

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ ОХОРОНИ
ТА СТІЙКОГО ВИКОРИСТАННЯ
ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ**

Монографія

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного
технологічного університету
(протокол № 3 від 30.10.2017 р.)*

ЖИТОМИР
2017

ББК 65.28:20.18
УДК 657:330.1:504
І 74

Рецензенти:

*Д.е.н., професор, академік НААН України Жук В.М.
ННЦ “Інститут аграрної економіки” (м. Київ)*

*Д.е.н., професор Шевчук В.О.
Національна академія статистики, обліку і аудиту (м. Київ)*

Колектив авторів:

Замула І.В., Кірейцева Г.В., Осадча Т.С., Остапчук Т.П.,
Травін В.В., Шавурська О.В.

І 74 **Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів [Текст]:** монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. – Житомир: ПП “Рута”, 2017. – 308 с.

ISBN 978-617-581-334-8

Монографію присвячено розробці інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень на мікро-, мезо- та макrorівнях економіки в частині використання природного капіталу, а саме земельних і лісових ресурсів, а також атмосферного повітря, з дотриманням вимог концепції стійкого розвитку

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі.

Монографію підготовлено за результатами виконання науково-дослідної роботи Житомирського державного технологічного університету на тему: “Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів”.

ББК 65.28:20.18
УДК 657:330.1:504

ISBN 978-617-581-334-8

© Колектив авторів, 2017
© ПП “Рута”, 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи інформаційного забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів	7
1.1. Вплив концепції стійкого розвитку на бухгалтерський облік	7
1.2. Розвиток еколого-економічної думки та її вплив на бухгалтерський облік	18
1.3. Проблема інформаційного забезпечення екологоорієнтованого управління на рівні системи бухгалтерського обліку	36
Висновки до першого розділу	49
РОЗДІЛ 2. Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання земельних ресурсів	52
2.1. Формування інформаційного забезпечення екологоорієнтованого управління земельними ресурсами	52
2.2. Оцінка сільськогосподарських земель як передумова ефективного екологоорієнтованого управління ними	60
2.3. Облікові аспекти формування системи інформаційного забезпечення управління землями сільськогосподарського призначення	83
Висновки до другого розділу	102
РОЗДІЛ 3. Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання лісових ресурсів	104
3.1. Проблеми облікового забезпечення управління лісокористуванням на засадах стійкого розвитку	104
3.2. Обліково-інформаційне забезпечення екологоорієнтованого управління лісовими ресурсами	126
3.3. Організаційно-методичні положення внутрішнього контролю операцій з лісокористування	144
3.4. Реалізація положень концепції стійкого розвитку при веденні бухгалтерського обліку лісової продукції	176
Висновки до третього розділу	183
РОЗДІЛ 4. Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони атмосферного повітря	186
4.1. Можливості бухгалтерського обліку при вирішенні проблеми охорони атмосферного повітря	186

4.2. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, зобов'язань, доходів за операціями з охорони атмосферного повітря	196
4.3. Бухгалтерський облік квот на викиди парникових газів	201
4.4. Звітність за операціями з охорони атмосферного повітря	214
Висновки до четвертого розділу	219
РОЗДІЛ 5. Обліково-аналітичне забезпечення управління природною рентою в межах концепції стійкого розвитку	222
5.1. Ідентифікація природної ренти в системі бухгалтерського обліку	222
5.2. Можливості облікового відображення складових природної ренти	229
5.3. Розвиток методології бухгалтерського обліку природної ренти в контексті вирішення проблем реалізації положень концепції стійкого розвитку	249
5.4. Методологічні питання аналізу ренти та проблема управління доходами підприємства	263
Висновки до п'ятого розділу	280
РОЗДІЛ 6. Маркетинг у сфері охорони та стійкого використання природних ресурсів	284
6.1. Екологічний маркетинг як інструмент забезпечення стійкого розвитку	284
6.2. Маркетингові дослідження ринку екологічно чистої продукції	291
Висновки до шостого розділу	301
ДОДАТКИ	303

ПЕРЕДМОВА

В сучасній фазі розвитку цивілізації першочерговою та надзвичайно гострою є проблема ресурсно-екологічної безпеки життєдіяльності людини. Її вирішення полягає у концептуальній перебудові відносин в системі людина-природа. Перш за все, це стосується впровадження результатів науково-технічного прогресу, яке має відбуватися з обов'язковим врахуванням таких факторів, як вичерпність природних ресурсів, вразливість навколишнього середовища, необхідність збереження екологічної стійкості та екологічної ємності. По-друге, це стосується формування позицій і стратегічних орієнтирів розвитку країни, які б враховували зміни умов глобальної конкуренції, політики ТНК та країн-світових лідерів у питаннях клімату, проблем міграції та доступності технологій.

Традиційно суспільство використовувало природні ресурси та в цілому природне середовище у своїх інтересах за мінімальних суспільних витрат, беручи найбільш легкодоступні елементи ресурсів з низьким використанням їх фізичної маси, здійснюючи лише незначні витрати на природоохоронні заходи. Негативні наслідки такої діяльності поступово накопичувалися, що сприяло виникненню у сучасному світі дефіциту багатьох природних ресурсів. В окремих регіонах визначено і, навіть, досягнуто межі, за якої середовище не може самостійно очищуватися та відтворюватися.

Інтеграція України до Європейського союзу передбачає системне удосконалення та приведення у відповідність до європейської правової, нормативно-методичної та інституціональної бази екологічного управління та екологічної безпеки. Для цього необхідно налагодити систему бухгалтерського обліку та контролю за впливом антропогенної діяльності на навколишнє середовище. У першу чергу необхідно ефективно управляти природно-ресурсним потенціалом країни, адже це елемент національного багатства.

Територія України має унікальний комплекс фізико-географічних, ландшафтних, гідрологічних, структурно-геологічних та інших параметрів, що й сприяло формуванню значної кількості видів і обсягів природних ресурсів. Найбільш цінними серед природних ресурсів, за оцінками Ради з вивчення продуктивних сил України, є земельні (72 % від всіх природних ресурсів), які можна зберегти та розвивати за умови їх охорони від забруднення та знищення. Тому важливо управлінцям різних рівнів забезпечити необхідною інформацією для екологоорієнтованого управління земельними ресурсами.

В частині забезпеченості лісовими ресурсами Україна відноситься до малолісистих територій, оскільки лісистість становить 15,9 % та понад 4 млн. га лісу забруднено радіонуклідами внаслідок аварійних викидів на ЧАЕС. Проте лісові ресурси мають значний потенціал, адже середній запас деревини на корені на 1 га становить близько 218 м³ – сьоме місце в Європі, а за площею – восьме. Нераціональне лісокористування та погіршення санітарного стану лісових ресурсів, зниження темпів їх природного відновлення, забруднення навколишнього

середовища токсичними речовинами становлять загрозу національній екологічній безпеці держави. Вищевикладене зумовило необхідність пошуку нових економічних інструментів реалізації положень концепції стійкого розвитку, яка ратифікована в Україні, з метою раціонального лісокористування. Для забезпечення лісокористування на засадах стійкого розвитку потрібна оперативна та достовірна облікова інформація про наявність і стан лісових ресурсів. Це зумовлює потребу в розробці теоретико-методичних засад облікового забезпечення процесу управління лісовими ресурсами та лісовою продукцією на засадах стійкого розвитку.

Окрім того високий рівень забруднення повітря залишається важливою проблемою для України. Річна концентрація пилу, оксидів азоту, формальдегіду, діоксиду сірки та інших речовин у багатьох містах перевищує встановлені нормативи. На сьогодні Україна є третьою у світі країною, де рівень викидів парникових газів на одиницю ВВП становить 0,959 kCO₂/USD (Казахстан – 1,153, Узбекистан – 1,097) та посідає 19 місце у світі за найбільшою кількістю викидів парникових газів. Вищевикладене зумовило необхідність пошуку нових економічних інструментів у галузі охорони атмосферного повітря, адже функціонування існуючих інструментів не дає повної, достовірної, зіставної інформації про всі аспекти негативного впливу підприємств на стан атмосферного повітря. Одним із інструментів для здійснення зазначених рекомендацій є бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря, що дозволить на рівні суб'єкта господарювання володіти інформацією для управління викидами підприємства, для забезпечення очищення та знешкодження шкідливих речовин, отримувати додатковий дохід від продажу надлишкових квот; на рівні держави: здійснювати контроль за обсягом і складом забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря; контролювати джерела викидів основних забруднюючих речовин для запобігання шкідливому впливу їх на навколишнє середовище та здоров'я людини.

Таким чином, монографію присвячено розробці організаційних засад та інформаційного забезпечення економічного механізму охорони земельних і лісових ресурсів, а також атмосферного повітря на основі управління якістю навколишнього середовища, збереження та раціонального використання природно-ресурсного потенціалу країни та розробки рекомендацій щодо шляхів реалізації положень концепції стійкого розвитку в Україні.

