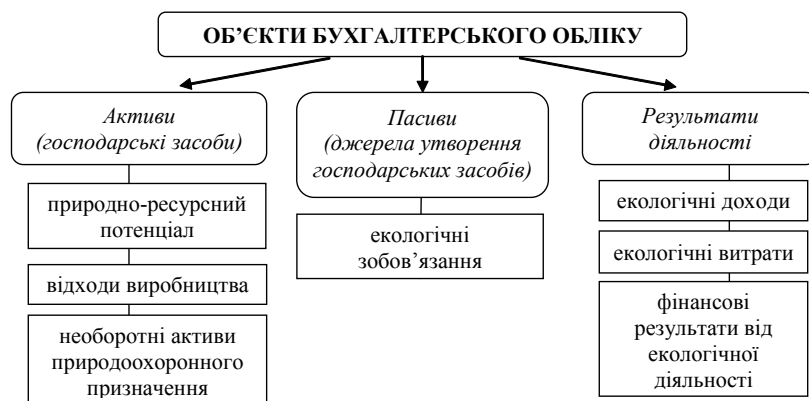


Рис. 3. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності

Джерело: узагальнено автором.

3) екологічний аудит (аудит інформації про екологічну діяльність; проведення інвентаризації викидів парникових газів; аудит екологічної звітності; аудит екологічних фінансових зобов'язань; аудит дотримання законодавства, стандартів, норм і нормативів якості охорони природного середовища) [13].

За результатами дослідження різних вчених виділено такі об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності: екологічні витрати; екологічні зобов'язання; екологічні активи; природні ресурси; екологічні ефекти (доходи, збитки); екологічні господарські операції; права оренди природних ресурсів.

Вважаємо за необхідне виділити три основних об'єкти обліку екологічної діяльності: активи, пасиви та результати діяльності підприємства (рис. 3). До групи об'єктів, які є господарськими засобами (активами) віднесено природно-ресурсний потенціал, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення.

До джерел утворення господарських засобів (пасивів) віднесено екологічні зобов'язання. Результатами діяльності є екологічні доходи, екологічні витрати та фінансові результати від екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

Для відображення в бухгалтерському обліку наведених специфічних об'єктів необхідно розробити відповідну методичку, що спричинить потребу в удосконаленні фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства операцій, пов'язаних з його екологічною діяльністю, дозволить формувати інформацію про екологічне управління підприємством і оприлюднювати її з метою інформування громадськості про результати такої діяльності, що є одним з факторів формування

ділового іміджу та сприяє зміцненню економічної безпеки на локальному та глобальному рівнях.

Відсутність системи інформування, якою може бути бухгалтерський облік, є перепорою у розвитку досліджень у сфері економіки та екології. Отже, першочерговим завданням є формування достовірної та своєчасної інформації в бухгалтерському обліку про еколого-економічні процеси з метою можливості подальших досліджень у сфері впровадження концепції стійкого розвитку економіки країни.

Таким чином, до складу активів, як об'єкту бухгалтерського обліку належать природно-ресурсний потенціал, відходи виробництва та необоротні активи природоохоронного призначення. Тому, вважаємо за доцільне розглянути порядок та особливості їх відображення в бухгалтерському обліку.

Природно-ресурсний потенціал (земельні, водні та лісові ресурси, надра і території видобування корисних копалин) в бухгалтерському обліку відображаються у розрізі таких господарських операцій:

1. Наявність і рух складових природно-ресурсного потенціалу (якщо вони є власністю цього суб'єкта).

2. Операції з оренди складових природно-ресурсного потенціалу.

3. Операції з охорони природно-ресурсного потенціалу:

— діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню;

— вплив діяльності підприємства на складові природно-ресурсного потенціалу;

— діяльність підприємства з усунення наслідків негативного впливу на природно-ресурсного потенціалу.

Для відображення в бухгалтерському обліку об'єкти повинні мати вартісну оцінку.

