

КУШНІРЕНКО

Олександр Анатолійович
kushnirenko.oleksandr@gmail.comк.е.н., старший викладач,
ВП НУБіП України "Ніжинський
агротехнічний інститут"

УДК 631.1: 631.162

УПРАВЛІННЯ ПРИРОДНИМИ РЕСУРСАМИ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: ОБЛІКОВО-
ІНФОРМАЦІЙНА ОЦІНКА *MANAGEMENT OF NATURAL RESOURCES OF AGRICULTURAL
ENTERPRISES: ACCOUNTING-INFORMATIVE ASSESSMENT

* Публікація містить результати досліджень, проведених за грантом Президента України за конкурсним проектом Ф70 (реєстраційний номер проекту Ф70/18967; номер державної реєстрації 0117U006192) Державного фонду фундаментальних досліджень

*Статтю присвячено дослідженню діючої методики облікового відображення та звітності стану природних ресурсів галузі сільського господарства й розкриттю проблемних питань із сукупної облікової діяльності підприємств в цій галузі. Оцінено стан земельних, водних**та повітряно-кліматичних ресурсів на основі чого обґрунтовано необхідність ведення екологічного обліку та встановлено його місце в обліковій системі підприємств галузі. Наводиться визначення екологічного обліку, його мета та завдання, що в комплексі дало змогу представити концептуальні його положення, як складової облікової системи сільськогосподарських підприємств.**Статья посвящена исследованию действующей методики учетного отображения и отчетности состояния природных ресурсов области сельского хозяйства и раскрытию проблемных вопросов с совокупной учетной деятельностью предприятий в этой отрасли. Оценено состояние земельных, водных и воздушно-климатических ресурсов на основе чего обоснована необходимость ведения экологического учета и установлено его место в учетной системе предприятий отрасли. Приводится определение экологического учета, его цель и задачи, что в комплексе позволило представить концептуальные его положения, как составляющей учетной системы сельскохозяйственных предприятий.**The article is devoted to the investigation of the current method of accounting display and reporting of the state of the natural resources of the agricultural industry and the disclosure of problem issues from the total accounting activity of enterprises in this field. The state of land, water and air and climatic resources is assessed on the basis of which the necessity of ecological accounting is substantiated and its place in the accounting system of enterprises of the industry is established. The definition of ecological accounting is given, its purpose and tasks, which in the complex gave an opportunity to present its conceptual position as an integral part of the accounting system of agricultural enterprises.**Ключові слова:* природні ресурси, сільське господарство, управління, інформаційна система, бухгалтерський облік, звітність*Ключевые слова:* природные ресурсы, сельское хозяйство, управление, информационная система, бухгалтерский учет, отчетность.*Keywords:* natural resources, agriculture, management, information system, accounting, reporting

ВСТУП

Формування глобальної економіки, ринків, фінансів, менеджменту, а також глобальних інформаційних систем управління, включаючи обліково-аналітичні інформаційні системи, відбувається у своїй логічній послідовності без врахування наслідків господарської діяльності людства на навколишнє природне середовище. За Е. Тофлером людство давно зрозуміло вигоди від глобальної економіки, але теоретично ніхто їх не пояснив аж до XIX-XX століть [17, С. 272–284]. Проте виникли уявлення про природу таких вигод та поступове усвідомлення ряду глобальних екологічних проблем.

Глобалізація поставила нові задачі перед управлінням обмеженими природними ресурсами, а економічні відносини нині чітко демонструють невідповідність їх механізму у подоланні глобального масштабу екологічних проблем. У зв'язку з високим рівнем залученості природних ресурсів до сільськогосподарського виробництва, виникає потреба у поглибленому дослідженні стану та обліково-інформаційного відображення таких ресурсів, як передумови ефективного управління ними та впровадження положень сталого розвитку у галузі сільського господарства.

Розв'язанню екологічних завдань в обліковій системі присвячено праці широкого загалу вітчизняних вчених, серед яких слід відзначити Л.Р. Воляк [1; 2], О.В. Воронівську [3], В.М. Жука [5], В.С. Загорського [6], І.В. Замулу, Г.Г. Кірейцева [8], Т.В. Машкову [10], В.К. Савчука [16], О.І. Фурдичка [18], О.Ф. Ярмолюк та інших науковців. Водночас не визначеною на сьогодні є методика відображення інформації в обліку щодо природних ресурсів, їх якісних характеристик, фактичного стану та наслідків користування цими ресурсами в галузі сільськогосподарства, яка б дозволяла аналізувати еколого-економічні відносини та приймати вмотивовані управлінські рішення.

МЕТА РОБОТИ – обґрунтувати теоретико-методичні положення бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення управління природними ресурсами сільськогосподарських підприємств через оцінку їх екологічного стану та визначити концептуальні основи накопичення і врахування екологічної інформації в управлінні діяльністю підприємств.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною основою дослідження є загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку і економічного аналізу та концепції сталого розвитку. В результаті використання методів теоретичного узагальнення, аналізу і синтезу отримано теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку, які є основою прийняття вмотивованих управлінських рішень щодо користування та поліпшення екологічного стану природних ресурсів сільськогосподарських підприємств. Методи моделювання, аналогії, абстрагування, аналізу, синтезу, індукції та дедукції застосовувалися для розробки методичних положень бухгалтерського обліку щодо природних ресурсів, їх якісних характеристик, фактичного стану та наслідків користування цими ресурсами в галузі сільськогосподарства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Впродовж останнього століття темпи споживання природних ресурсів різко зросли, у виробництво було залучено стільки ресурсів, скільки за всі попередні тисячоліття. Так, у другій половині ХХ ст. кожні 10 років подвоювалось видобування і споживання мінеральних ресурсів, кожні 12 років – енергетичні потужності, кожні 15 років – обсяги промислової продукції, кількість техніки збільшувалась вдвічі швидше зростання чисельності населення. На початку ХХІ ст. економічний розвиток продовжує базуватися на подальшому зростанні масштабів екстенсивного використання природних ресурсів. Загалом на початок ХХІ ст. зростання економіки становить приблизно 3 % на рік (темп зростання продуктивності живої речовини менше 1% на рік). Річний випуск товарів у світі дорівнює загальному обсягу Європи за всю історію. Якщо темпи, які були зафіксовані на кінець ХХ ст. збережуться, то до середини ХХІ ст.