Монографію підготовлено за результатами виконання науково-дослідної роботи Житомирського державного технологічного університету на тему: "Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів". Авторський колектив: розділ 1 – д.е.н., проф. Замула І.В., к.е.н., доц. Травін В.В.; розділ 2 – д.е.н., проф. Замула І.В., к.е.н., доц. Остапчук Т.П.; розділ 3 – д.е.н., проф. Замула І.В., к.е.н. Шавурська О.В.; розділ 4 – д.е.н., проф. Замула І.В., к.е.н. Кірейцева Г.В.; розділ 5 – д.е.н., проф. Замула І.В., д.е.н., доц. Осадча Т.С., к.е.н., доц. Травін В.В.; розділ 6 – д.е.н., проф. Замула І.В.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ ОХОРОНИ ТА СТІЙКОГО ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

1.1. Вплив концепції стійкого розвитку на бухгалтерський облік

Стрімкий розвиток техніки і технології у ХХ ст., зростання обсягу споживання природних ресурсів, марнотратний спосіб життя, неконтрольоване зростання населення Землі, експлуатація та знищення природи безповоротно змінили навколишнє середовище, що загрожує життю нинішнього і особливо майбутніх поколінь. Таким чином, формуються протиріччя між все більш взаємозалежними складовими системи “суспільство-природа”, що могло б спричинити глобальну катастрофу.

У зв’язку з цим, до кінця ХХ ст., як результат багаторічної праці вчених світу, була створена та отримала міжнародне визнання концепція стійкого розвитку. Передумова створення такої концепції зафіксована в преамбулі підсумкового документа конференції ООН з довкілля і розвитку в Ріо-де-Жанейро на рівні глав держав і урядів, що відбулася у 1992 р.: “Людство переживає вирішальний момент своєї історії. Світ зіткнувся з проблемами наростання убогості, голоду, хвороб, неписьменності та деградації екологічних систем, що тривають, від яких залежить наш добробут”¹.

Дослідження у напрямі стійкого розвитку зумовлені диспаратом у володінні та розпорядженні доступними і створеними сучасною цивілізацією колосальними матеріальними та духовними ресурсами, а також наростанням антагонізму між суспільством і навколишнім природним середовищем. У ній органічно пов’язані соціальний і екологічний аспекти діяльності людини. Стійкий розвиток, як особливий тип розвитку світової цивілізації, покликаний забезпечити збереження умов проживання людства на Землі та подальшого їх покращення.

Запровадження положень концепції стійкого розвитку актуальне і для України, адже за індексом екологічної стійкості Всесвітній економічний форум у Давосі у 2002 р. поставив нашу країну на 137-ме місце серед 142 країн. За індексом екологічної ефективності у 2012 р. Україна знаходилася на 102 місці з 132 досліджених країн; у 2014 р. – на 95 з 178 країн; у 2016 р. – на 44 серед 180 країн². За оцінками експертів спостерігається покращення екологічної ситуації в країні, але вона ще далека від бажаної та необхідної для нормального функціонування населення.

¹ Програма дій. Повістка дня на ХХІ століття і інші документи конференції в Ріо-де-Жанейро в популярному викладі. – Женева: Центр “За наше спільне майбутнє”, 1993. С. 1.

² Рейтинг стран по уровню экологии. URL: <http://nonews.co/directory/lists/countries/ecology> (дата звернення 05.06.2017 р.)

Теоретичні ідеї стійкого розвитку з'явилися достатньо давно. Зокрема, ще В.І. Вернадський³ писав про те, що зв'язок людини, як і будь-якого іншого живого природного тіла, з біосферою є незаперечний.

У 60-ті рр. ХХ ст., коли почали розповсюджуватися песимістичні пророцтва щодо екологічної катастрофи на Землі, вчені почали досліджувати наслідки антропогенного впливу на навколишнє природне середовище. В той період вийшли друком “До того як помре природа” Ж. Дорста, “Тристарічна війна. Хроніка екологічного лиха” У. Дугласа, “Коло, що замикається” Б. Коммонера, “Оскальпована земля” А. Ленькової. Відтоді людство почало усвідомлювати можливість екологічної катастрофи.

Концепція стійкого розвитку почала формуватися з 70-х рр. ХХ ст., що зумовлено зростанням кількості наукових досліджень з питань обмеженості природних ресурсів і забруднення природного середовища. Теорія стійкого розвитку є альтернативою сучасним концепціям економічного зростання, яка ігнорує екологічну небезпеку, спричинену розвитком за екстенсивною моделлю.

Почали створюватися міжнародні неурядові наукові організації з вивчення глобальних процесів на Землі: Міжнародна федерація інститутів перспективних досліджень, Римський клуб (створений у 1968 р.; до складу увійшли представники світової політичної, фінансової, культурної і наукової еліти. Мета створення – вивчення перспектив розвитку біосфери і пропаганда ідеї гармонізації стосунків людини та природи), Міжнародний інститут системного аналізу, у СРСР – Всесоюзний інститут системних досліджень.

У 1971 р. вийшла друком праця Дж. Форрестера “Світова динаміка”⁴, а у 1972 р. – Д. Медоуза “Межі зростання”⁵. Вони висували досить сміливу для того часу думку, що існуюча економічна модель вже в найближчі десятиліття спричинить світові економічну й екологічну кризи.

У праці “Межі зростання” Д. Медоуз дійшов висновку, що “вплив на навколишнє середовище в масштабах земної кулі (виснаження і забруднення) значно вплине на розвиток світу в ХХІ ст. Людству доведеться спрямовувати більше зусиль і капіталу на те, щоб боротися з погіршенням стану навколишнього природного середовища. Можливо, настільки більше, що колись у ХХІ ст. це призведе до зниження рівня життя”⁶. Автор загострював увагу на тому, що якщо вчасно вжити заходів, то кожний з нас може значно зменшити шкоду, що завдається навколишньому природному середовищу через наближення та навіть перевищення глобальних екологічних меж.

³ Вернадский В.И. Размышления натуралиста. Кн. 1. Пространство и время в неживой и живой природе. М., 1975. 175 с.

⁴ Форрестер Дж. Мировая динамика. М.: Наука, 1978. 174 с.

⁵ Meadows Donella H., Dennis L. Meadows, Jorgen Randers, William W. Behrens. The Limits to Growth. New York: Universe Books, 1972.

⁶ Meadows Donella H., Dennis L. Meadows, Jorgen Randers, William W. Behrens. The Limits to Growth. New York: Universe Books, 1972.

Праця Д. Медоуза “Межі зростання” стала основою для доповіді Римському клубу, автори якої пропонували ідею “нульового зростання” і штучного обмеження індустріального розвитку. Така ідея не була сприйнята, адже вона суперечила парадигмі про безперервне зростання матеріального добробуту, що складалася століттями. Та з розвитком інформаційного суспільства почала відбуватися деконцентрація виробництва, з’явилися намагання вирішити протиріччя між ресурсами окремих регіонів й інтересами держави в цілому.

У 1972 р. у Стокгольмі проведено Першу всевітню конференцію з проблем навколишнього середовища, генеральним секретарем якої М. Стронгом сформульовано поняття “екорозвиток” як екологічно орієнтований соціально-економічний розвиток, при якому зростання добробуту людей не супроводжується погіршенням середовища існування і деградацією природних систем. Після конференції почали розвиватися екологічна політика та дипломатія, правове регулювання питань щодо навколишнього природного середовища, з’явилася нова інституційна складова – міністерства і відомства з питань довкілля. Таким чином, Стокгольмська конференція стала першою всевітньою зустріччю (були присутні представники 113 країн) з проблем навколишнього середовища.

З середини 70-х рр. ХХ ст. набуло розповсюдження застосування поняття “екорозвиток” та актуалізувалася необхідність стійкого розвитку екосистем. У міжнародному документі “Всесвітня стратегія охорони природи”, прийнятому в 1980 р., вперше згадувалося про стійкий розвиток. У другій редакції Всесвітньої стратегії охорони природи під назвою “Турбота про планету Земля – Стратегія стійкого життя” оприлюдненій у 1991 р., йшлося про те, що розвиток повинен базуватися на збереженні живої природи, захисті структури, функцій і різноманітності природних систем Землі, від яких залежать біологічні види. Шляхами досягнення стійкості названо такі: збереження системи підтримки життя, біорізноманіття та забезпечення стійкого використання відновлювальних ресурсів.

Широка реалізація концепції стійкого розвитку відбулася у 1980 р. завдяки оприлюдненню Всесвітньої стратегії збереження природи, розробленій згідно з Програмою ООН щодо навколишнього середовища та за ініціативою Міжнародного союзу охорони природи і Всесвітнього фонду дикої природи. Концепція стійкого розвитку багато в чому була схожою до концепції ноосфери, висунутої академіком В.І. Вернадським ще в середині ХХ ст.

Наступним кроком стало створення у 1983 р. Міжнародної комісії для дослідження навколишнього середовища і розвитку на чолі з прем’єр-міністром Норвегії Г.Х. Брундтланд. За результатами її роботи у 1987 р. опубліковано звіт “Наше спільне майбутнє”⁷, у якому наголошено на необхідності негайного

⁷ Наше общее будущее: Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР) / Под ред. и с послесл. С.А. Евтеева, Р.А. Перелета; [пер. с англ.]. М.: Прогрес, 1989. 376 с.