Питання оцінки природних ресурсів потребують нового етапу в дослідженнях через такі причини:

— в умовах ринкової економіки складові природно-ресурсного потенціалу набувають статусу товару, що вимагає їх достовірної оцінки;

— гостро постало питання про вичерпність природних ресурсів, що вимагає ефективного їх використання;

— наявність різноманітних, іноді суперечливих, методик оцінки природних ресурсів, що

спричиняє викривлення інформації щодо природно-ресурсного потенціалу на рівні країни [5, с. 186].

В економічній літературі виділяють такі види оцінки природних ресурсів:

— екологічна (предметом є комплекс природних факторів, що обумовлюють формування і розвиток рослинного і тваринного світу з урахування антропогенних позитивних і негативних змін, що відбуваються в природних комплексах);

— соціальна (предметом є суспільна споживча вартість комплексу природних факторів, що впливають на умови життя людини);

— економічна (предметом є суспільна споживча вартість об'єкта природокористування як просторового базису розміщення виробництва, засобів виробництва і предметів праці, родовищ корисних копалин і сировини, джерел води та біологічних ресурсів).

Земельні ресурси є одним з найважливіших для людини природним ресурсом.

Основа природно-ресурсного комплексу України, як справедливо зазначають Калетнік Г.М., Козловський С.В. та Ціхановська В.М. — потенціал земельних ресурсів (сільськогосподарських угідь), який становить близько 2/5 від сумарного природно-ресурсного потенціалу держави. Земля належать до категорії, яка охоплює певну сукупність природних, а також соціально-економічних об'єктів та їх властивостей. Завдяки своїм унікальним характеристикам земля є важливим засобом виробництва в багатьох галузях народного господарства. Для галузей промисловості земля є місцем розташування підприємств, базисом для розміщення споруд, а в сільському господарстві це і предмет праці, і засіб праці, і основний засіб виробництва. Для видобувної галузі земля є постачальником сировини. Все це й визначає надзвичайно важливе економічне значення землі в формуванні стійкого економічного розвитку України [8, с. 2].

"Орієнтація бухгалтерського обліку на отримання інформації у вартісному виразі, — зазначає В.М. Жук, — привела до всеосяжного характеру процесів оцінювання і значного підвищення їх ролі в обліковій системі, де найбільш складним об'єктом оцінки виступають земельні ділянки, що зумовлено: специфікою даного об'єкта; недостатньою розробленістю нормативно-правової бази; нерозвиненістю земельного ринку в Україні" [3, с. 21].

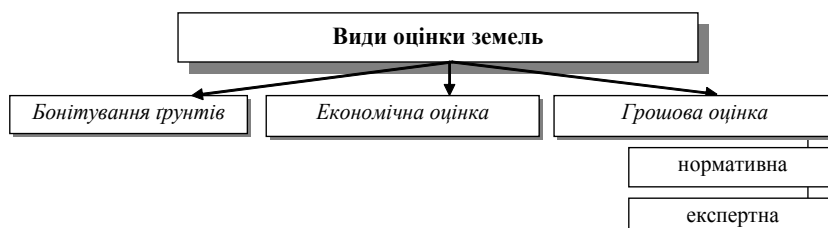


Рис. 4. Види оцінки земель залежно від мети і методів здійснення

Як вважають Правдюк Н.А., Правдюк А.А., на сьогодні Україна має потужний потенціал земельних ресурсів, що створює об'єктивні передумови для забезпечення економічної, продовольчої та енергетичної безпеки нашої держави [10, с. 22].

Земля не є продуктом процесу праці, а отже, не має вартості. Тому її оцінка передбачає: оцінку споживчих властивостей землі, оцінку корисності її властивостей.

Діючим законодавством України [6; 11] передбачено, що залежно від мети і методів проведення оцінка земель поділяється на такі види (рис. 4):

Бонітування ґрунтів — порівняльна оцінка якості ґрунтів за їх основними природними властивостями, що мають сталий характер і суттєво впливають на врожайність сільськогосподарських культур, вирощуваних у конкретних природнокліматичних умовах.

Дані бонітування ґрунтів є складовою державного земельного кадастру та є основою проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь і враховуються при визначенні екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур, а також втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва.

