

О.А. Кушніренко, канд. екон. наук

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут»

Є.С. Власов, менеджер з питань техногенно-екологічної безпеки

ПАТ «Дніпронафтопродукт»

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРИРОДНИМИ РЕСУРСАМИ: КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ ПІДХІД

Проаналізовано діючу методику облікового відображення та звітності природних ресурсів у галузі сільського господарства. Оцінено стан земельних, водних та повітряних ресурсів, на основі чого обґрунтовано необхідність ведення екологічного обліку та встановлено його місце в обліковій системі підприємств галузі.

***Ключові слова:** природні ресурси, бухгалтерський облік, інформаційна система, управління, звітність, сільське господарство.*

Постановка проблеми. Світова цивілізація вже знаходиться в другому десятилітті нового тисячоліття, однак наша уява про наслідки економічної діяльності людства залишається повністю не усвідомленою. З достовірністю можна сказати лише те, що така діяльність людства вкрай негативно впливає на стан природного середовища, а сучасну екологічну ситуацію в Україні можна охарактеризувати, як кризову. При цьому, у дослідженні впливу людини на довкілля та процеси, що в ньому відбуваються, пріоритетне місце належить системному бухгалтерському обліку як інструменту управління цими процесами. Загалом необхідність переосмислення облікової інформації зумовлена постійною змінністю інтенсивності впливу людини на навколишнє природне середовище і кризовою екологічною ситуацією. Тому перед бухгалтерським обліком виокремились додаткові завдання, а саме: фіксувати антропогенну дію на довкілля та управляти нею, документально закріплювати операції із природними ресурсами та створити комплексну інформаційну базу щодо таких ресурсів з метою забезпечення прийняття вмотивованих рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розв'язанню екологічних завдань в обліковій системі присвячено праці широкого загалу вітчизняних учених, серед яких Л.Р. Воляк [3], В.М. Жук, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, Г.Б. Марушевський [2], Т.В. Машкова [9], О.І. Фурдичко [4], О. Ф. Ярмолюк та інші. Водночас не визначеною наразі є методика відображення інформації

в обліку щодо природних ресурсів, їх якісних характеристик, фактичного стану та наслідків користування цими ресурсами в галузі сільського господарства, яка б дозволяла аналізувати еколого-економічні відносини та приймати вмотивовані управлінські рішення.

Формування цілей статті. Дослідити питання обліково-інформаційного забезпечення управління природними ресурсами через оцінку їх екологічного стану та визначити концептуальні основи накопичення екологічної інформації про діяльність підприємств.

Виклад основного матеріалу. Розвиток світового господарства супроводжується великими темпами зростання обсягів матеріального виробництва і чисельності населення, які були визначальним фактором цивілізаційного розвитку впродовж XIX – XX ст., що і обумовило різке збільшення антропогенного навантаження на природні екосистеми.

На початку XXI ст. Україна посідає одне з чільних місць у світі за рівнем споживання енергії, води та інших ресурсів на одиницю ВВП, до того ж обсяги промислових відходів на душу населення перевищували аналогічні показники багатьох країн світу. Тож, природні ресурси України впродовж тривалого історичного періоду зазнавали масштабної експлуатації, що призвело до їх значного вичерпання та деградації [2].

Слушно зазначає Л. Р. Воляк, що «відсутність однозначного трактування терміна «природні ресурси» спричиняє складність їх обліку й оцінки [3]. На нашу думку, природні ресурси – це найважливіші компоненти навколишнього природного середовища, які використовуються в сільськогосподарському виробництві в якості господарських засобів для задоволення потреб суспільства. Враховуючи, що дослідження спрямоване на вивчення стану облікового відображення природних ресурсів галузі сільського господарства, вважаємо за доцільне виділити лише ті з них, які безпосередньо залучаються та використовуються в процесі сільськогосподарської діяльності, зокрема: земельні, водні, повітряні ресурси [3; 4, с. 25]. Однак залишається невизначеною методика виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації щодо природних ресурсів у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО). Так, у П(С)БО 7 [5] і М(С)БО 16 «Основні засоби» розглядаються тільки земельні ресурси з позиції матеріального активу. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» закріплює право користування природними ресурсами та оренди земельних ділянок, проте чітко не регламентує види природних ресурсів та відповідальність за їх якісні властивості [6]. П(С)БО 16 «Витрати» розглядає їх лише в частині витрат на охорону навколишнього середовища, що дозволяє неоднозначно трактувати

дане поняття [7]. Зазначене зумовило розрізненість облікової інформації про природні ресурси підприємства та його екологічний стан виробництва.