вирішення питань раціональної взаємодії людини та природи з метою збереження навколишнього природного середовища. У звіті наведено визначення поняття “стійкий розвиток” (“sustainable development”) – це такий розвиток, що задовольняє потреби сьогодення, не ставлячи під загрозу спроможність майбутніх поколінь задовольняти власні потреби⁸. Це був заклик до нової ери економічного розвитку.

В основі діяльності Міжнародної комісії покладена концепція стійкого розвитку, якою задекларовано вимогу справедливого розподілу благ між поколіннями, вона є стимулом для подальшого розвитку економічної думки. Дейлі Г.Е.⁹ зазначає, що для забезпечення стійкого розвитку необхідні значні зміни в економічному мисленні та політиці. Автор пропонує відмовитись від розуміння економіки тільки як кругообіг товарів і доходів, а також враховувати матеріально-енергетичний потік, який дозволив встановити, що економіка є повністю залежною підсистемою природної системи. Максимальний розмір економіки обмежений материнською природною системою. Економічне зростання за таких умов забезпечується тільки за рахунок використання функцій природи, які раніше не використовувалися, що і забезпечить стійкість такого зростання.

Сформульоване визначення стійкого розвитку задекларувало необхідність пошуку засобів для подальшого прогресивного розвитку людства як всередині самого суспільства, так і кожної окремо взятої людини, її інтелектуального та духовного потенціалу, а не шляхом нарощування споживання ресурсів, створених природою за тисячі й мільйони років. Прогрес у виробництві повинен досягатися за рахунок підвищення ефективності використання й економії сировини, тобто пропагувався не нульовий економічний приріст, а нульовий приріст споживання засобів навколишнього природного середовища. Фактично йшлося не про припинення економічного зростання взагалі, а про припинення зростання нераціонального використання ресурсів навколишнього природного середовища. Це можливо здійснити за рахунок впровадження технологій, які дозволяють ефективніше використовувати ресурси або забезпечують перехід на використання необмежених ресурсів (сонячне світло, енергія вітру тощо), що є найкращим варіантом.

Сутність поняття “стійкий розвиток” набула подальшого розвитку у її інтерпретаціях дослідниками (додаток А). Так, до 1987 р. застосовувалися поняття “екорозвиток”, “рівноважне природокористування”, “сталий розвиток”, “оптимізація природного середовища” у значенні такого розвитку суспільства, який би не супроводжувався погіршенням стану навколишнього природного середовища та деградацією природних систем.

⁸ Повестка дня на XXI век. URL: <http://www.Agenda21.htm>. (дата звернення 21.30.2015 р.).

⁹ Daly H.E. Beyond Growth, the Economics of Sustainable Development. Boston: Beacon Press, 1996. С. 22.

Після доповіді Г.Х. Брундтланд “Наше спільне майбутнє” у 1987 р. у більшості публікацій використовується поняття “sustainable development”, яке перекладають українською мовою як “сталий розвиток” або “стійкий розвиток”. Словосполучення “сталий розвиток” є суперечливим, адже поняття “сталий” та “розвиток” є антонімами. Поняття “стійкий розвиток” у значенні розвитку з приблизно постійною величиною приросту є більш прийнятним.

Починаючи з 1987 р. поняття стійкого розвитку базувалося на визначенні, проголошеному Г.Х. Брундтланд. Під стійким розвитком до сьогодні розуміється розвиток, який передбачає забезпечення виживання й нормального задоволення потреб нинішнього та наступних поколінь.

Конференцією ООН з навколишнього середовища і розвитку, що відбулася у Ріо-де-Жанейро у 1992 р. за участі глав, членів урядів і експертів 179 держав, представників багатьох неурядових організацій, наукових і ділових кіл, офіційно прийнята концепція стійкого розвитку. На конференції затверджено ряд документів, які будувалися на концепції стійкого розвитку: “Декларація Ріо з навколишнього середовища і розвитку” (закріплено 27 принципів якої визначають права і обов'язки країн у справі забезпечення розвитку і добробуту людей); “Заява про принципи глобального консенсусу з управління, збереження і стійкого розвитку всіх видів лісів” (переслідує мету збереження всіх форм життя і забезпечення економічного розвитку); “Порядок денний на ХХІ століття” (програма досягнення сталого розвитку з соціальної, економічної та екологічної точок зору); “Рамкова конвенція про зміну клімату” (направлена на стабілізацію концентрації газів, що викликають парниковий ефект в атмосфері, до екологічно допустимих рівнів); “Конвенція про біологічне різноманіття” (передбачає вимоги до усіх країн зберігати біологічне різноманіття всього живого).

Факт такої зустрічі свідчив про те, що людство поступово починає усвідомлювати серйозність екологічних проблем, але цілі, поставлені в Ріо, за переконанням Д. Медоуза, Й. Рандерса, Д. Медоуз¹⁰, так і не були досягнуті.

У цьому ж 1992 р. дослідження Д. Медоуза¹¹ оновлені з урахуванням наслідків антропогенної діяльності за 20 минулих років. У результаті виявлено, що людство вже вийшло за межі самопідтримання Землі.

1994 рік ознаменувався проведенням глобального екологічного форуму “Міста і сталий розвиток” в Манчестері. На ньому були представлено пілотні “Програми сталого розвитку” великих міст світу. В цьому ж році в Гельсінкі проведено конференцію, яка отримала назву “Довкілля і здоров'я”. Затверджено План дій по здоров'ю навколишнього середовища для Європи (ЕНАРЕ) та

¹⁰ Медоуз Д., Рандерс Й., Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя; [пер. с англ.]. М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. 342 с. С. 17.

¹¹ Медоуз Д., Рандерс Й., Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя; [пер. с англ.]. М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. 342 с. С. 17.

запропоновано розробити узгоджені національні плани дій по досягненню здоров'я довкілля (NEHAPs).

Наступною крупномасштабною подією стало проведення в 1996 році глобального екологічного форуму “Habitat – II” (Навколишнє середовище), який відбувся у Стамбулі (Туреччина). Однак, наступний, 1997 рік, став достатньо невтішним з огляду на результати підведених підсумків Ріо-92, які були оголошені на нараді “ Ріо + 5”. Відмічалось суттєве відставання від планових індикаторів виконання “Порядку денного ХХІ століття”. Позитивним в цьому році стало лише ухвалення на міжнародній нараді “Стале будівництво” рішення про розробку стандартів сталого проектування і будівництва (проектування і будівництва екологічних об’єктів, які гармонійно взаємодіють з природним середовищем).

Протягом 1998-1999 років за підтримки ООН було організовано три форуми “Людина у великому місті ХХІ століття”, “Здорове середовище міста” та “Здорова планета”. Вони стали підготовчим етапом у проведенні Саміта Тисячоліття ООН, який відбувся в 2000 році. 189 країн, у тому числі Україна, затвердили Декларацію Тисячоліття ООН. Вона передбачала, що кожна країна-підписант зобов’язується досягти Цілі Розвитку Тисячоліття до 2015 року, однією з яких є забезпечення сталого екологічного розвитку (Ціль 7).

Підсумки десятирічного періоду реалізації концепції стійкого розвитку підведені у 2002 р. в Йоганнесбурзі на Всесвітньому саміті зі стійкого розвитку, де і поставлено завдання подальшої реалізації концепції. Концепція стійкого розвитку отримала статус політичної рекомендації для всіх країн та народів світу. Успішною зазначену конференцію назвати важко, адже “вся робота зводилася до дискусії на ідеологічні та екологічні теми, які велись у вузьких національних, корпоративних, а часом і особистих цілях”¹².

У 2004 р. опублікована праця Д. Медоуза, Й. Рандерса, Д. Медоуз “Межі зростання. 30 років по тому”¹³, в якій підбито підсумки розвитку людства у взаємодії з навколишнім природним середовищем за останні 30 років з часів публікації праці “Межі зростання”. У цьому виданні гостро поставлено питання виживання людини на Землі: “Так як колись спочатку аграрна, а потім промислова революція змінили направленість вектора розвитку людської цивілізації, так і зараз за глибоким переконанням авторів, людство чекає екологічна революція. Але є важлива різниця в цих трьох революціях: якщо перша, аграрна, продовжувалася тисячі років, друга, промислова, – сотні років, то для екологічної революції при такому експоненціальному зростанні, яке зараз спостерігається, людству відпущено декілька десятків років, тобто життя двох-трьох поколінь людей. У людства в запасі

¹² Медоуз Д., Рандерс Й., Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя; [пер. с англ.]. М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. 342 с. С. 18.

¹³ Медоуз Д., Рандерс Й., Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя; [пер. с англ.]. М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. 342 с.

дуже мало часу і, чим скоріше це буде усвідомлене, тим менше ймовірності вийти за межі стійкості системи підтримання життя на нашій планеті”¹⁴.