Економічна оцінка земель — це оцінка землі як природного ресурсу і засобу виробництва в сільському і лісовому господарстві та як просторового базису в суспільному виробництві за показниками, що характеризують продуктивність земель, ефективність їх використання та дохідність з одиниці площі. Економічна оцінка земель проводиться для порівняльного аналізу ефективності їх використання. Дані економічної оцінки земель є основою грошової оцінки земельної ділянки різного цільового призначення.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок базується на нормативно встановлених даних і використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при обміні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законодавством, орендної

Таблиця 1. Прояв права власності залежно від складових природно-ресурсного потенціалу

№ п/п	Складові природно-ресурсного потенціалу	Прояв права володіння
1	Земельні ресурси	Застосування як засобу виробництва і привласнення створеного продукту
2	Водні ресурси	Користування ресурсом і привласнення створеного продукту
3	Лісові ресурси	
4	Надра і території видобування корисних копалин	
5	Повітря	Право на забруднення

плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, а також при розробці показників і механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель

Розпорядження складовими природно-ресурсного потенціалу здійснюють державні органи влади, які виражають інтереси держави. Не будучи зацікавленими у збереженні кількості та якості складових природно-ресурсного потенціалу, що знаходяться у їх розпорядженні, вони не створюють сприятливих умов для формування та фінансування ефективних з позиції економіки й екології програм, спрямованих на оптимізацію використання природних ресурсів, максимізацію доходу від їх експлуатації і програм розподілу доходу на користь суспільства [5, с. 214].

Складові природно-ресурсного потенціалу передаються в довгострокове володіння, користування, розпорядження без обмежень, спрямованих на підтримку та покращення їх якості за певну плату користувачем за природний ресурс. Вважаємо, що описана ситуація не сприяє

Таблиця 2. Відображення в бухгалтерському обліку оренди складових природно-ресурсного потенціалу

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	Взято в оренду складову природно-ресурсного потенціалу	Акт приймання-передачі	01	–
2	Нараховано орендну плату (на вибір рахунку, на який списуються суми нарахованої орендної плати, впливає напрям використання складової природно-ресурсного потенціалу)	Відомість видачі орендної плати	23	672
3	Нараховано податок з доходів фізичних осіб (при виплаті доходу орендодавцю – фізичній особі орендар має враховувати особливості оподаткування доходів фізичних осіб (п. 1.3 ст. 1, п. 7.3 ст. 7 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб»)	Відомість видачі орендної плати	672	641
4	Виплачено орендну плату (згідно з умовами договору)	Відомість видачі орендної плати	672	301
5	Перераховано податок з доходів фізичних осіб до бюджету	Платіжне доручення	641	311

збереженню природно-ресурсного потенціалу та потребує жорсткого контролю з боку державних органів [5, с. 214].

Прояв права власності залежно від складових природно-ресурсного потенціалу наведено у таблиці 1.

У системі бухгалтерського обліку, що існує в Україні на сучасному етапі, знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин:

- земельні ділянки;
- права користування земельними ділянками;

— капітальні витрати на поліпшення земель.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок, як зазначає В.М. Жук [3, с. 22], є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів для забезпечення кредитної та інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств і внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального і ефективного використання земель.

Користування землею може бути реалізовано в двох формах: постійного користування та оренди.

Водні та лісові ресурси можуть бути як власними, так і орендованими активами. Власні природні ресурси необхідно обліковувати на аналітичних рахунках до синтетичного 114 "Природні ресурси".

Для водних, лісових ресурсів, надр і території видобування корисних копалин, аналогічно до земель сільськогосподарського призначення, передбачається застосування операційної оренди. Прямок відображення в обліку оренди складових природно-ресурсного потенціалу наведено у таблиці 2.

Операції з капітальними витратами на поліпшення земель в бухгалтерському обліку відображають за правилами, передбаченими П(С)БО 7 "Основні засоби". Капітальні витрати на поліпшення земель підлягають амортизації у порядку, встановленому п. 22 П(С)БО 7 "Основні засоби".