При цьому, інформація про екологічну діяльність підприємств розкривається у кількох видах звітності – статистичній, податковій, фінансовій та нефінансовій. Варто зазначити, що найбільш повна інформація в цілому про діяльність підприємства міститься у фінансовій звітності. Так, у МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визначено якісні характеристики фінансових звітів, яких варто дотримуватися при здійсненні економічної, екологічної та інших видів діяльності, а саме: безперервність, принцип нарахування, послідовність подання, суттєвість та об'єднання, порівняльна інформація [8]. Вони безпосередньо стосуються й екологічної складової фінансових звітів у контексті впровадження МСБО в Україні. У наведеному МСБО 1 «Подання фінансових звітів» міститься норма, яка передбачає, що окремо від фінансової звітності, суб'єкти господарювання подають висновки та інші документи, наприклад екологічні звіти, особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники [8].

Наразі інформація про екологічні показники та їх зміну в процесі діяльності підприємств міститься у трьох формах фінансової звітності – Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та Примітки до фінансової звітності. Недоліком цих форм звітності є відсутність окремих розділів або статей щодо екологічних показників діяльності підприємств. Інформація про виробництво та реалізацію екологічних товарів і послуг, запровадження чистих технологій, зменшення та попередження забруднення навколишнього природного середовища шкідливими речовинами, утворення та утилізацію відходів, виконання екологічних зобов'язань перед суспільством міститься лише у складі інших показників фінансової звітності або не розкривається взагалі. Це зменшує ступінь довіри суспільства до екологічного сільськогосподарського товаровиробництва в Україні та рівень екологічної свідомості суб'єктів господарювання. Крім того, недосконалість податкового законодавства в частині визначення розмірів фінансових санкцій за недотримання екологічних норм і стандартів ведення бізнесу призводить до значних викривлень у звітності та небажання запроваджувати вартісні екологічні технології. Тому, інформація про економіко-екологічні відносини суб'єктів господарювання є розрізненою, не характеризується комплексністю і формується в різних підсистемах обліку та формах звітності. Відповідно для комплексного відображення в обліку інформації щодо природних ресурсів, необхідна класифікація природних ресурсів із урахуванням усіх виконуваних ними функцій і можливих напрямів використання.

Враховуючи наведене, вбачаємо необхідність розвинути думку Л. Р. Воляк [3] і, крім традиційного поділу природних ресурсів за ознаками вичерпності, відновлюваності, замінності, за участю в господарській діяльності, за призначенням, за видами, уточнити їх класифікацію також з позиції облікового відображення та управління. Відповідно до уточненої класифікації доцільно виділити природні ресурси загальнодержавного (національного) значення, обласного (регіонального) значення, місцевого (районного) значення та приватної власності та (або) орендовані. Вищезазначене дає змогу накопичувати інформацію щодо природних ресурсів та їх якісних характеристик, здійснювати управління цими ресурсами на всіх рівнях адміністративно-територіального устрою й на рівні підприємства з врахуванням права власності, а також проводити контроль стану і використання цих ресурсів відповідно до відомчої їх підпорядкованості.