може виникнути критична ситуація щодо забезпечення цивілізації природними ресурсами [6].

В Україні екологічну ситуацію можна охарактеризувати як кризову – у багатьох структурних компонентах екосистем почалися суттєві незворотні в осяжній перспективі негативні зміни. Щороку, за даними Державної служби статистики України, у повітря, водні та земельні ресурси потрапляє близько 11 млн. т. небезпечних забруднюючих речовин, із яких 57% – шкідливі викиди в атмосферу, 40% – у поверхневій воді, 3% – небезпечні відходи, що забруднюють земельні ресурси [12]. Якщо такі темпи збережуться, то в найближчому майбутньому може виникнути критична ситуація щодо забезпечення суспільства природними ресурсами.

Окреслені трансформаційні зміни ставлять нові задачі перед управлінням процесами користування природними ресурсами і обумовлюють потреби переосмислення системи бухгалтерського обліку, як передумови прийняття об'єктивних управлінських рішень. Забезпечення ефективної реалізації науково-пізнавальної, інформаційної, контрольної, прогностичної та соціальної функцій бухгалтерського обліку, як і гармонійне ставлення людини до навколишнього природного середовища стає актуальною проблемою [8, С. 91–92]. Тому перед бухгалтерським обліком виокремились додаткові задачі – фіксувати кожну 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 управлінських рішень.

Як справедливо зазначає Л.Р. Воляк «відсутність однозначного трактування терміна «природні ресурси» спричиняє складність їх обліку й оцінки [1, С. 11]. На нашу думку, природні ресурси – це найважливіші компоненти навколишнього природного середовища, які використовуються у сільськогосподарському виробництві в якості господарських засобів для задоволення потреб суспільства. Відсутній й однозначний підхід у класифікації природних ресурсів, оскільки, використовуючись для задоволення потреб суспільства вони є доволі різноманітними, як і можливості їх застосування (рис. 1). Узагальнивши природні ресурси за різними класифікаційними ознаками вважаємо за доцільне виділити лише ті з них, які безпосередньо залучаються і використовуються у процесі сільськогосподарської діяльності, а саме: земельні, водні та повітряно-кліматичні ресурси.

Враховуючи наведене вважаємо необхідність розвинути думку Л. Р. Воляк [1, С. 13] і окрім традиційного поділу природних ресурсів за ознаками вичерпності, відновлюваності, заміності, 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 (рис. 1).

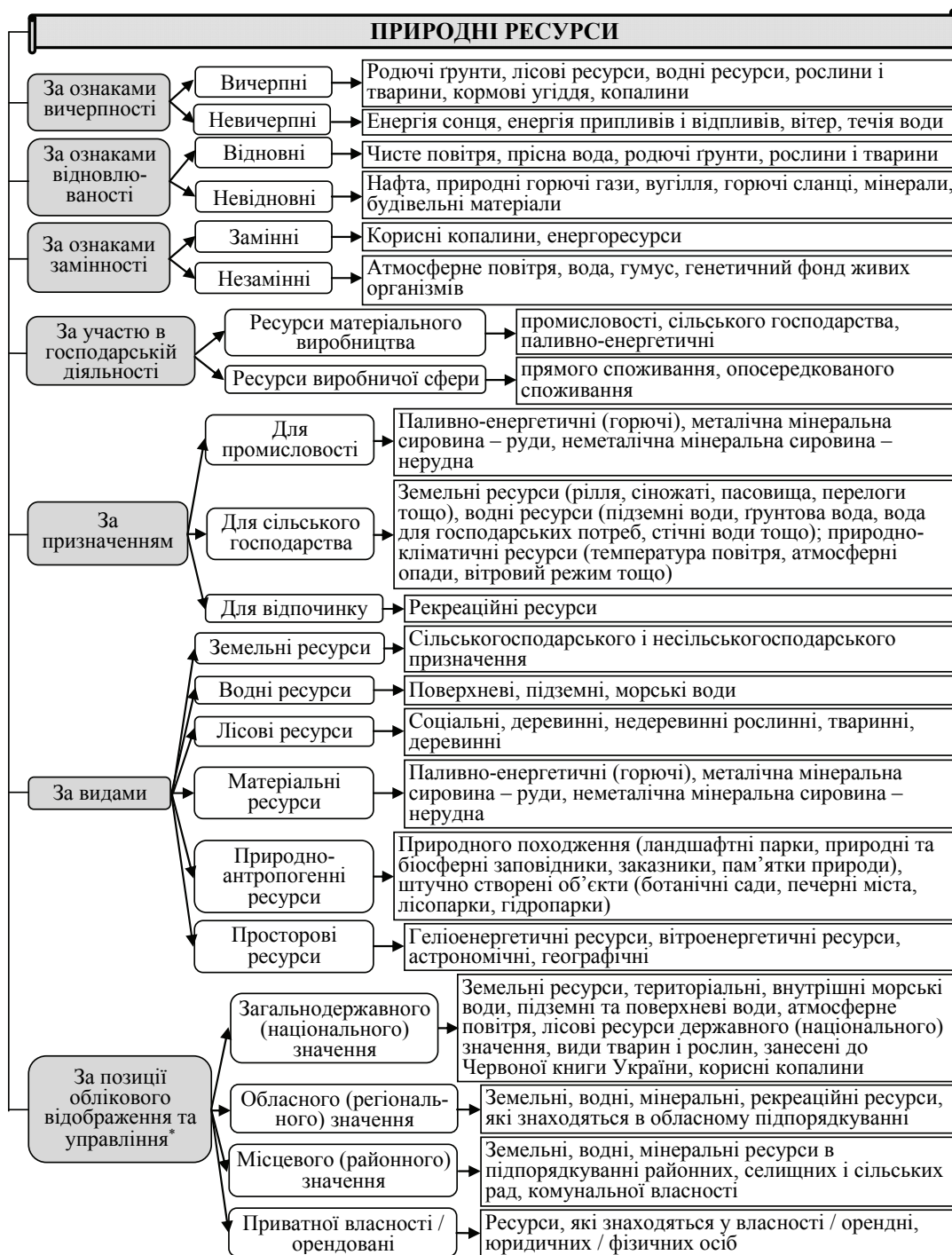


Рис. 1. Характеристика природних ресурсів за сукупністю ознак [систематизовано авторами на підставі [1, С. 12; 4, С. 25]]

Примітка: * пропозиція автора

Запропонована класифікація 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. Наведена пропозиція в свою чергу формує засади переходу функціонування економіки України та сільського господарства зокрема на принципи сталого, екологічно орієнтованого розвитку.