Автори підкреслюють, що людство вже перевищило за деякими параметрами межі стійкості біосфери (вартість ліквідації наслідків природних катаклізмів щороку зростає; розгортається боротьба за прісну воду та корисні копалини; метеорологічні дані свідчать про те, що клімат змінюється та вчені вже дійшли єдиного висновку, що це наслідок діяльності людини) і що тільки розумна політика може зменшити негативні наслідки для суспільства та навколишнього природного середовища. Загальносвітове навантаження на природу зростає з кожним днем. Населення Землі у ХХ ст. збільшувалося у геометричній прогресії (рис. 1.1), що актуалізувало проблему необхідності задоволення потреб населення, які зростали з кожним роком.

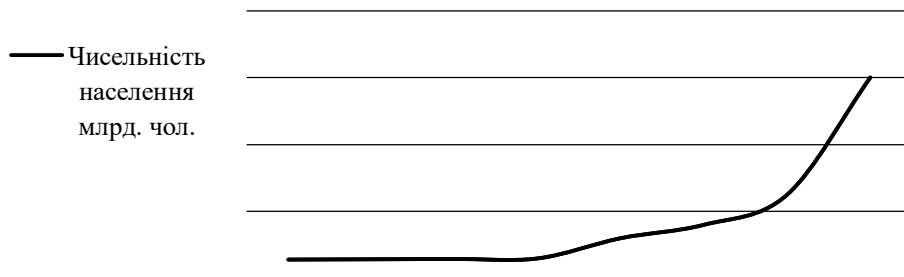


Рис. 1.1. Динаміка чисельності населення Землі (за матеріалами¹⁵)

Обсяг промислового виробництва також збільшувався (рис. 1.2), але темпи його зростання, починаючи з середини 60-х рр. ХХ ст., були значно нижчими за темпи зростання населення Землі.

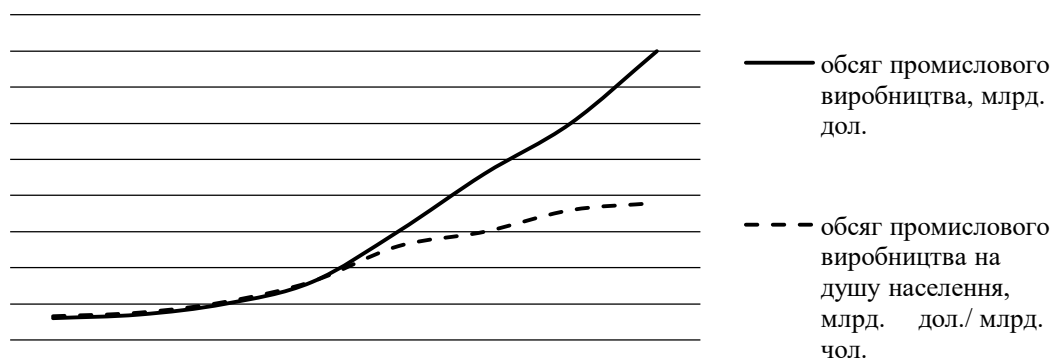


Рис. 1.2. Динаміка обсягу промислового виробництва (за матеріалами¹⁶)

¹⁴ Медоуз Д., Рандерс Й., Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя; [пер. с англ.]. М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. 342 с. С. 8.

¹⁵ Медоуз Д., Рандерс Й., Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя; [пер. с англ.]. М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. 342 с.

¹⁶ Медоуз Д., Рандерс Й., Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя; [пер. с англ.]. М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. 342 с.

Спираючись на дані розрахунки, дослідники акцентують увагу на необхідності людству замислитися над наслідками своєї діяльності та рішень, які до цієї діяльності призводять.

Наступною віховою подією стала Конференція ООН зі сталого розвитку “Ріо+20” (2012 р.). Основними темами конференції стали проблеми “зеленої” економіки, сталого розвитку та подолання бідності. Головним результатом Конференції стало затвердження Підсумкового документу “Майбутнє, якого ми бажаємо”. Він позиціонувався як основа для роботи по формулюванню комплексу цілей сталого розвитку і розробки програми дій в галузі сталого розвитку на період після 2015 року.

В 2015 році в Нью-Йорку відбувся Саміт зі сталого розвитку, на якому було схвалено Порядок денний в сфері розвитку на період після 2015 року. Цей документ включає 17 глобальних цілей та 169 завдань зі сталого розвитку. Всі вони мають комплексний характер і покликані забезпечити збалансованість всіх трьох компонентів сталого розвитку: економічного, соціального та екологічного.

Що стосується України, то в 1996 р. розроблена і затверджена урядом Концепція переходу країни до стійкого розвитку, у 1997 р. оприлюднена Державна доповідь “Україна: проблеми сталого розвитку”¹⁷. У 1999 р. Верховна Рада України прийняла “Конвенцію про доступ громадськості до інформації, ухвалення рішень і правосуддя з питань, що стосуються охорони навколишнього середовища”¹⁸. У 2002 р. напрацювання українських науковців оприлюднені у науковій доповіді “Україна: прогрес на шляху сталого розвитку”¹⁹. Створено Національну комісію зі сталого розвитку при Президентові України. Відбувалися численні конференції та семінари з проблем стійкого розвитку України як держави з перехідною економікою. Частина пропозицій навіть отримали форму законодавчої ініціативи:

– Проект Закону про Концепцію сталого розвитку України (№ 3234 від 25.04.2001 р.). Був заслуханий на засіданні Верховної Ради України 07.03.2002 р., але не прийнятий.

– Проект Закону про Концепцію переходу України до сталого розвитку (№ 3234-1 від 19.12.2001 р.). Був заслуханий на засіданні Верховної Ради України 07.03.2002 р., але не прийнятий.

– Проект Постанови про Концепцію переходу України до сталого розвитку (№ 5749 від 02.07.2004 р.). Питання розглянуто на засіданні Верховної Ради України, але проект так і не було підтримано (06.10.2005 р.).

¹⁷ Данилишин Б.М. С.І. Дорогунцов, Е.М. Лібанова, В.Я. Шевчук. Україна: проблеми сталого розвитку: наукова доповідь. К.: РВПС України НАН України, 1997. 57 с.

¹⁸ Конвенція про доступ громадськості до інформації, ухвалення рішень і правосуддя з питань, що стосуються охорони навколишнього середовища. URL: http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_015 (дата звернення 24.10.2015 р.).

¹⁹ Україна: прогрес на шляху сталого розвитку. К.: ЗАТ “НІЧСЛАВА”, 2002.

Існують також проекти концепцій, які не дійшли до стадії проекту закону. Наприклад, “Проект Концепції переходу України до сталого розвитку”, який був розроблений НАН України в 2012 році та направлений до Кабінету Міністрів України. Однак, на сьогодні в Україні відсутня власна національна концепція стійкого розвитку України.

Позитивним є лише те, що робота в цьому напрямі продовжується. Так, у вересні 2017 року Уряд України представив Національну доповідь “Цілі сталого розвитку: Україна”, яка визначає базові показники для досягнення Цілей сталого розвитку (ЦСР). У доповіді представлені результати адаптації 17 глобальних ЦСР з урахуванням специфіки національного розвитку.

Хоча, екологічна ситуація, що склалася в Україні, вимагає негайних дій. Україна, за оцінкою американської організації Blacksmith Institute, належить до держав з найскладнішою екологічною ситуацією²⁰. За офіційними даними понад 70 % площі України – це території з небезпечними для людини умовами проживання, з них 1,7 % загальної площі країни віднесено до категорії “території екологічного лиха”. Лише 7 % від загальної території України складають відносно чисті території, умовно чистими визнано близько 8 % земель, а мало забрудненими – 15 %²¹. Більшість цих земель знаходиться в межах заповідників.

За результатами оцінювання країн з використанням індексу екологічних досягнень (Environmental Performance Index) у 2016 р. Україна посіла 44-те місце, набравши 79,69 бали зі 100 можливих, що характеризують найгіршу ситуацію²². Наша країна має найвищі в Європі показники розораності сільськогосподарських угідь, споживання водних ресурсів, вирубки лісів. Загрозливих масштабів набрали забруднення повітря у промислових центрах, водойм і ґрунтів. Статус зони “екологічного лиха” не додає Україні інвестиційної привабливості.

Важливим інструментом забезпечення стійкого розвитку є оцінка екологічних наслідків. Відповідно до чотирнадцятого принципу Декларації з навколишнього середовища та розвитку, прийнятої в Ріо-де-Жанейро, “проводиться оцінка екологічних наслідків здійснюваної діяльності, яка може мати суттєві несприятливі наслідки для навколишнього середовища, на основі рішення компетентних національних влад” (п. 113)²³. Тобто, для зменшення негативного впливу людини на навколишнє природне середовище необхідно, в першу чергу, виміряти (відобразити в бухгалтерському обліку) зазначений вплив. В дослідженнях, проведених в західних країнах²⁴, робляться спроби залучення обліку до реалізації концепції стійкого розвитку.