Як було з'ясовано, найбільш використовуваними ресурсами, що впливають на господарську діяльність у сільському господарстві є земельні, водні та повітряні. Земельні ресурси сільськогосподарських підприємств – це частина земельного фонду, яка використовується в процесі сільськогосподарської діяльності й інтегрує в собі просторову ознаку та біологічні властивості. До них зараховується рілля, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження та інші сільськогосподарські угіддя. Земля є найважливішим компонентом навколишнього природного середовища, який функціонує як живий організм, здатний на самовідновлення, створення умов для розвитку і підтримання життя фіто-, зоо- та макробіотики, очищення атмосфери, збереження води, надр тощо [4, с. 91]. Виходячи з якісних характеристик земельних ресурсів, справедливо стверджує Т. В. Машкова, зазначаючи, що «найдорожчим ресурсом сільських територій і країни в цілому є земля з певними якісними характеристиками, які залежать від сукупності природних факторів і впливу діяльності людини, ... земля – це живе біологічне середовище, яке має свій мінеральний та органічний склад» [9, с. 81]. Для України земельні ресурси – найдорожче багатство народу, оскільки Конституція України визначає землю як основне національне багатство, що перебуває під особливою охороною держави.

Поряд з цим, необхідно відмітити, що в обліку переважно відображаються кількісні аспекти використання земельних ресурсів, які, у свою чергу, покладені в основу оподаткування сільськогосподарських підприємств, та нівелюється відображення якісних характеристик цих ресурсів. Тому виникає необхідність забезпечення відповідного процесу управління земельними ресурсами з відображенням їх якісних характеристик, посилення контролю за раціональним їх використанням.

В економіці України земельні ресурси відіграють провідну роль, оскільки є базою для виробництва продовольства та сировини для промисловості. Нині загальна площа сільськогосподарських земель у нашій державі становить більше 70 % території України (таблиця).

Земельні ресурси України станом на 01.01.2015 р.

Основні види земельних угідь	Площа, тис га	% до загальної площі території України
Сільськогосподарські землі	42731,5	70,8
у т. ч. с.-г. угіддя	41511,7	68,8
із них: рілля	32531,1	53,9
багаторічні насадження	892,9	1,5
сіножаті	2407,3	4,0
пасовища	5441,0	9,0
перелоги	239,4	0,4
Інші сільськогосподарські угіддя	1219,8	2,0
Ліси та інші лісовкриті площі	10630,3	17,6
Забудовані землі	2550,4	4,2
Відкриті заболочені землі	982,6	1,6
Сухі відкриті землі з особливим рослинним покривом	17,9	
Відкриті землі без рослинного покриву або з незначним рослинним покривом (кам'янисті місця, піски, яри тощо)	1015,8	1,7
Води (території, покриті поверхневими водами)	2426,4	4,0
Разом (територія)	60354,9	100,0

Примітка: розраховано авторами за даними [10]

Наразі ситуація у сфері економічних відносин щодо землекористування та охорони земель є складною і потребує невідкладного поліпшення. Так, акцентування державної політики в аграрній сфері на прискореній і недостатньо вмотивованій приватизації землі та майна спричинило руйнування крупного товарного сільськогосподарського виробництва, але не було ефективним в утворенні новітніх продуктивних виробничих форм. За понад 20 років земельної реформи в Україні на 8,6 млн га зменшилися площі сільськогосподарських угідь, що використовувалися в аграрному виробництві [4, с. 92]. Відбулось неприпустиме подрібнення структури аграрного виробництва, це, у свою чергу, зумовило використовувалися земельних угідь для виробництва

аграрної продукції не її власниками, а здебільшого орендарями, що спричинило неконтрольованість землекористування і як наслідок виснаження земель. Адже слід враховувати, що під час прийманні-передачі земельних ділянок передаються їх якісні характеристики, які в процесі землекористування можуть змінюватись, поліпшуватись або (як частіше трапляється) погіршуватись.

Існуюча система обліку угідь не передбачає відображення деталізованої інформації щодо конкретних якісних характеристик земельних ділянок. Обласні проектно-технологічні центри родючості ґрунтів і якості продукції здійснюють моніторинг якості ґрунтів у господарствах один раз на п'ять років із видачею Еколого-агрономічного паспорта сільськогосподарських угідь. Однак для ефективного землекористування та відображення в обліку інформації про агрохімічний стан сільськогосподарських угідь необхідне щорічне отримання такої інформації.