Для проведення аналізу діючої обліково-аналітичної системи природних ресурсів галузі сільського господарства визначимо наступне коло потенційних джерел інформації (рис. 2), яке представлено зовнішніми даними (органи державної влади) та внутрішніми (дані бухгалтерського обліку й аналітичні матеріали). Елементи наведеної системи (державні спеціалізовані органи) формуючи різного роду інформацію про природні ресурси здійснюють управління ними в межах держави та визначають підходи до природокористування суб'єктів господарської діяльності.



Рис. 2. Обліково-інформаційне забезпечення управління природними ресурсами сільськогосподарських підприємств [узагальнення автора]

Варто відзначити, що ефективне управління природними ресурсами на мікро- та макrorівнях вимагає відповідного інформаційного забезпечення, невід'ємною складовою якого є звітність, що складається за даними оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку. Інформація, що формується у фінансовому обліку, надається користувачам у вигляді фінансових звітів і відображає виробничі процеси та господарські засоби в узагальненому вигляді. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність відображає необхідну інформацію про наявні ресурси, зміни у їх складі, якісний стан, контроль за їх використанням для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно. Статистична звітність надає інформацію, необхідну для узагальненого вивчення господарської діяльності підприємств і побудови макроекономічних показників. Податкова звітність підприємств містить інформацію про суми податків, які справляються з природних ресурсів як об'єкта оподаткування і підлягають сплаті до бюджету.

Оскільки земля є найважливішим ресурсом для сільськогосподарських підприємств, відповідною базою для виробництва продовольства та сировини для промисловості, детальніше проаналізуємо її кількісно-якісні параметри за наявної системи облікового забезпечення. Так, наша держава володіє потужним земельним потенціалом – земельний фонд становить 60,4 млн. га., який структурно розподілявся наступним чином: значна частка земельної площі (70,8% або 42,7 млн га) – землі сільськогосподарського призначення, у структурі яких частка сільськогосподарських угідь – 68,8%, з них 53,9% орних земель; 13 – природних кормових угідь; 1,5 – багаторічних насаджень, 0,4 – перелогів. Ліси та інші лісовкриті площі займають 17,6% (10,6 млн. га) території країни, забудовані землі – 4,2, покриті поверхневими водами – 4,0, заболочені землі – 1,6, інші – 1,7% [4].

При цьому територія України характеризується надзвичайно високим показником сільськогосподарської освоєності (71%), що значно перевищує екологічно обґрунтовані межі. Порівняно з європейськими країнами, орні землі яких займають 30–32% загальної площі сучасного, розораність українських земель сягає 53,9% за рахунок скорочення площ лісів та лісовкритих площ, природних кормових угідь, внаслідок чого змінюється мікроклімат, рівень залягання ґрунтових вод, активізуються процеси водної і вітрової ерозії, аридизації й опустелювання земель, що зумовлює зниження родючості ґрунтів, деградацію агроєкосистем та стримує їх сталий (збалансований) розвиток, від якого залежить не лише екологічна, але й продовольча та частково енергетична безпека країни [9, С. 6].

До господарського використання залучено понад 60% території України. Частка екологічностабілізуючих угідь не перевищує 41%, із них лише 7% знаходяться у природному стані (болота, озера, ріки, а також відкриті землі без рослинного покриву та з незначним рослинним покривом). Аналіз земельних ресурсів країни за їх господарським використанням свідчить, що станом на 01.01.2016 р. найбільшу частку займає сільське господарство – 70,8%. На лісове господарство припадає 17,6%, на житлову та іншу забудову – 4,2% [2; 18].

З часів здобуття незалежності в Україні спостерігається стійка тенденція до погіршення якісного стану ґрунтів. Зокрема зменшуються запаси гумусу, вміст поживних речовин, тривають процеси підкислення і засолення ґрунтів, що зумовлює деградацію ґрунтового покриву. Така тенденція характерна не тільки Україні, а й більшості європейських країн. З цього приводу професор Савчук В.К. зазначає: «Європа продовжує забруднювати землю промисловими відходами і знищувати ліси, ... значним джерелом забруднення довкілля є галузь сільського госпо-

дарства, зокрема рослинництво. На заміну традиційній, перевіреній віками системі землеробства «земля–зерно–гній–земля» прийшла інтенсивна система: «земля–зерно–мінеральні добрива–зерно–більше мінеральних добрив» [16, С. 351]. При цьому культурні рослини засвоюють усього близько 40% хімічних поживних речовин, які вносяться з мінеральними добривами. Решта вимивається з ґрунту і потрапляють до річок, водойм та підґрунтових вод, забруднюючи їх [15]. За дослідженнями Машкової Т.В., при здійсненні операцій із земельними угіддями (здачі в оренду), як правило, не враховується її родючість, і як наслідок цього запаси гумусу, рухомих поживних

речовин фосфору і калію зменшуються, зростає кислотність і засоленість ґрунту, що призводить до безповоротних вартісних втрат, через зниження продуктивності сільськогосподарських культур [10, С. 239].

Так, за даними останнього комплексного обстеження ґрунтів в Україні вміст гумусу у ґрунтах знизився на 0,22 відсоткового пункта і за результатами дев'ятого туру агрохімічного обстеження становив 3,14%. Найбільші втрати гумусу виявлено в зоні Степу (0,32 в.п.), помірні показники – в Лісостепу (0,19 в.п.) і незначні – в зоні Полісся (0,2 в.п.) (рис. 3).