²⁰ Електронна енциклопедія. URL: <http://www.en.wikipedia.org/wiki>. (дата звернення 11.10.2016 р.).

²¹ Офіційний сайт Держкомстату України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>. (дата звернення 03.11.2016 р.).

²² Environmental Performance Index. URL: <http://epi.yale.edu/country-rankings> (дата звернення 03.11.2016 р.).

²³ Програма дій по дальшому усовершенствованию Повестки дня на XXI век: 11-е пленарное заседание ООН. 28 июня 1997 г. – 41 с. – С. 35.

²⁴ Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej // Zeszyty naukowe akademii

З цією метою в рамках проведених досліджень запропоновано наступну характеристику складових Концепція стійкого: екологічну, економічну та соціальну (рис. 1.3).

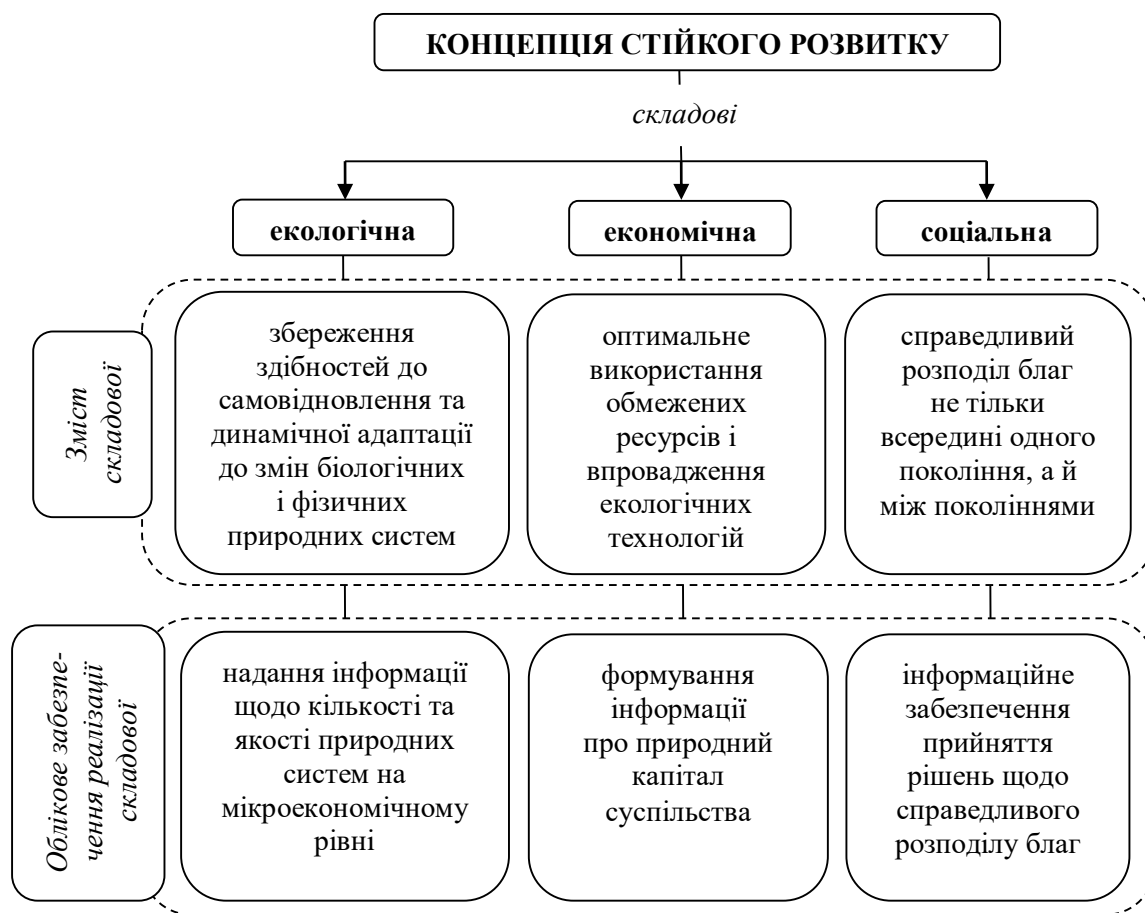


Рис. 1.3. Реалізація складових стійкого розвитку через систему бухгалтерського обліку

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”. З вищезазначеного можна виділити такі види стійкості: а) слабка – при незмінній величині природного капіталу зростає чисельність населення; б) сильна – зростаюча або стабільна величина природного капіталу на душу населення.

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

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 мікроекономічному рівні може бути система бухгалтерського обліку.

Недооцінка будь-якої зі складових концепції стійкого розвитку може спричинити негативні наслідки. Наприклад, активний розвиток економіки країни при слабкому розвитку екологічного та соціального напрямів є передумовою порушення умов стійкого розвитку. Адже неможливо забезпечити поліпшення умов життя, якщо нарощування потужностей економіки не супроводжуватиметься зменшенням техногенних навантажень на людину і вирішенням соціальних проблем в житті суспільства. Суть концепції – одночасний розвиток трьох складових стійкого розвитку, тобто зростання економіки з одночасним покращенням екологічної ситуації та вирішенням соціальних питань.

Важливі також і механізми взаємодії складових концепції (рис. 1.4).

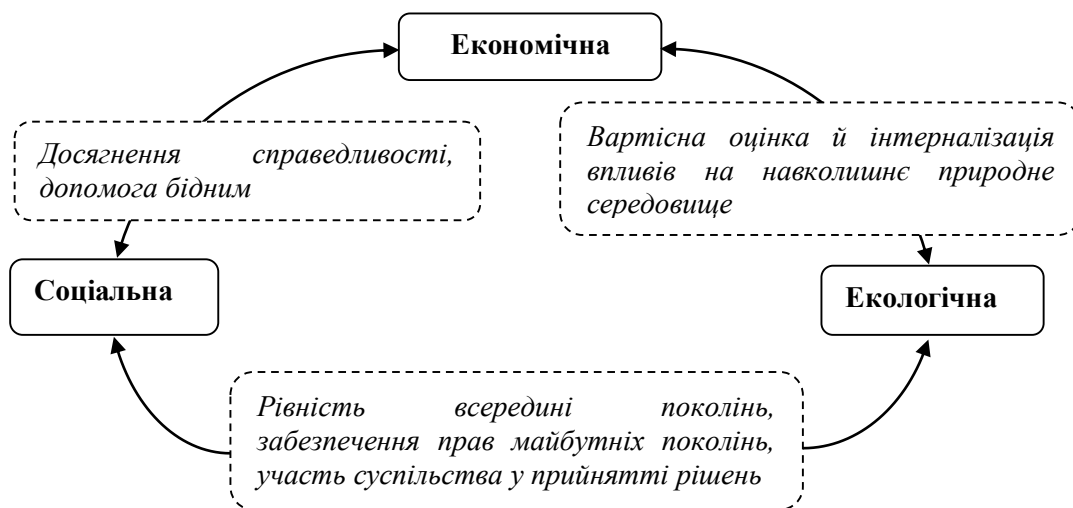


Рис. 1.4. Взаємозв'язок складових стійкого розвитку

Економічний і соціальний елементи, взаємодіючи один з одним, сприяють досягненню справедливості всередині одного покоління (наприклад, відносно розподілу та перерозподілу доходів) і наданню цілеспрямованої допомоги бідним верствам населення. Зв'язок соціального й екологічного елементів викликав

інтерес до таких питань як рівність у середині самих поколінь та між ними, включаючи дотримання прав майбутніх поколінь, і участі населення в процесі ухвалення рішень. Механізм взаємодії економічного і екологічного елементів сформував нові ідеї відносно вартісної оцінки й інтерналізації (відображення в бухгалтерському обліку та звітності суб'єкта господарювання) впливів на навколишнє природне середовище.

1.2. Розвиток еколого-економічної думки та її вплив на бухгалтерський облік

З огляду на деструктивні процеси, що почали проявлятися у всіх сферах буття людини, значної актуальності набули еколого-економічні питання. В сучасних умовах вирішити проблему дисгармонії у відносинах людини з навколишнім природним середовищем в рамках економічної методології практично не можливо. Основна причина – це процес індивідуалізації, який стимулював прагнення людини до виокремлення з природного середовища. Людина воліє бачити себе окремо від природи – вона прагне панувати над природою. Ці процеси тривають доволі давно і, очевидно, будуть продовжуватися. Тому перед науковою спільнотою сьогодні стоїть завдання не стільки боротьби з екологічними проблемами сьогодення, скільки усунення їх причин та формування необхідного підґрунтя для інформаційного прориву, необхідного для трансформації мислення людини.

Закріплення принципу “панування” наклало серйозний відбиток на побудову економічних відносин. Як наслідок, була сформована економічна традиція, яка лягла в основу визначення вартості природних ресурсів. Вони розглядалися як безкоштовні дари, які людина має право споживати без будь-яких зобов'язань.