Питанням якості ґрунту, його постійного моніторингу не приділяється належної уваги на всіх рівнях управління. Так, за даними останнього комплексне обстеження ґрунтів в Україні вміст гумусу у ґрунтах знизився від 3,5 до 3,2% [11]. Тенденція зниження родючості ґрунтів продовжується у зв'язку зі зменшенням обсягу внесення добрив, недотримання сівозмін тощо. Водночас кількість заходів з охорони земель і захисту ґрунтів щороку зменшується. Саме тому нині є необхідним для всіх суб'єктів аграрного сектора України впровадження такої системи обліку земельних ділянок, яка забезпечить збирання та систематизацію основних даних про кількість, якість і стан використання земель різного функціонального призначення. При цьому врахування якісних характеристик земель сільськогосподарського призначення має стати основою в механізмі розрахунку єдиного податку четвертої групи, а їх покращення / погіршення під час використання підприємствами – відповідно одним із критеріїв доцільності переходу підприємства на пільговий режим оподаткування.

Важливе значення в життєдіяльності суспільства відводиться лісам і вкритим лісами площам, які в структурі земельних ресурсів займають 17 відсотків [12]. Даний показник лісистості є одним із найнижчих у країнах Європи. Господарська діяльність людини зумовила нерівномірність розміщення по території України лісових ресурсів, що зумовлено вирубуванням лісових масивів для розширення площі ріллі. Наразі постала потреба в розробленні нових основ екологічного лісокористування, які б ураховували необхідність різнопланового і цільового використання лісів, підвищення їх стійкості та посилення екологозахисних функцій, а також активного впровадження міжнародних принципів ефективного управління на основі достовірної облікової інформації.

Одним з найцінніших природних ресурсів є водні, оскільки забезпечують усі сфери життя і господарської діяльності людини, визначають можливості розвитку промисловості і сільського господарства, розміщення населених пунктів. Тож, це найважливіший компонент навколишнього природного середовища та існування біорізноманіття.

Основними споживачами водних ресурсів виступає електроенергетика на яку припадає 32,2% від загального водокористування, сільське господарство – 31%, житлово-комунальне господарство – 17,7% та металургійна промисловість – 12,8% [12]. Найбільше використовується води в сільському господарстві на зрошення і обводнення – 90,5% води, у т.ч. на сільське водопостачання – 5,3%, виробничі потреби села – 4,2% і господарські питні потреби – 0,1% загального споживання води в галузі. Безповоротне водопостачання в сільському господарстві становить 65–72% від усього безповоротного водоспоживання в Україні. Проте гостро постає питання щодо якості водних ресурсів і значного рівня водоспоживання виробництва. Рівень використання свіжої води досить високий – 10092 млн м³ у 2014 році, що перевищує цей показник на 275 млн м³ у 2010 році і свідчить про її нераціональне споживання та неефективну роботу щодо її в поворотно-зворотних циклах [12]. У результаті цього значна кількість води повертається у водойми забрудненою. Як наслідок, безгосподарського ставлення до цієї проблеми значна частина відходів виробництва попадає у водні джерела, що призводить до деградації річок, водосховищ і погіршення якості води. Це явище є особливо негативним, якщо врахувати стан очисних споруд використовуваних на підприємствах або їх відсутність. У цьому зв'язку необхідне жорстке регулювання процесів, що відбуваються у цій сфері, шляхом поточної координації й аналізу на всіх рівнях використання даного ресурсу. Це вимагає запровадження системного підходу до оцінки наявності та використання природних ресурсів, а також управління цими процесами на всіх його рівнях.

Одним з головних видів забруднення навколишнього середовища є викиди в атмосферне повітря. У 2014 році викиди забруднюючих речовин в атмосферу від стаціонарних та пересувних джерел склали 5186,6 тис т, що на 1533,2 тис т менше за попередній 2013 рік [1]. Таке зменшення пояснюється не врахуванням тимчасово окупованої території України в показниках 2014 року. Від стаціонарних джерел забруднення в атмосферне повітря надійшло 3190,4 тис т, що на 1104,7 тис т (25,72%) менше, ніж минулого року, що складає 61,52 % від загального обсягу забруднюючих речовин [12]. Однак вищезазначені показники є критичними і загрозливими для екосистеми. Загалом протягом 2005–2014 рр. можна простежити зростання

викидів забруднюючих речовин у повітря, в основному це відбулося за рахунок зростання викидів від стаціонарних джерел, що свідчить про нарощення виробничих потужностей підприємств без дотримання екологічної політики (рис. 1).