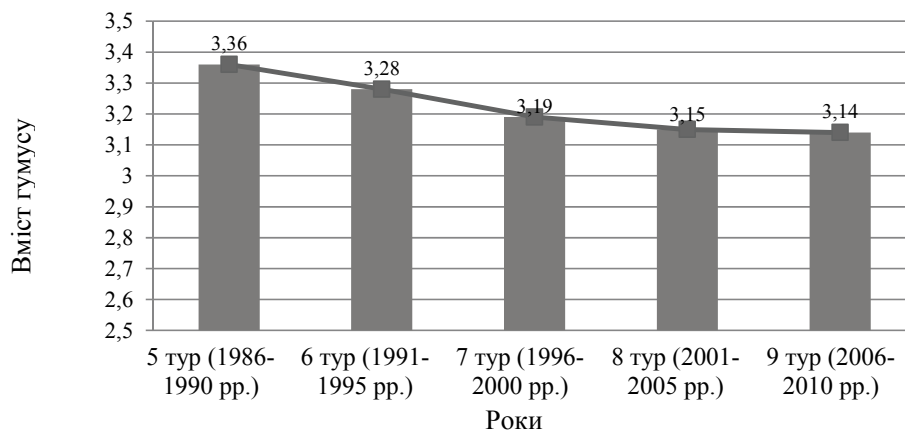


Рис. 3. Динаміка вмісту гумусу в ґрунтах України [11]

Загострилася проблема щодо балансу основних поживних речовин у ґрунті (азоту, фосфору, калію). За результатами агрохімічної паспортизації, протягом 5–9 турів агрохімічного обстеження вміст у ґрунтах фосфору та калію дещо коливався, утім нині він стабілізувався і майже досяг рівня 1986–1990 рр. Проте щорічний винос поживних речовин з ґрунту на формування урожаю у 5 разів перевищує обсяги їх надходження. Навіть за низьких урожаїв сільськогосподарських культур від'ємний баланс елементів живлення у землеробстві становить близько 100 кг/га, що, з одного боку, зумовлено суттєвим зменшенням застосування мінеральних та органічних добрив, а з іншого – відхиленням від науково обґрунтованих сівозмін, великою частиною у структурі посівних площ технічних культур, домінуванням в деяких регіонах монокультур [9]. Тенденція зниження родючості ґрунтів продовжується і у зв'язку зі зменшенням обсягу внесення добрив, недотриманням сівозмін тощо. Водночас кількість заходів з охорони земель і захисту ґрунтів щороку зменшується [11, С. 30].

При цьому, варто відзначити, що до роздержавлення та приватизації земельних ресурсів на перше місце був поставлений статистичний (на рівні держави), а вже потім аналітичний (на рівні підприємств) облік земельних ресурсів. Такий підхід, що зберігся донині, не характеризується позитивно. Тривалий час основним обліковим документом статистичного обліку земель на рівні району (міста) була Державна земельна книга. На сільськогосподарських підприємствах передбачалось ведення Земельно-кадастрової книги, наявність якої, із сучасними та правильними

записами, давала змогу кількісно відобразити й аналізувати агровиробничий потенціал земельних ресурсів підприємства і сприяла вдосконаленню економічного механізму господарювання. Однак складність методики розрахунків деяких показників і громіздкість інформації книги зумовила відсутність такого обліку земель загалом.

Окрім того, на підприємствах, виходячи з їх господарських потреб, передбачалося ведення Книги історії полів (сівозмін) агрономічними службами підприємств. Однак у переважній більшості сільськогосподарських підприємств не діють агрономічні служби, їх обов'язки виконує одна особа – агроном, що зумовлює значне послаблення аналітичної роботи, а відтак в практичній обліковій роботі підприємств не ведуться Земельно-кадастрова книга і Книга історії полів (сівозмін).

В бухгалтерському обліку, сільськогосподарські угіддя відносяться до активів підприємства та визнаються об'єктом оподаткування є об'єктом річної звітності. Інформація про їх наявність є фізичною величиною (га), міститься у формі державної статистичної звітності № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств за 20__ рік», зокрема в розділі 4 даної форми «Землекористування протягом звітного періоду». У зв'язку з цим виникає потреба в підвищенні інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку сільськогосподарських угідь і наданні розгорнутої інформації у звітності сільськогосподарських підприємств про земельні ділянки й їх якісні параметри, які водночас є

невід'ємною частиною власних довгострокових активів і самостійним обліковим об'єктом.

Вартість земельних ділянок відображають і у формі державного статистичного спостереження № 11-03 «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)». Проте відображення сукупної вартості якості земельних угідь у звітності без диференціації її за кількісними показниками не дозволяє користувачам отримати необхідну інформацію про якісну характеристику земельного потенціалу й ефективність його використання. Не може забезпечити повноцінною інформацією й форма № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», в якій зазначаються виключно натуральні показники – загальна площа сільськогосподарських угідь і ріллі, що перебувала у користуванні підприємства протягом звітного року, без земель, що були здані в оренду, і заповнюється, як правило, на підставі даних обстежень Держгеокадастру України. Отже, як фінансова, так і статистична звітність потребують поліпшення в напрямку повнішого відображення якісних характеристик земельних ресурсів з метою ефективного їх управління.

Таким чином, не беручи до уваги те, що використання й охорона земель задекларовані як пріоритетний напрямок державної політики у сфері природокористування, екологічної безпеки й охорони навколишнього природного середовища на практиці має декларативний характер і та не сприяє збалансованому економічно-соціальному розвитку.

На рівні підприємств облік земельних ресурсів практично не ведеться, зокрема на сільськогосподарських підприємствах відсутні дані, які раніше надавав оперативнотехнічний облік – кадастрові карти, плани сівозмін, земельна шнурова книга, акти інвентаризації землі тощо. Переважно дані за площею та складом угідь підприємства відображають у бухгалтерських документах довільної форми, що, у свою чергу, перешкоджає виявленню узгодженості облікових даних сільськогосподарських підприємств із даними державних кадастрів. Окрім того, інформація, яка відображається у статистичній звітності, є неповною у зв'язку з тим, не дотримується періодичність проведення інвентаризації земельних угідь, що беруть участь у виробничому процесі, та не забезпечується агрохімічне, мікробіологічне й екологічне обстеження ґрунтів.

Сьогодні на рівні підприємства оперативнотехнічний облік найповніше відображає дані щодо стану і використання природних ресурсів, частково – інформацію про їх відтворення. Найбільше уваги в обліку приділено операціям із земельними ресурсами. Однак, не ведуться спостереження за результативністю використання пестицидів, відсутні дані за сортово-видовим складом багаторічних насаджень; вмістом гумусу, часткою еродованих земель; площею під сидератами; вмістом рухомих поживних речовин (NPK) у ґрунті. Фактично не відображаються операції із земельними ресурсами в управлінському обліку, зокрема в частині витрат на відтворення їх родючості.