Закріплення такого ставлення можна спостерігати в розробленій фізіократами теорії “чистого продукту”. Попри те, що представники цієї економічної течії наголошували на винятковій ролі природи, зокрема, землі у створенні багатства, сам “чистий продукт” розглядався як дар природи людині. Кене Ф. вважав, що “чистий продукт” створюється не працею самою по собі, а працею у поєднанні із землею, природою. Оскільки “чистий продукт” є даром природи, єдиною його формою фізіократи вважали земельну ренту, яку фермери і селяни змушені були повністю віддавати власникам землі у вигляді орендної плати. Цим можна пояснити позицію Ф. Кене, який відмітив, що “без людської праці земля не має жодної вартості”²⁵.

²⁵ Гиггс Г. Физиократы. Французские экономисты XVIII века; за ред. П.Б. Струве; [пер. с англ. О.Ю. Гофман]. С-Пб:

Схожу думку відстоював Д. Рікардо. Він розглядав землю “не як економічно, а як фізично обмежений ресурс, тобто не враховував можливості її штучного поліпшення”²⁶. Саме тому, розглядаючи ренту, він відмічав, що це частина продукту землі, що сплачується землевласникові як “вільний дар природи”, результат її “праці”.

У розробленій концепції розподілу, яка відома як теорія “трьох факторів” виробництва, Ж.-Б. Сей розглядав землю як один з основних виробничих факторів, який надає послуги зі створення вартості. Але, що характерно, оплату даних послуг у вигляді ренти повинні отримувати, на його думку, власники землі. Таким чином, нівелюється цінність земельних ресурсів.

Аналогічне ставлення людини до природних ресурсів зустрічається й у дослідженнях М. Бунге. “У задоволенні людських потреб беруть участь “дві продуктивні сили” – природа і праця. Природа надає у розпорядження людині дарові матеріали і дарові сили; праця, використовувана у виробництві, вимагає напруги м’язів, розумового уявлення, затрати часу і сили, тому (за винятком особистої залежності) вона не може бути даровою, і засоби, у виробництві котрих бере участь людина, мають цінність”²⁷. Продемонструвати дану традицію вдалося у визначенні багатства Ч. Кері. “Багатство, – на його думку, – полягає у здатності володіти даровими послугами природи”²⁸.

Дослідження Тюнера яскраво продемонстрували механізм формування рівня ренти в результаті конкуренції між фермерами за отримання найкращої земельної ділянки, враховуючи віддаленість останньої від міста як ринка збуту (родючість ділянок Тюнер не диференціював). Зокрема, за Тюнером, максимальна земельна рента буде одержуватися із найближчих до міста земель, тобто у першому “концентричному кільці”, а в наступних буде поступово зменшуватися, тоді в останньому, яке символізує межі “ізолюваної держави”, її взагалі не буде²⁹.

Критикуючи теорію земельної ренти А. Сміта, Ж.-Б. Сея, Т. Малтуса, Д. Рікардо, Дж. С. Мілл відзначав аномальність і неприродність того, що земельна рента дає землевласникам те, що не є результатом їх праці. Дж. Мілл вважав земельних власників паразитуючим класом. В цьому, на його думку, виявлялась суперечність між прибутком і рентою.

Схожі ідеї обстоював у своїй теорії Ф. Бастіа. На його думку, продуктивну силу землі важко приписати заслугам землевласника, який привласнює ренту лише тому,

Книжный магазин и контора изданий О.Н. Поповой, 1899. 116 с. С. 24.

²⁶ Ковальчук В.М., Лазарович М.В., Сарай М.І. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.]. К.: Знання, 2008. 647 с. С. 367.

²⁷ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 325.

²⁸ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 310.

²⁹ Ковальчук В.М., Лазарович М.В., Сарай М.І. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.]. К.: Знання, 2008. 647 с. С. 443-444.

що володіє цією землею. Така позиція базувалася на економічній традиції визначення цінності природних ресурсів. На думку Ф. Бастіа, “те, що дається дарма, повинно належати всім”. З цього приводу С.М. Злупко зазначає, що ““суспільна гармонія” в цій частині могла б дещо постраждати, але Бастіа знаходить пояснення: він розглядає землевласника як людину, що піклується про якість землі та є власником минулих послуг предків щодо обробітку та покращення землі”³⁰.

Таким чином, в економічній теорії поступово сформувався і закріпився стереотип ставлення до навколишнього природного середовища, що передбачав нівелювання цінності природних ресурсів і набув поширення разом із розвитком теорії ренти та породив недбайливе ставлення до них.

Ще однією складовою ядра економічної традиції, яка закріпила недбайливе ставлення до навколишнього природного середовища є економічна раціональність, яка розповсюдилася і закріпилася в економічній теорії і суттєво вплинула на бухгалтерський облік. Априорність раціональної моделі поведінки людини закріпив Аристотель. Подальше поширення раціонального стилю мислення пов’язане з прізвищами Ф. Бекона, Т. Гоббса, І. Ньютона, а в економічній науці – з прізвищем А. Сміта.

За Ф. Беконом “Знання і могутність людини співпадають, адже незнання причини ускладнює дію. Природа перемагається лише підпорядкуванням їй, і те, що в спогляданні є причиною, в дії є правилом”³¹. “Людський розум за своєю природою спрямований на абстрактне і змінне мислить як постійне. Але краще розсікати природу на частини, ніж абстрагуватися... Необхідно більше вивчати матерію, її внутрішній стан і зміну стану”³². “Наша логіка вчить і наставляє розум до того щоб не намагався тонкими хитрощами підмічати абстракцію речей (як це робить зазвичай логіка), але дійсно розсікав би природу та відкривав властивості тіл та їх певні в матерії закони”³³.

В кінці XIX на початку XX ст. “характерна для машинного процесу дисципліна змушує до стандартизації поведінки і пізнання оточуючого світу, яка виражається у точних кількісних співвідношеннях, і прививає навички осмислення і пояснення фактів в контексті причинно-наслідкового зв’язку, в тому числі оцінку сили, яка притаманна фактам, речам, зв’язкам і навіть здібностям осіб. Метафізикою такого стилю думок є матеріалізм, а притаманна йому точка зору – ланцюг причинності... Такий менталітет найбільш поширився і закріпився в тих суспільствах, де досягнуті великі успіхи в сфері машинобудування, які є одночасно і причиною і наслідком

³⁰ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 307.

³¹ Бекон Ф. Сочинения в двух томах. Т. 2; [сост., общая ред. и вст. статья А.Л. Субботина]. М.: “Мысль”, 1972. 582 с. С. 12.

³² Бекон Ф. Сочинения в двух томах. Т. 2; [сост., общая ред. и вст. статья А.Л. Субботина]. М.: “Мысль”, 1972. 582 с. С. 23.

³³ Бекон Ф. Сочинения в двух томах. Т. 2; [сост., общая ред. и вст. статья А.Л. Субботина]. М.: “Мысль”, 1972. 582 с. С. 220.

машинного процесу”³⁴. Додавши до цієї характеристики стрімкий розвиток природничих наук, ідея з раціональністю людської поведінки є логічною і могла бути сприйнятою на той час як обґрунтування можливості існування “*homo economicus*”.

Ефективність математики у сфері природничих наук у ті часи, робили її надзвичайно привабливою для економічних досліджень. Настільки привабливою, що заради можливості використовувати математичний апарат у своїх дослідженнях, вчені-економісти були готові допустити будь-які спрощення, залишаючи поза увагою природні умови, в першу чергу, екологічну ситуацію. Таким спрощенням є представлення людини, а саме “*homo economicus*”, головним елементом економічних відносин.

Подібна трансформація відкрила економістам шлях для використання математичного моделювання у наукових дослідженнях. Водночас, вони змушені були вдатися до спрощення реальних процесів і явищ в суспільно-економічних відносинах. Під час роботи над математичним моделюванням економіки, маржиналісти застосували “спрощення”, і досліджували лише “чисту економіку”, тобто економіку за межами соціальних форм. Цей термін прозвучав у назві роботи Л. Вальраса “Елементи чистої політичної економії”³⁵. В такий спосіб маржиналісти трансформували предмет досліджень, намагаючись обійти будь-які класові інтереси. Ключовою проблемою стала економічна поведінка суб’єкта господарювання, яка передбачала використання ним рідкісних виробничих ресурсів. З цією метою В.С. Джевонс запропонував змінити назву науки “політична економія” на більш нейтральну – “економікс”. Реалізувати це вдалося у своїх дослідженнях А. Маршаллу.

Пошук рівноваги, економічного оптимуму змістив фокус досліджень у напрямі оцінки та характеристики поведінки споживача (суб’єктивна оцінка корисності, а на її основі визначення вартості). Поза увагою залишилися проблеми виробництва, в тому числі пов’язані з необхідністю збереження навколишнього природного середовища. Отже, мотивація розглядалася за межами відносин з довкіллям (екологічними умовами), що є її спрощенням.

Проблема полягає у наслідках, до яких призвело розповсюдження ідеї про раціональність. Людина втратила величезну кількість своїх якостей. Вона була позбавлена навіть права на емоції, які розцінювалися як обмеження, стереотипи, що заважали розповсюдженню “норм машинної ери”, нових “фінансових стандартів”.