Водні, лісові ресурси, надра і території видобування корисних копалин використовуються суб'єктами господарювання як ресурси та відбувається привласнення створеного з їх використанням продукту.

Підтримуємо позицію Іщенко Я.П. та Новодворської В.В., що без удосконалення бухгалтерського обліку землі, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку не можуть бути успішно вирішені і завдання земельної реформи. Визнання, облік та оцінка земель сільськогосподарського призначення повинні здійснюватись виходячи з того, що це особливий стратегічний актив, який є національним багатством, суспільним активом, основою абсолютної додаткової вартості, основою продовольчої та економічної безпеки країни. Особливості земель сільськогосподарського призначення вимагають виділення їх в окрему групу активів та розроблення методики обліку вказаних активів, зокрема через розробку та прийняття стандарту та методичних рекомендацій з обліку земель сільськогосподарського призначення [7, с. 132].

Водним кодексом України встановлено, що водні ресурси є виключно власністю народу України і надаються суб'єктам господарювання тільки у користування. Отже, в бухгалтерському обліку можуть бути відображені тільки права використання водних ресурсів на субрахунок 121 "Права користування природними ресурсами".

Лісові ресурси, як передбачено Лісовим кодексом України [9, ст. 7], є об'єктами права власності українського народу та можуть перебувати в державній, комунальній і приватній власності. Суб'єктами права власності на ліси є держава, територіальні громади, громадяни та юридичні особи.

Документом, що посвідчує право приватної власності на ліси, є Державний акт на право власності на землю, виданий на відповідну земельну ділянку, де розміщено ліс. У бухгалтерському обліку на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 101 "Земельні ділянки" мають бути відображені земельні ділянки під лісами. Самі лісові ресурси необхідно обліковувати у складі субрахунку 114 "Природні ресурси".

У випадку надання лісових ресурсів у користування в бухгалтерському обліку відображаються права використання лісових ресурсів на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 121 "Права користування природними ресурсами".

У межах діяльності із запобігання забрудненню здійснюється бухгалтерський облік

Таблиця 3. Відображення в обліку економічного стимулювання раціонального використання та охорони складових природно-ресурсного потенціалу

№ п/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	Отримано на поточний рахунок компенсацію з бюджету за зниження доходу власників і користувачів складових природно-ресурсного потенціалу внаслідок тимчасової консервації деградованих і малопродуктивних складових природно-ресурсного потенціалу, що стали такими не з їх вини	Виписка банку	311	48
2	Визнано компенсацію з державного бюджету доходом від операційної діяльності	Довідка бухгалтерії	48	719

складових природно-ресурсного потенціалу з метою контролю за їх наявністю і рухом, засобів і господарських операцій, які негативно або позитивно впливають на екологічний стан природно-ресурсного потенціалу.

У результаті ведення бухгалтерського обліку на етапі діяльності підприємства щодо запобігання забрудненню природно-ресурсного потенціалу, формується інформація про позитивний або негативний вплив його діяльності на природно-ресурсний потенціал.

Якщо вплив був позитивним, то у підприємства виникають екологічні доходи у вигляді отримання додаткових доходів від виробництва та реалізації екологічної чистої продукції та матеріального стимулювання за покращення стану природно-ресурсного потенціалу. Так, ст. 205 Земельного кодексу України передбачено такі види економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель:

- надання податкових і кредитних пільг громадянам і юридичним особам, які здійснюють за власні кошти заходи, передбачені загальнодержавними та регіональними програмами використання й охорони земель;

- звільнення від плати за земельні ділянки, що перебувають у стадії сільськогосподарського освоєння або поліпшення їх стану згідно з державними або регіональними програмами;

- компенсацію з державних бюджетних коштів зниження доходу власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації деградованих і малопродуктивних земель, що стали такими не з їх вини.

Бухгалтерське відображення економічного стимулювання раціонального використання складових природно-ресурсного потенціалу наведено у таблиці 3.