Відсутня також інформація щодо якісних параметрів земельних ресурсів у статистичній та подат-

ковій звітності, що унеможливує об'єктивність оцінки використання та відтворення земельних ресурсів і прийняття вмотивованих управлінських рішень.

Поряд з земельними, водні ресурси є одними з найцінніших природних ресурсів, оскільки забезпечують усі сфери життя і господарської діяльності людини, визначають можливості розвитку промисловості і сільського господарства, розміщення населених пунктів. Вони є найважливішим компонентом навколишнього природного середовища та існування біорізноманіття. Площа водойм займає лише 4,01 % від загальної площі та на протязі 2011–2015 рр. залишилася майже без змін – 2,43 млн. га станом на 1 січня 2016 року [4]. Враховуючи просторові та геоморфологічні характеристики цих угідь, значне зростання їх частки в найближчій перспективі не передбачається.

Основними споживачами водних ресурсів виступає електроенергетика на яку припадає 41,4% від загального водокористування, сільське господарство – 24,7%, житлово-комунальне господарство – 19,7% та металургійна промисловість – 7,8% (табл. 1) [4].

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 у галузі. Безповоротне водопостачання у сільському господарстві становить 65–72% від усього безповоротного водоспоживання в Україні. Крім того, фактичне середньодобове споживання становить близько 100 л/добу на одного мешканця, що відповідає санітарно-гігієнічним та господарсько-питним потребам людини. Проте, гостро постає питання щодо якості водних ресурсів і значного рівня водоспоживання виробництва.

Основні показники водокористування і водовідведення (табл. 2).

Проведений аналіз показав, що використання свіжої води за 2011–2015 рр. знизлося, що свідчить про її раціональне споживання та ефективну роботу щодо її використання у повторно-зворотних циклах. У результаті цього зменшилася кількість води, що повертається у водойми забрудненою. Незважаючи на те, що темп росту скидання забруднених вод знизився майже вповнину за досліджуваний період, значна їх частина – 12,3 % від загального використання свіжої води у 2015 р. повертається у водні джерела. Як наслідок, безгосподарського ставлення до цієї проблеми значна частина відходів виробництва потрапляють у водні об'єкти, що призводить до деградації річок, водосховищ і погіршення якості води. Це явище є особливо негативним, якщо врахувати стан очисних споруд, які використовуваних, на підприємствах або їх відсутність [1, С. 58]. Наведене вимагає запровадження системного підходу до оцінки наявності та використання природних ресурсів, а також управління цими процесами на всіх його рівнях.

Таблиця 1

Структура споживачів водних ресурсів України у 2015 р.
[розроблено автором на підставі [4]]

Сфери використання	Використано води, всього	
	млн. м ³	%
Електроенергетика	2715	41,4
Сільське господарство	1621	24,7
Житлово-комунальне господарство	1294	19,7
Металургійна промисловість	513	7,8
Харчова промисловість	84	1,3
Хімічна та нафтохімічна промисловість	54	0,8
Машинобудування	43	0,7
Вугільна промисловість	24	0,4
Транспорт	20	0,3
Промисловість будівельних матеріалів	12	0,2
Нафтова промисловість	9	0,1
Інші галузі	167	2,6
Разом	6556	100

У формах оперативного-технічного обліку дані для оцінки використання та відтворення водних ресурсів відображаються за діючою методикою неповно, практично вони відсутні у фінансовому обліку і звітності. Для оцінки рівня використання водних ресурсів затверджено статистичну звітність № 2-ТП (водгосп) «Звіт про використання води» та форми первинної документації ПОД-11-13, у яких повинні відображатися обсяги використаної води, її цільове спрямування, обсяги та місця скидання вод [14]. У практичній діяльності цю звітність подає незначна кількість сільськогосподарських підприємств. У переважній більшості сюди відносяться великі підпри-

ємства, агрохолдинги, які у своєму складі мають ще допоміжні підсобні виробництва або займаються рибориством. Інші сільськогосподарські підприємства використання води та водовідведення не фіксують і визначають при потребі лише як розрахункові величини. Основним джерелом інформації виступають дані державного моніторингу вод, які оцінюють кількісні й якісні параметри у динаміці. Але їх використовують при плануванні незначна кількість підприємств. Також слід відмітити відсутність інформації на підприємствах про якість отриманої води й агресивність скидів використаної води.

Таблиця 2

Основні показники водокористування і водовідведення України, млн. м³
[розроблено на підставі [4]]

Показники	Роки					Абсолютне відхилення	Темп росту
	2011	2012	2013	2014	2015		
Використано свіжої води	10086	10507	10092	8710	7125	-2961	70,6
у т.ч. відведено (скинуто) зворотних вод	8044	8081	7722	6587	5581	-2463	69,4
у т.ч. забруднених	1612	1521	1717	923	875	-737	54,3
із них без очищення	309	292	265	175	184	-125	59,6
нормативно-очищених	1760	1800	1477	1416	1389	-371	78,9
Обсяг оборотної та послідовно (поворотно) використаної води	43138	45806	45150	43049	40306	-2832	93,4
Потужність очисних споруд	7425	7577	7592	7190	5801	-1625	78,1

поряд з цим, одним з головних видів забруднення навколишнього середовища є викиди в атмосферне повітря. У 2015 р. викиди забруднюючих речовин в атмосферу від стаціонарних та пересувних джерел склали 4521,3 тис. т, що на 665,3 тис. т. менше за попередній 2014 рік [4]. Таке зменшення пояснюється не врахуванням тимчасово окупованої території Автономної республіки Крим та частини зони проведення антитерористичної операції у показниках 2014–2015 рр.. Від стаціонарних джерел забруднення в атмосферне повітря надійшло 2857,4 тис. т., що на 333 тис. т. (10,44%) менше, ніж минулого року, що

складає 63,2 % від загального обсягу забруднюючих речовин. Проте, ці показники є критичними і загрозливими для екосистеми. Загалом протягом 2005–2015 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. 4).

У загальній кількості шкідливих речовин викиди метану й оксиду азоту (які належать до парникових газів) становлять відповідно 6,4 і 1,5 тис. т., до цього

слід додати і 27,8 млн. т. діоксиду вуглецю, що істотно відбивається на зміні клімату [4]. Розмір екологічних збитків від виробничої діяльності (втрати земельних, водних і лісових ресурсів, забруднення довкілля тощо) в Україні, за оцінками фахівців, щороку перевищує 50 млрд. грн. [12].