Критикуючи школу Сміта-Рікардо, Б. Гільдебранд відмічав, що вона обмежила свої дослідження тільки сферою економічних явищ, не деручи до уваги

³⁴ Веблен Т. Теория делового предприятия; [пер. с англ.]. М.: Дело, 2007. 288 с. С. 55-56.

³⁵ Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии. М.: Изограф, 2000. 448 с.

мораль, право, альтруїстичні та інші почування людей. “Смітівська школа, – писав Б. Гільдебранд, – розірвала будь-який зв’язок між наукою і моральним завданням людського роду. Політична економія, на думку Б. Гільдебранда, є наукою моральною, а не вченням про людський егоїзм”³⁶.

Доволі чітко негативно з приводу англійської економічної школи висловився Ч. Кері: “Британська школа економістів розглядає не дійсну людину, яка живе у суспільстві, а штучний витвір власної системи. Її теорія займається власними примітивними інстинктами людства, а на вищі дивиться, як на побічну обставину, яка чужа системі”³⁷. “Він вважав помилковим робити предметом політичної економії матеріальні потреби людини, бо це прирівнює її до стану тваринного світу. Для науки важливо вивчати всі явища, які впливають на людину, яка наділена почуттям, розумом, талантами. Помилка економістів, на думку Ч. Кері, полягає в тому, що у своїх дослідженнях вони беруть дику тварину, назвати яку “іменем людини означало би принизити поняття, поєднане з цим словом і прийняте Адамом Смітом за вираз ідеї істоти, подібної до Творця”³⁸. Кері Ч. критикував матеріалістично обмежене тлумачення людини, яка ніби служить знаряддям для капіталу, а не навпаки. Осторонь залишилися екологічні умови, актуальність і важливість яких сьогодні зростає. Описати таку ситуацію задовго до моменту її настання вдалося голландському філософу Б. Спінозі: “В теорії людина опинилася відокремленою від природи і зануреною в замкнений психологічний і соціальний світ, опинилася “державою в державі””³⁹.

Ігнорування екологічних проблем зумовлене поведінкою людини, яка визначалася прагненням до максимізації прибутку. Будучи основою поведінки “*homo economicus*” економічна раціональність виправдовує прагнення до мінімізації витрат, пов’язаних з охороною та відтворенням природних ресурсів.

Ідея з раціональністю поведінки суб’єктів мікроекономічного рівня суспільно-економічних відносин визначила прагматичний характер бухгалтерського обліку. Визнавши її як аксіому, дослідники почали обмежуватися мікроекономічним значенням бухгалтерського обліку. На цій основі з’являється і починає розвиватися управлінський облік. Його появу можна пояснити завданнями, які постали в результаті становлення індустріального суспільства.

Основою індустріальної економіки стала масштабність виробництва, яка була необхідна для ефективної конкуренції на ринку. “Мова йде про світ великих корпорацій, в якому люди все більше і більше обслуговують потреби цих організацій, хоча вважається, що останні обслуговують людей. Це світ, в якому

³⁶ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 361.

³⁷ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 309.

³⁸ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 309.

³⁹ Філософія економіки: [учеб. пособие] / Отв. ред. С.В. Сияков. К.: “Альтерпрес”, 2002. 384 с. С. 68.

мотиви, які лежать в основі дій членів організацій, не вкладаються в схеми стандартних підручників. Ринок не лише не є контролюючою силою в економіці, але все більше і більше пристосовується до потреб суб'єктів господарювання"⁴⁰.

Можливість використовувати переваги масштабності забезпечив бухгалтерський облік. Розвиток його методів, зокрема, обліку витрат і методу калькулювання, став запорукою ефективності підприємства індустріального суспільства. Так сталося, що бухгалтерський облік озброїв підприємства в їх конкурентному протистоянні. Він виступив цеглиною, на якій було збудовано індустріальний економічний світ.

Використання бухгалтерського обліку в частині контролю та управління витратами, допомагало мінімізувати вплив невизначеності ринку, компенсуючи тим самим збитки, пов'язані з трансакційними витратами. Внаслідок цього починають з'являтися і розвиватися транснаціональні компанії. В результаті вони стали основними економічними суб'єктами індустріальної системи, філософією функціонування якої було економічне зростання, яке асоціювалося з приростом економічних показників як на мікро- так і на макрорівні. Єдиною обставиною, яка мала стримуючий вплив на економічне зростання, була постійна позитивна динаміка населення Землі.

На значення проблеми пропорційності між населенням і землею, як основним продуктивним ресурсом, вказував Платон. Її вирішення було однією з ключових умов при побудові справедливої держави. Справедлива держава за Платоном, це, перш за все, держава, в якій відбувається справедливий розподіл землі. "Щаслива обставина, – яка позитивно впливатиме на функціонування держави є, – відсутність страшного і небезпечного конфлікту щодо перерозподілу землі"⁴¹.

Відповідаючи на питання, яким же способом можливо так правильно розподілити землю, Платон відмічає: "Перш за все необхідно встановити чисельність населення, іншими словами, скільки буде у нас жителів. Потім необхідно вирішити, на скільки частин ми їх поділимо і наскільки великою буде кожна частина. Визначивши це, можна приступити до найбільш рівномірного розподілу землі та житла. Яка кількість громадян буде достатньою, можна визначити не інакше, як у відповідності з кількістю землі і з найближчими державами. Землі необхідно стільки, щоб вона була спроможна прогодувати цю кількість людей за умови їх розсудливості, але не більше"⁴².

⁴⁰ Гэлбрейт Дж. Новое индустриальное общество; [пер. с англ.]. С-Пб.: Terra Fantastica, 2004. 602 с. С. 9.

⁴¹ Платон Диалоги. Книга вторая; [пер. древнегреч. Н.В. Самсонова, А.Н. Егунова, С.С. Аверинцева, С.Я. Шейнман-Топштейн, С.П. Кондратьева; ввод. ст. к 3-4 тт., к диалогам "Филеб" "Тимей", "Критий" А.Ф. Лосева; ввод. ст. к диалогу "Государство" В.Ф. Асмуса; примеч. к диалогам, указ. и библиогр. сост. А.А. Тахо-Годи]. М.: Эксмо, 2008. 1360 с. С. 894.

⁴² Платон Диалоги. Книга вторая; [пер. древнегреч. Н.В. Самсонова, А.Н. Егунова, С.С. Аверинцева, С.Я. Шейнман-Топштейн, С.П. Кондратьева; ввод. ст. к 3-4 тт., к диалогам "Филеб" "Тимей", "Критий" А.Ф. Лосева; ввод. ст. к диалогу "Государство" В.Ф. Асмуса; примеч. к диалогам, указ. и библиогр. сост. А.А. Тахо-Годи]. М.: Эксмо, 2008.

Про можливі негативні наслідки зумовлені постійним зростанням населення застерігав Ф. Кене: “Необхідно менше прагнути до збільшення чисельності населення і більше до збільшення національного доходу”⁴³. За словами А. Маршалла: “Проблема зростання населення в більш або менш загальній формі приковувала до себе увагу вдумливих людей в усі часи історії людства. Вплив проблеми зростання населення, часто явний, а інколи навіть чітко не усвідомлений людьми, можна прослідкувати у великій частині правил, звичаїв, обрядів, які вимагали дотримуватися в східному та західному світі законодавці, особи, які захищають моральні принципи і ті безіменні мислителі, мудрість яких наклала свій відбиток на національні звичаї і норми поведінки”⁴⁴.

Водночас, завдання вирішення проблем, пов’язаних зі зростанням населення, зокрема, екологічних, для нього не є таким, що заслуговує на увагу вчених-економістів. На думку А. Маршалла: “Англійські економісти першої половини минулого століття переоцінювали тенденцію впливу зростання населення”. Пояснюючи такий висновок, А. Маршалл цитує Т. Малтуса: “... те, що відбувалося в минулому, очевидно, повториться і в майбутньому, і що зростання населення, якщо він не буде обмежений добровільним стримуванням, буде стримуватися бідністю або іншими згубними причинами”⁴⁵.

Пояснення такої ситуації, що склалася в економічній теорії, спробував дати М. Блауг: “З приходом граничного аналізу Малтусова теорія зникла з економічної науки, але не тому, що економісти перестали в неї вірити. Більшість великих особистостей того періоду – Джевонс, Маршал, Віксид, Вальрас і Кларк – вважали теорію Малтуса загальною правильною. Але приріст населення в новій економічній теорії розглядався як екзогенна змінна величина. За словами Джевонса, “завдання економічної науки” таке: “Дано – певну кількість населення з різними потребами і виробничими можливостями, яке володіє певною кількістю землі та іншими матеріальними ресурсами; треба знайти – спосіб застосування його праці, який максимізував би корисність виробленої продукції”⁴⁶.

Таким чином, розповсюдження принципу раціональності, наслідком якого стало закріплення філософії максимізації прибутку, сприяло розвитку економічної традиції, яка закріпила недбале ставлення до навколишнього природного середовища. Тому наслідки задекларованого економічного зростання, в першу чергу, екологічні, залишилися поза увагою вчених-теоретиків.