У випадку негативного впливу на складові природно-ресурсного потенціалу, що відбувся як з вини так і не з вини підприємства, воно зобов'язане усунути наслідки зазначеного впливу, у результаті чого виникають екологічні зо-

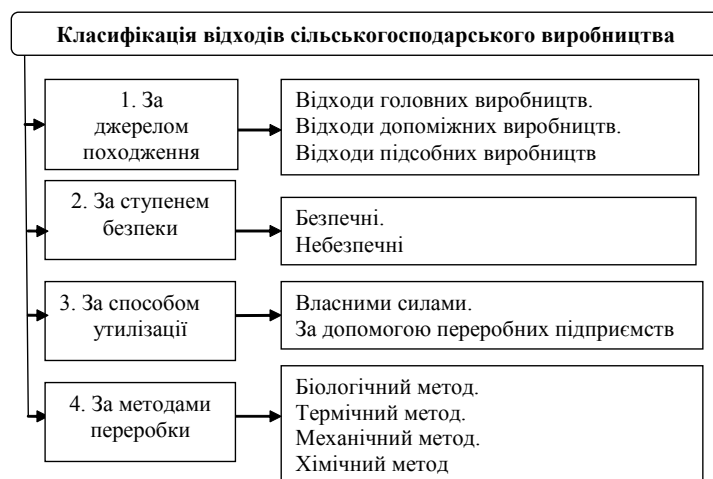


Рис. 5. Класифікація відходів виробництва для цілей бухгалтерського обліку

бов'язання та витрати, що буде розглянуто в наступних пунктах роботи.

Наступним об'єктом екологічного обліку активів є відходи виробництва.

На думку Березка С.В., зростання економіки та добробуту населення сьогодні супроводжується стрімким наростанням негативного антропогенного впливу на навколишнє середовище шляхом збільшення обсягів відходів та їх видів. Економічні потреби людства вимагають інтенсивного використання природних ресурсів та є більш вагомим фактором для генерування відходів, ніж ініціативи й заходи щодо "екологізації" людської діяльності [1, с. 49].

У чинному законодавстві України під відходами розуміють будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі людської діяльності, що частково або повністю втратили свої споживчі властивості, не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення і від яких власник має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення.

Однак, на думку Замули І.В., такий підхід має певні недоліки, а саме — не враховується економічний та екологічний змісти, що полягають у тому, що відходи є, з одного боку, ресурсом для подальшого використання, а з іншого — небезпечним забруднюючим фактором [4, с. 87].

Для уникнення вказаних недоліків під "відходами" необхідно розуміти рештки матеріалів, предметів, речовин, що утворюються внаслідок людської діяльності, функціонування інших біологічних істот, природних і техногенних ситуацій, які можуть мати або не мають подальшого використання за місцем їх утворення, мають власника, який повинен усіма можливи-

ми способами запобігти їх утворенню або ж позбутися їх у встановленому законом порядку шляхом утилізації, видалення чи переробки з метою забезпечення охорони навколишнього природного середовища та захисту життя і здоров'я людей.

Існує проблема з ліквідацією накопичених відходів, які утворились більше десяти років тому, передача таких відходів на знешкодження є проблематичною, оскільки здійснюється за кошти утворювача відходів і потребує значних капіталовкладень. В основному така ситуація складається на підприємствах хімічної, машино- та приладобудівної галузей, які експлуатуються з радянських часів, та мають майданчики для зберігання відходів. Небезпечні відходи, що зберігаються протягом такого тривалого часу, становлять загрозу екологічній безпеці.

Відповідно до ст. 26 Закону України "Про відходи", усі відходи, що утворюються на території України і на які поширюється дія цього Закону, обов'язково підлягають державному обліку та паспортизації. Порядок здійснення державного обліку та паспортизації відходів встановлено постановою Кабінету Міністрів України від 01.11.1999 р. № 2034. Дія Порядку поширюється на підприємства, установи, організації всіх форм власності, громадян-підприємців, діяльність яких пов'язана з утворенням відходів та здійсненням операцій поводження з ними.