При цьому, основними забруднювачами повітряних ресурсів виступають підприємства переробної

промисловості. Їх викиди становлять 59 % від загальної кількості. Проте на одне підприємство даної галузі припадає лише 400,8 т. викидів забруднюючих речовин порівняно з добувною промисловістю – 1754,3 т. на підприємство і виробництвом та розподіленням газу та води – 3180,2 т.

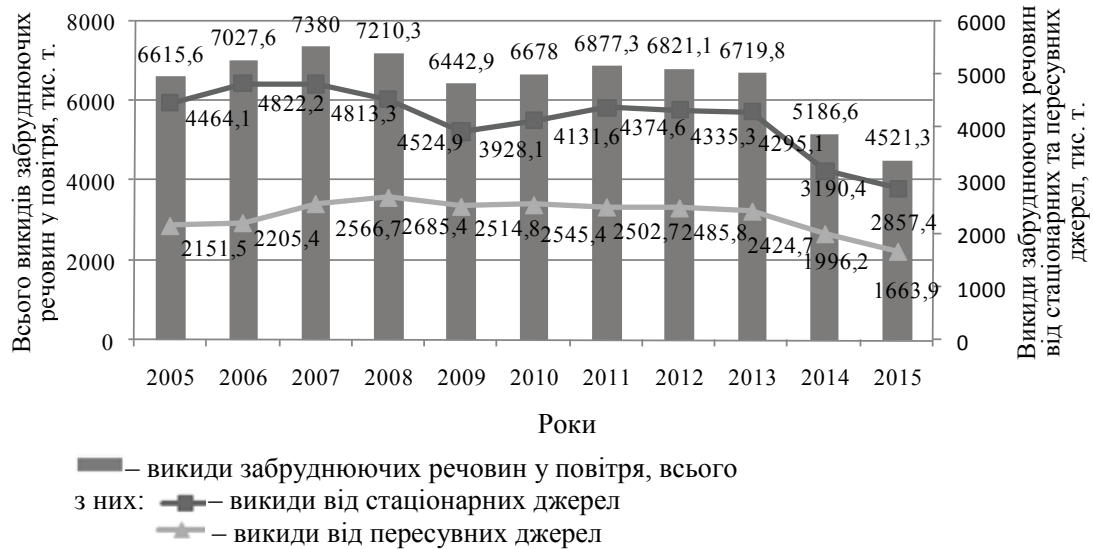


Рис. 4. Динаміка викидів в атмосферне повітря України [розраховано автором на підставі [4]]

Найменше впливає на забруднення повітряних ресурсів сільське господарство – 71,4 т. з розрахунку на підприємство. Проте, 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 діяльністю яких досить послаблений. При цьому в Україні екологічна паспортизація для суб'єктів господарювання була розроблена виключно для промислових підприємств і не передбачалась для галузі сільського господарства. Втім, сьогодні система екологічних паспортів не працює взагалі, що призводить до неконтрольованого користування повітряними ресурсами.

Як наслідок забруднення атмосферного повітря можна вважати стан ґрунтів, які виступають депонентом забруднення. Через урбанізацію території ґрунтовий покрив міст зазнає більших змін у порівнянні із ґрунтами агросфери: підвищується антропогенне навантаження на ґрунти, їх забруднення шкідливими речовинами, що призводить до зміни фізичного і хімічного складу, порушення кругообігу речовин, структури, властивостей ґрунтів, загибель ґрунтових організмів, порушення процесу самоочищення та врешті-решт деградація ґрунтового покриву і як наслідок зниження якості виробництва сільськогосподарської продукції.

Щодо облікового відображення повітряно-кліматичних ресурсів, слід відзначити, що на рівні підприємств наказом Державного комітету статистики затверджено форму державного статистичного

спостереження про охорону атмосферного повітря N 2-ТП (повітря) «Звіт про охорону атмосферного повітря» (річна, квартальна) [7]. Відповідно до цього підприємства зобов'язані відображати такі операції, що завдають шкоду довкіллю: спалювання сільськогосподарських відходів на відкритому повітрі; поживних залишків, солом тощо на сільськогосподарських полях; використання пестицидів та вапняку; прибирання, збереження та використання гною, а також азотних сполук тощо. Звіт заповнюється на основі даних первинного обліку ПОД-2 «Журнал обліку виконання заходів з метою охорони атмосферного повітря» [7]. Недоліком Звіту є відсутність можливості відображення даних щодо викидів забруднюючих речовин від пересувних джерел, що пов'язано зі значною трудомісткістю даного завдання; подання інформації у квартальній звітності відірвано від попередніх кварталів, що зменшує об'єктивність контролю. На рівні сільськогосподарських підприємств незначна їх кількість веде облік за вказаними параметрами, що ускладнює оцінку забруднення навколишнього середовища.

Не відображаються дані щодо водних та повітряно-кліматичних ресурсів і у податковій звітності, оскільки сільськогосподарські підприємства, частка сільськогосподарського товаровиробництва у яких за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % сплачують єдиний податок четвертої групи, який заміняє ряд податків, у тому числі збір за спеціальне використання водних ресурсів, екологічний податок [13].