Рис. 1. Динаміка викидів в атмосферне повітря України (розроблено авторами на підставі [1])

При цьому, основними забруднювачами повітряних ресурсів виступають підприємства переробної промисловості. Найменше впливає на забруднення повітряних ресурсів сільське господарство – 71,4 т з розрахунку на підприємство. Хоча, слід враховувати певну похибку, оскільки не всі підприємства, зокрема сільськогосподарські, подають інформацію щодо викидів у навколишнє середовище. Це пояснюється тим, що більшість сільськогосподарських підприємств є малими, контроль за якими досить послаблений. При цьому в Україні екологічна паспортизація для суб’єктів господарювання була розроблена виключно для промислових підприємств і не передбачалася для галузі сільського господарства. Утім сьогодні система екологічних паспортів не працює взагалі, що призводить до неконтрольованого користування повітряними ресурсами.

Отже, в Україні спостерігається екологічна криза, яка руйнує традиційну систему життєзабезпечення нації та стає однією з головних причин неминучої деградації українського суспільства. Досягнення компромісу між економічними й екологічними потребами суспільства є

одним із чинників задоволення зростаючих запитів людства обмеженими природними ресурсами. Проте сьогодні економічна наука не в змозі вирішити проблему нераціонального ставлення до навколишнього середовища через неврахування екологічних аспектів господарювання. Це зумовлює потребу повнішого і методично обґрунтованішого облікового відображення природних ресурсів для ефективного управління їх використанням і відтворенням (рис. 2).



Рис. 2. Актуалізація впровадження екологічного обліку та його місце в обліковій системі підприємств (розроблено авторами)

У зв'язку з чим, на сучасному етапі розвитку суспільства постає необхідність побудови такої системи обліку, яка б відповідала моделі екологічно та соціально орієнтованої ринкової економіки. Через те, у

загальній сукупності облікової інформації вважаємо за доцільне виділити її екологічну підсистему (систему), якою на наше переконання, має стати екологічний облік як складова єдиної системи бухгалтерського обліку. При цьому, враховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що актуальність впровадження екологічного обліку в галузі сільського господарства має економічний, екологічний та соціальні аспекти (див. рис. 2).

Ведення екологічного обліку дозволяє вирішити ряд актуальних проблем, а саме: системно накопичувати інформацію про «об'єкти живої економіки», реєструвати і документально закріплювати взаємодію (та її результат) між навколишнім середовищем і економікою (господарською діяльністю людини), формувати систему облікових показників для здійснення екологічного контролю і аудиту.

Висновки. Обмеженість природних ресурсів, що має місце в економічному житті суспільства, доповнено зростанням здатності людини до перетворення довкілля, втручання її в функціонування екосистем, яке сягнуло загрозливих масштабів. Усе це засвідчує, що економічного і правового аспектів – складових характеристик відображуваних об'єктів для забезпечення інформаційних потреб управління діяльністю – уже не достатньо. Крім того, дослідження екологічної ситуації в Україні та впливу людини на екологічне середовище і процеси, що в ньому відбуваються, зумовлюють потребу переосмислення облікової системи як інструменту управління цими процесами. У сільськогосподарській діяльності земельні, водні та повітряно-кліматичні природні ресурси безпосередньо залучаються та використовуються в процес виробництва. Проте методика виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації про ці ресурси на сьогодні залишається невизначеною в нормативних документах із бухгалтерського обліку. Це зумовлює розрізненість інформації про природні ресурси в обліку та звітності. Із метою системного накопичення інформації та контролю за використанням природних ресурсів та їх якісних характеристик з урахуванням права власності уточнено їх класифікацію з позиції облікового відображення та управління. Відповідно до якої виділено природні ресурси загальнодержавного (національного), обласного (регіонального), місцевого (районного) значення, приватної власності та (або) орендовані.