Зазначеним Порядком встановлено, що державний облік відходів — це єдина державна система збору, узагальнення, всебічного аналізу та зберігання відомостей про відходи під час їх утворення та здійснення операцій поводження з ними. Він ґрунтується на даних спостережень за утворенням відходів і здійсненням операцій з ними, які формуються в бухгалтерському обліку підприємства.

З метою організації бухгалтерського обліку відходів, розроблена їх класифікацію (рис. 5).

Так, класифікація відходів за джерелом походження впливає на порядок їх визнання та оцінки з метою обліку та контролю, а також визначення подальших дій з такими відходами (можливість використання для власних потреб, реалізація, утилізація, видалення тощо). Від обраних дій щодо поводження з відходами буде залежати фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, а також податкові наслідки в процесі здійснюваних операцій.

Класифікація відходів за ступенем безпеки впливає на організацію податкового обліку в

частині необхідності визначення ставки екологічного податку за здійснення операцій з небезпечними відходами, тобто такими відходами, які загрожують навколишньому природному середовищу та здоров'ю людей.

Відходи можуть утилізуватися власними силами або ж залучати переробні підприємства, які спеціалізуються на даному виді діяльності.

Враховуючи те, який спосіб утилізації обирає підприємство, будуть залежати статті витрат, що відображаються у системі бухгалтерського обліку, а також необхідність придбання додаткового обладнання для переробки відходів зазначеними методами.

Відходи можуть перероблятися біологічним, термічним, механічним або ж хімічним способами залежно від їх характеристик і властивостей. Для цього підприємству доцільно вести аналітику відходів за способами їх переробки, а також за ознакою того, за рахунок власних чи залучених сил вона буде відбуватися.

Ведення бухгалтерського обліку виробничих відходів за запропонованою класифікацією дозволить формувати інформацію про їх наявність, стан і рух з метою управління ними; сприяти повній і безпечній їх переробці через деталізацію інформації щодо складу та токсичності таких відходів; здійснювати контроль за наявністю, рухом і складом виробничих відходів.

Виходячи із запропонованої класифікації відходів, необхідною є розробка методики бухгалтерського обліку відходів виробництва, основними видами якого в сільському господарстві є рослинництво та тваринництво.

Відходи, що підлягають переробці, окремі автори пропонують обліковувати на субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку"; понаднормові відходи — на окремих аналітичних рахунках до субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" та 209 "Інші матеріали" відповідно за видами з метою контролю за їх утворенням.

Відходи виробництва, що не підлягають переробці, не є активами підприємства у зв'язку з тим, що не виконується вимога п. 5 П(С)БО 9 "Запаси": запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Такі відходи підлягають знищенню або захороненню згідно з чинним законодавством України. Але відходи зазначеного виду повинні бути враховані при визначенні собівартості продукції, під час виробни-

тва якої вони утворилися, і потребують витрат на зберігання та подальші дії з ними. Тому такі відходи також є об'єктами бухгалтерського обліку і повинні бути відображені на субрахунку 209 "Інші матеріали" у розрізі аналітичних рахунків за місцями їх утворення та видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) [5, с. 110].

Відходи, що не підлягають переробці, відображаються в обліку в оцінці, яка базується на витратах на їх видалення та доставку до місць зберігання або захоронення. При списанні зазначених витрат їх вартість відноситься на інші операційні витрати.

Погоджуємось із позицією Замули І.В. та Бондарчук В.В. [4, с. 90] щодо відображення відходів на субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення".

Третьою складовою екологічних активів, які відображаються в бухгалтерському обліку є необоротні активи природоохоронного призначення.

З метою управління, контролю, фінансування та обліку витрат необоротні активи природоохоронного призначення можна запропонувати обліковувати на окремих аналітичних рахунках до відповідних субрахунків рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи". Амортизацію по зазначених об'єктах необхідно обліковувати на аналітичному рахунках до субрахунків рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

ВИСНОВОК

Таким чином, широке впровадження екологічного обліку в загальну інформаційну систему бухгалтерського обліку дозволяє на рівні сільськогосподарських підприємств активізувати практичну природоохоронну діяльність, здійснити інформаційний супровід процесу управління екологічним потенціалом, забезпечити визначення економічної ефективності природоохоронних і природовідновних заходів, а також надання достовірної інформації зацікавленим користувачам щодо екологічної складової діяльності сільськогосподарського підприємства.