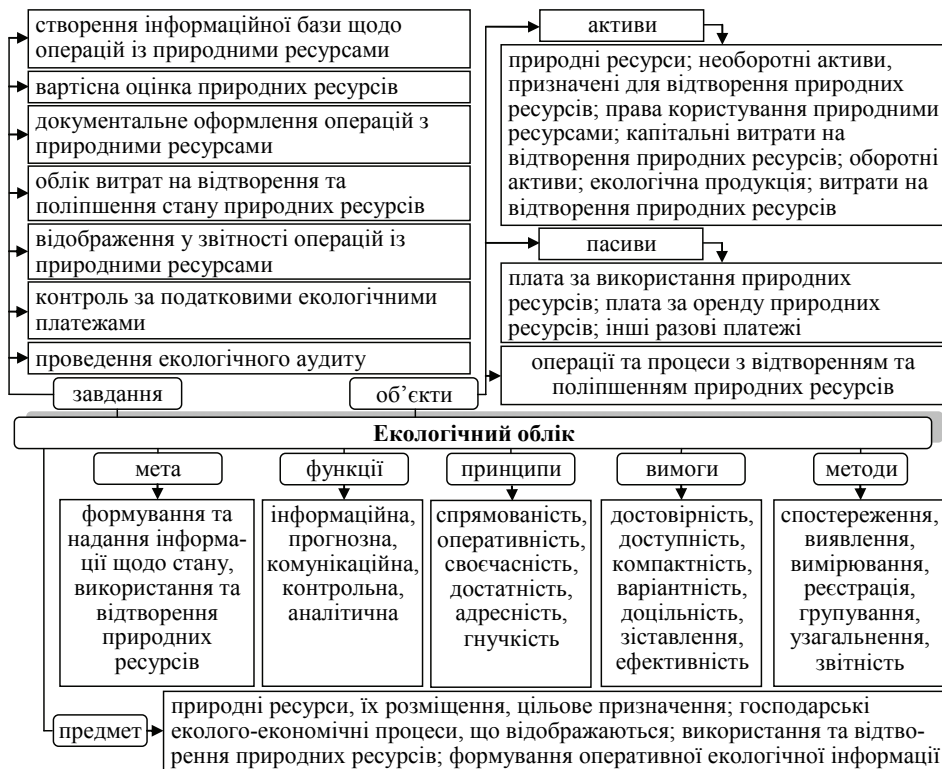


Рис. 5. Концептуальні положення екологічного обліку як складової облікової системи сільськогосподарських підприємств [розроблено автором на підставі [12, С. 16; 3, С. 298]]

Отже, інформація про природні ресурси сільськогосподарських підприємств лише частково розкривається у бухгалтерському обліку в частині натуральних та вартісних показників і не дає змоги оцінювати зв'язок із якісними параметрами. Визнання природних ресурсів (а саме земельних, водних та повітряних) складовою сільськогосподарського виробництва вимагає змін у підходах до відображення інформації у первинній документації, формах фінансової та статистичної звітності, а також на рахунках бухгалтерського обліку. Проте досі залишаються не розробленими ні показники, ні методика обліку, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища. Відсутність належного інформаційного забезпечення природокористування спричиняє необгрунтовану експлуатацію природно-ресурсного середовища внаслідок недостатнього розуміння людством важливості збереження довкілля.

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, в 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.

Ведення екологічного обліку дозволяє вирішити ряд актуальних проблем, серед яких системно виявляти, вимірювати, реєструвати, накопичувати, узагальнювати, зберігати та передавати інформацію щодо природних ресурсів та наслідків користування ними зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття вмотивованих управлінських рішень щодо «об'єктів живої економіки», своєчасно здійснювати екологічний контроль і аудит, та повніше використовувати екологічну інформацію для забезпечення об'єктивності оподаткування. Через це, в сільськогосподарській діяльності впливають 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, тому необхідно на підприємствах сільського господарства налагодити систему бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової (рис. 5). Наведене дозволяє визначити основне завдання екологічного обліку, а саме створення належної інформаційної бази щодо відображення та систематичного контролю за збереженням якісних характеристик та ефективним використанням природних ресурсів в галузі сільського господарства. Узагальнення завдань екологічного обліку наведено на рис. 6.

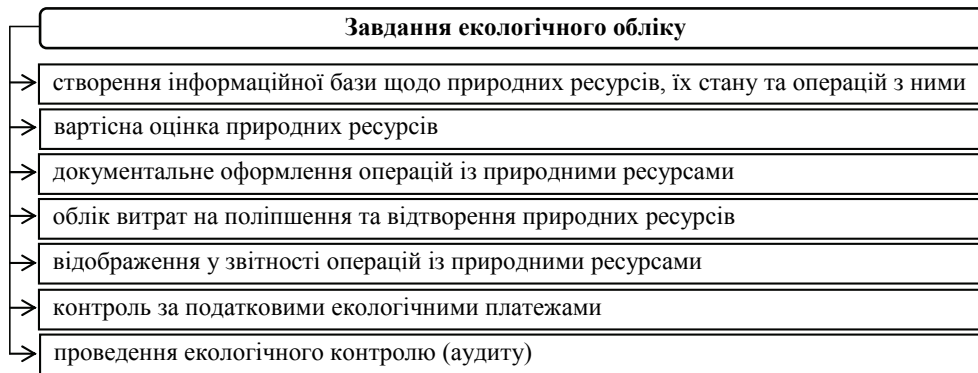


Рис. 6. Завдання екологічного обліку сільськогосподарських підприємств
[розроблено автором на основі [1; 3]]

Відповідно основною метою екологічного обліку є створення інформаційних можливостей обчислення екологічних, соціальних та економічних наслідків господарської діяльності людини, а також формування інформаційного масиву щодо природних ресурсів, їх стану і використання та будь-яких еколого-економічних аспектів діяльності підприємства, надання релевантної інформації для проведення аналізу й контролю. Внаслідок цього підприємство отримує ряд переваг, серед яких – врахування впливу екологічних процесів на результати фінансово-господарської діяльності та підвищення якості прогнозування розвитку галузі; надання споживачам виробленої продукції додаткової інформації про її екологічність, що в свою чергу підвищує конкурентоспроможність підприємств галузі; забезпечення об'єктивності оподаткування платників податків через повніше використання екологічної інформації у податкових розрахунках.

Проте варто визнати, що поняття екологічного обліку ще не набуло остаточного осмислення і логічної завершеності як комплексно сформованої системи знань в економіко-екологічній теорії та практиці. Нині в Україні немає нормативних актів регулювання облікової діяльності в галузі екології, які б передбачали докладне відображення в бухгалтерському обліку і звітності природних ресурсів, їх якісних параметрів, а також процесів, пов'язаних з екологічною діяльністю. Як вітчизняна, так і зарубіжна практика ще не сформували єдиного підходу до методики ведення обліку, адже частина дослідників виділяє його як самостійну частину бухгалтерського обліку, інші – у складі управлінського обліку [5, С. 19]. Тож бракує єдиних методологічних підходів та форм відображення об'єктів еколого-економічних відносин як у вітчизняному, так і світовому інформаційному просторі.