Вивчення екологічного стану природних ресурсів сільськогосподарських підприємств дає підстави стверджувати про критичний їх стан. Так, не беручи до уваги те, що використання й охорона природних ресурсів задекларовані як пріоритетний напрямок державної політики у сфері природокористування, екологічної безпеки й охорони навколишнього природного середовища на практиці має декларативний

характер і не сприяє збалансованому економічно-соціальному розвитку. Тому постає необхідність ведення на підприємствах екологічного обліку як складової єдиної системи бухгалтерського обліку. Результати дослідження дають змогу виділити екологічний, соціальний та економічний аспекти розвитку системи екологічного обліку.

Бібліографічний список: Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua> 2. Марушевський Г.Б. Глобальні екологічні проблеми та їх актуальність для України / Г.Б. Марушевський // Екологічний вісник. – 2014. – № 4. – С. 29–31. 3. Воляк Л.Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудиту» (за видами економічної діяльності) / Леся Романівна Воляк. – Київ, 2015. – 25 с. 4. Фурдичко О.І. Екологічні основи збалансованого розвитку агросфери в контексті європейської інтеграції України: монографія / О.І. Фурдичко. – К.: ДІА, 2014. – 432 с. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>. 8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. 9. Машкова Т.В. Бухгалтерський облік якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення / Т.В. Машкова // Агроінком. – 2013. – № 7/9. – С. 81–83. 10. Про надання статистичної інформації: лист Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 08.02.2016 р. № 31–28–0,21–2163/2–16 «Про розгляд запиту». – Київ: Держгеокадастр, 2016. – 2 с. 11. Стан родючості ґрунтів України та прогноз його змін за умов сучасного землеробства / За ред. акад. УААН В.В. Медведєва. – Харків: Штрих, 2001. – 98 с. 12. Довкілля України / за ред. Н.С. Власенко // Державна служба статистики України. – Київ : Державна служба статистики України, 2015. – 234 с.

А.А. Кушниренко, Э.С. Власов **Учетно-информационное обеспечение управления природными ресурсами: концептуальный подход.** Проанализировано действующую методику учетного отображения и отчетности природных ресурсов в области сельского хозяйства. Оценено состояние земельных, водных и воздушных ресурсов на основании чего обоснована необходимость ведения экологического учета и установлено его место в учетной системе предприятий отрасли.

Ключевые слова: природные ресурсы, бухгалтерский учет, информационная система, управление, отчетность, сельское хозяйство.

O.A. Kushnirenko, Ye.S. Vlasov. Accounting and information management of natural resources: a conceptual approach. The ecological situation in Ukraine and the human influence on the environment and its processes have been investigated. The necessity to rethink the accounting system as an instrument of managing these processes has been justified, which has led to the conclusion that the natural resources are the essential components of the environment, which are used in agriculture as household products to satisfy the needs of the society and are one of the main accounting objects. The land, water and air-climate natural resources have been singled out in agriculture, which are directly used in the production process. The current methodology of displaying and accounting of natural resources in the sphere of agriculture has been evaluated and analyzed; therefore there is a difference of information on the natural resources in accounting and accounts. In order to systematically accumulate information and control the natural resources disposal and their quality properties considering the ownership rights, their classification from the point of view of accounting display and management has been specified. As a result, country-wide (national), oblast (regional), district (local), of private ownership and (or) rented natural resources have been identified.

Having studied the ecological situation of natural resources of agriculture enterprises, their critical condition has been defined. It has been determined that the disposal and protection of natural resources are declared as a priority area of the state policy in environmental management, ecological safety and environmental protection. However, it has a declarative character in reality and does not promote the balanced economic and social development. Therefore, the necessity to conduct the ecological accounting in enterprises as a component of the single accounting system has been defined. The results of the investigation allow singling out ecological, social and economic aspects of the accounting system development.

Key words: natural resources, accounting, information system, management, accounts, agriculture.

Стаття надійшла до редакції 09.02.2016 р.