Література:

1. Березюк С.В. Еколого-економічні аспекти використання та утилізації побутових відходів. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 10 (14). С. 49—61.
2. Дерій В.А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та

напрямки розвитку. Економічний аналіз. 2015. Т. 19 (2). С. 193—200.

3. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18—23.

4. Замула І.В., Бондарчук В.В. Бухгалтерський облік відходів сільськогосподарського виробництва: екологічний вектор. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2013. Вип. 3. С. 85—97.

5. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2010. 498 с.

6. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>

7. Іщенко Я.П., Новодворська В.В. Облікові аспекти користування землею на умовах емфітевзису. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 10 (14). С. 124—136.

8. Калетник Г.М., Козловський С.В., Ціхановська В.М. Пеперспекти розвитку земельних відносин та ринку землі в Україні. Агросвіт. 2012. № 12. С. 2—6.

9. Лісовий Кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-XII URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3852-12>

10. Правдюк Н.Л., Правдюк А.Л. Ринок земель сільськогосподарського призначення: реалії та перспективи економічного та правового середовища. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 3. С. 21—35.

11. Закон України "Про оцінку земель" від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15>

12. Сорока Л.С. Розвиток екологічного обліку в контексті економічної безпеки. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2014. № 4. С. 287—293.

13. Хмелев С.А. Методические аспекты экологоориентированного учета и аудита в целях обеспечения экономической безопасности предприятий промышленности. URL: http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media67250/20Hmelev.pdf

References:

1. Berezyuk, S.V. (2016), "Ecological and economic aspects of the use and disposal of household waste", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky*, vol. 10 (14), pp. 49—61.

2. Derii, V. A. (2015), "Accounting, audit and analysis of ecological activity of enterprises: concept, state and directions of development", *Ekonomichnyj analiz*, vol. 19 (2), pp. 193—200.

3. Zhuk, V.M. (2012), "Ecological aspects of accounting in agroindustrial production", *Ahroekolohichnyj zhurnal*, vol. 2, pp. 18—23.

4. Zamula, I.V. and Bondarchuk, V.V. (2013), "Accounting for waste of agricultural production: an ecological vector", *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu*. Ser.: Bukhhalters'kyj oblik, kontrol' i analiz, vol. 3, pp. 85—97.

5. Zamula, I.V. (2010), "Accounting for ecological activity: theory and methodology", *Abstract of PhD dissertation, Economy, Zhytomyr, Ukraine*

6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), "Land Code of Ukraine", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14> (Accessed 30 May 2019).

7. Ishchenko, Ya.P. and Novodvorska, V.V. (2016), "Accounting aspects of land use under conditions of emphysema", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky*, vol. 10 (14), pp. 124—136.

8. Kaletnik, G. M. Kozlovsky, S.V. and Tsikhanovska, V. M. (2012), "Peperspectives of land relations development and land market in Ukraine", *Ahrosvit*, vol. 12, pp. 2—6.

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), "Forest Code of Ukraine", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3852-12> (Accessed 30 May 2019).

10. Pravdyuk, N. L. and Pravdyuk, A.L. (2017), "Agricultural land market: the realities and prospects of the economic and legal environment", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky*, vol. 3, pp. 21—35.

11. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On land valuation", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15> (Accessed 30 May 2019).

12. Soroka, L. S. (2014), "Development of environmental accounting in the context of economic security", *Zbirnyk naukovykh prats' Tavrijs'koho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, vol. 4, pp. 287—293.

13. Khmelev, S.A. (2011), "Methodological aspects of ecologically-oriented accounting and audit in order to ensure the economic security of enterprises", available at: http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media67250/20Hmelev.pdf (Accessed 30 May 2019).

Стаття надійшла до редакції 12.06.2019 р.