У зв'язку з тим, що екологічний облік має свою мету, завдання, об'єкти, предмет, функції, принципи, вимоги, методи то це дає підстави вважати, що екологічний облік має стати складовою єдиної системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, поряд з традиційними компонентами обліку – фінансовим, управлінським та обліком для потреб оподаткування (рис. 5). Тому під екологічним обліком розуміємо систему виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі

інформації користувачам про природні ресурси та їх якісні характеристики суб'єкта господарювання, а також про вплив його діяльності на навколишнє природне середовище. Розвиток екологічного обліку забезпечить створення належної інформаційної бази щодо відображення і системного контролю за збереженням якісних характеристик й ефективного використання природних ресурсів, а також еколого-економічних аспектів діяльності підприємства та їх впливу на навколишнє природне середовище.

ВИСНОВКИ

У наслідок системного нарощування виробничих потужностей сільськогосподарських підприємств в оборот залучається все більше природних ресурсів, а отже, збільшується антропогенне навантаження на екосистему. В силу значної залученості земельних, водних та повітряно-кліматичних ресурсів до сільського господарства проаналізовано їх стан та облікове забезпечення. Це дало підстави стверджувати, що в Україні спостерігається екологічна криза, яка руйнує традиційну систему життєзабезпечення нації та є 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 нерационального ставлення до навколишнього середовища через неврахування екологічних аспектів господарювання. Це зумовлює необхідність глибшого переосмислення екологічної інформації через призму обліку й аналізу природних ресурсів для ефективного управління їх використанням і відтворенням.

Дослідивши стан та облікове відображення природних ресурсів стверджуємо, що інформація про економіко-екологічні відносини суб'єктів господарювання є розрізною, не характеризується комплексністю і формується у різних підсистемах обліку та формах звітності. Для комплексного відображення в обліку інформації щодо природних ресурсів, запропонована класифікація природних ресурсів та їх якісних характеристик із урахуванням усіх виконуваних ними функцій і можливих напрямів використання. Відповідно до запропонованої класифікації 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.

Розвиток екологічного обліку дає можливість планувати, контролювати, аналізувати, прогнозувати екологічні витрати, точніше визначати економічну ефективність природоохоронних заходів, оцінювати економічні збитки, що наносяться забрудненням навколишнього середовища, надавати надійну та достовірну інформацію зацікавленим користувачам стосовно екологічної складової діяльності господарюючого суб'єкта для прийняття ними управлінських рішень. Врахування екологічної інформації в податкових розрахунках сприяє підвищенню об'єктивності оподаткування підприємств сільського господарства.

Формування достовірних екологічних інформаційних даних в обліковій системі дає змогу розробляти варіанти управлінських рішень щодо природних ресурсів суб'єктів господарювання із орієнтацією на врахуванням еколого-економічної доцільної та соціальної ефективності. На основі результатів аналізу теоретико-методологічних підходів до сутності екологічного обліку, його мети, завдань, принципів та методів виявлено, що деякі теоретичні аспекти потребують уточнення, спрямованого на підвищення результативності практичних заходів його впровадження на рівні сільськогосподарських підприємств. Це дало змогу запропонувати визначення поняття екологічного обліку, головну його мету та завдання, що в свою чергу дало можливість представити концептуальні його положення, як складової облікової системи сільськогосподарських підприємств.

Список використаних джерел

1. Воляк Л.Р., Савчук В.К. Природно-ресурсний потенціал сільськогосподарських підприємств: обліково-аналітична оцінка, стратегія розвитку: монографія / [Л.Р. Воляк]; за заг. ред. В.К. Савчука, – К.: видавництво «Компринт», – 2016. – 281 с.

2. Воляк Л.Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління нарощенням асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу / Л.Р. Воляк // Облік і фінанси. – 2015. – № 3 (69). – С. 14–19.

3. Вороновська О.В. Обліково-аналітичне забезпечення аграрних підприємств в умовах екологічної кризи / О.В. Вороновська // Зб. наук. пр. / Луцький нац. технічн. університет. – Луцьк, 2010. – Вип. 7

(25). Ч. 1. Економічні науки.: Серія «Облік і фінанси». – С. 292–303.

4. Довкілля України / за ред. Н.С. Власенко // Державна служба статистики України. – Київ: Державна служба статистики України, 2016. – 234 с.

5. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В.М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18–23.

6. Загорський В., Борщук Є., Жолобчук І. Соціально-економічні фактори сталого розвитку національної економіки / В. Загорський // Науковий вісник Демократичне відродження. – 2014. Вип. 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lvivacademy.com>

7. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень про охорону атмосферного повітря: наказ Державного комітету статистики від 20.10.2008 р. № 396 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

8. Кірейцев Г.Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку / Г.Г. Кірейцев // Зб. наук. праць Вінницького нац. аграр. університету. Серія «Економічні науки». – Вінниця, 2013. – Вип. 3 (80). – С. 91–103.

9. Лупенко Ю.О. Трансформація земельних відносин у сільському господарстві (аналітичний огляд) / Ю.О. Лупенко, О.В. Ходаківська. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 52 с.

10. Машкова Т.В. Оцінка якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення для цілей обліку / Т.В. Машкова // Стратегічний розвиток підприємств аграрної сфери економіки України: аналітично-прогнозна оцінка: кол. монографія / За заг. ред. В.К. Савчука, – К.: ЦП «Компринт», – 2017. – С. 238–245

11. Національна доповідь щодо завершення земельної реформи / за наук. ред. Л.Я. Новаковського. – К.: Аграр. наука, 2015. – 48 с.

12. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

14. Порядок ведення державного обліку волоко-ристування, затверджено наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 р. № 78 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

15. Руденко М. Енергія прогресу / М. Руденко. – Тернопіль: Джура, 2005. – 412 с.

16. Савчук В.К. Бізнес як імператив соціально-економічного розвитку суспільства / В.К. Савчук // Науковий вісник Національного університету боре-сурсів та природокористування України. – 2016. – Вип. 249. – С. 350–355

17. Тоффлер Э. Третья волна / Элвин Тоффлер // Філософія науки та інноваційного розвитку. Ч.2. – К.: Мілленіум, 2010. – С. 272–284

18. Фурдичко О.І. Екологічні основи збалансованого розвитку агросфери в контексті європейської інтеграції України: монографія / О.І. Фурдичко. – К.: ДІА, 2014. – 432 с.