1360 с. С. 894. С. 895.

⁴³ Маршалл А. Принципы экономической науки [Т. 1-3]. М.: Прогресс, 1993. С. 249.

⁴⁴ Маршалл А. Принципы экономической науки [Т. 1-3]. М.: Прогресс, 1993. С. 246-247.

⁴⁵ Маршалл А. Принципы экономической науки [Т. 1-3]. М.: Прогресс, 1993.

⁴⁶ Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі; [пер. з англ. І. Дзюб]. К.: Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2001. 670 с. С. 271.

З огляду на те, що дослідження у сфері бухгалтерського обліку та їх актуальність визначається як практичними питаннями, пов'язаними з особливостями суспільно-економічних відносин, так і змінами в теоретичних концепціях у сфері економічних досліджень, розповсюдження такої традиції мало серйозний вплив і на розвиток бухгалтерського обліку.

Серед іншого, це обумовлено тим, що завдання бухгалтерського обліку залежать від детермінант ціннісної орієнтації (уявлення, знання, інтереси, мотиви, потреби, ідеали, стереотипи), які формуються на різних рівнях економічної системи (теоретичний та функціональний) і, взаємодіючи, генерують сукупність інституційних запитів.

Вплив інституційних запитів відбувається через дію формальних (система нормативного регулювання) та неформальних (традиції, культура ведення бізнесу) інституцій на систему бухгалтерського обліку та проявляються у формі управлінських запитів.

Запит на інформацію, пов'язану з екологічною діяльністю або ж екологічними наслідками, може бути зумовлений різними причинами:

- причини-умови (кризи, катастрофи тощо);
- економічні причини (нестача ресурсів, кризи тощо);
- ринкові причини (попит на екологічно чисту продукцію);
- розвиток людської свідомості (відчуття причетності до загального еволюційного процесу, відчуття цілісності з природою).

Перші два види причин впливають на власника капіталу, змушуючи його враховувати зовнішні (природні) умови функціонування підприємства через що породжується об'єктивна необхідність у екологічній інформації, яку може забезпечити система бухгалтерського обліку.

Надзвичайно актуальними в цьому контексті є дослідження Дж. Форрестера та Д. Медоуза. Аби привернути увагу людства до проблем екології Дж. Форрестер розробив модель "Світова динаміка" або "Світ-1", яка опублікована у 1971 р., у якій намагався побудувати і описати характер функціонування динамічної світової моделі, яка б з'єднувала населення, капіталовкладення (фонди), географічний простір, природні ресурси, забруднення і виробництво продуктів харчування. На думку автора, саме вони є основними компонентами, які, взаємодіючи, обумовлюють динаміку змін у світовій системі. Стратегія розвитку, вважає Дж. Форрестер, повинна бути орієнтована на перехід від динамічного зростання до стану світової рівноваги. Автор виділив 5 змінних величин, дані за якими збиралися починаючи з 1900 р.:

1. Чисельність населення Землі у фізичних величинах.
2. Питома вага інвестицій в сільське господарство у загальній кількості інвестицій у фізичних одиницях.

3. Валові інвестиції в умовних одиницях.
4. Запаси природних ресурсів в умовних одиницях.
5. Рівень забруднення довкілля⁴⁷.

Форрестором Дж. були зроблені висновки про майбутні тенденції спустошення природних ресурсів, підвищення цін на сировину, відволікання інвестицій в сільське господарство у збиток іншим галузям, падіння обсягів виробництва, скорочення кількості продовольчих товарів на одну людину⁴⁸. Однак, наявність та об'єктивність таких причин не мали суттєвого впливу на поведінку власника та його зацікавленість у веденні бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Людина продовжувала занурюватися у фазу індивідуалізації, керуючись короткостроковими фінансовими цілями, ігноруючи наслідки і загрози, які існують як для неї, так і для всієї планети.

На актуальність і можливості ринкових факторів-стимулів звернув увагу у своїх дослідженнях Ф. Бастіа. Основним питанням політекономії, на думку Ф. Бастіа, повинно стати не питання про закони виробництва, про зацікавленість виробника, а про основні закономірності процесу споживання, оскільки саме воно зумовлює напрями розвитку виробництва⁴⁹.

Визнаючи, що лише споживач нав'язує свою об'єктивну волю виробнику, Ф. Бастіа пише про його моральну відповідальність перед суспільством, відводячи йому роль вихователя смаків і вподобань, відповідального за нерозумні форми споживання. “Якщо людство удосконалюється, то це тому, що морально удосконалюється споживач”⁵⁰.

Формування запиту власником капіталу (системою управління підприємства) під впливом причини пов'язаної з розвитком свідомості є своєрідним індикатором розвитку суспільства, що виражається в характері та організації суспільно-економічних відносин. Підґрунтям такого запиту є людське ставлення до навколишнього природного середовища. Ця проблема ширша аніж виключно проблема споживання ресурсів. Це проблема менталітету, мислення, психології, культури.

Перші кроки у напрямі вирішення екологічних проблем зроблені в рамках інституційної теорії. Інституційну термінологію першим почав застосовувати Т. Веблен у своїй статті “Чому економіка не є еволюційною наукою” (1898 р.). У праці “Теорія бездіяльного класу: Економічне дослідження інституцій”⁵¹ під інституціями Т. Веблен розуміє комплекс звичних способів мислення щодо

⁴⁷ Лавров Е.И., Капогузов Е.А. Экономический рост: теория и проблемы: [учебное пособие]. Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. 214 с. С. 201-202.

⁴⁸ Лавров Е.И., Капогузов Е.А. Экономический рост: теория и проблемы: [учебное пособие]. Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. 214 с. С. 202.

⁴⁹ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 308.

⁵⁰ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 308-309.

⁵¹ Веблен Т. Теория делового предприятия [пер. с англ.]. М.: Дело, 2007. 288 с.

відносин між людиною і суспільством, а також загальноприйнятту поведінку. Їх трактування не зазнало особливих змін і в подальших дослідженнях Т. Веблена, окрім акценту на те, що інституції є продуктом тривалого попереднього історико-соціального досвіду людей. Він розглядав інститути як складні утворення, кумулятивна динаміка яких визначає траєкторію розвитку. Тому становлення індустріальної системи він доводив через інституційні зміни.

В Україні інституційний напрям наприкінці XIX – початку XX ст. розвивали М. Бунге, Д. Піхно. М. Туган-Барановський, М. Зібер, М. Соболев, В. Железнов, В. Левитський. До сьогодні так і не склалася єдина класифікація інституційних теорій, залишаючи місце для дуалізму старого інституціоналізму (Т. Веблен, Дж. Комплонс, Дж. К. Гелбрейт) і неоінституціоналізму (Р. Коуз, У.К. Мітчелл, Дж. Бьюкенен, Д. Норт, Дж.М. Ходжсона, Х. Демсец, М. Ослон, Р. Познер). Обидва напрями сучасного інституціоналізму сформувалися або на основі, або під суттєвим впливом неокласичної теорії.

Нобелівський лауреат Д. Норт зазначає, що “інституції – це правила гри в суспільстві або, точніше, придумані людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію в певне річище. І, як наслідок, вони структурують стимули в процесі людського обміну – політичного, соціального чи економічного. Інституційна зміна визначає шлях, яким суспільство розвивається в часі, і тому є ключем до розуміння історичної зміни”⁵².

Ходжсон Дж. визначає інституції як довговічні системи правил, що склалися та укорінилися, які надають структуру соціальним взаємодіям⁵³. Таким чином, на думку вченого, інституції складають сутність системи соціальних правил. За Дж. Ходжсоном, зміст поняття інституції включає, як норми поведінки та соціальні конвенції, так і, юридичні та формальні правила гри.

Для раннього інституціоналізму категорія “інституція” слугувала своєрідним “тараном” у прориві економічної теорії в галузі міждисциплінарних досліджень, суміжних з іншими суспільними науками. Вона виступила теоретичним засобом включення соціального, історичного та культурного антропогенезу в площину економічної науки “перехід від аналізу “людини економічної” до всебічності, універсальності “соціальної людини”. Як стрижень інституційних досліджень ця категорія втілювала протидію з боку гетеродоксії по відношенню до переважаючої з кінця XIX ст. тенденції звуження предмета економічної науки до меж абстрактно-формалізованої “чистої” економічної теорії, декларованої представниками

⁵² Норт Д. Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки; [пер. з англ. І. Дзюб]. К.: Основи, 2000. 198 с. С. 10.

⁵³ Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории; [пер. с англ.]. М.: Дело, 2003. 464 с. С. 11.

маржиналізму та неокласики⁵⁴. Таким чином, інституційна теорія, окрім всього іншого, дозволяє звільнити людину від “кайданів раціональності”, в які вона потрапила в результаті синтезу економічної теорії та природничих наук.

Визнання впливу суспільства на поведінку суб’єкта бухгалтерського обліку вимагає враховувати ціннісний аспект знання, який визначається у філософському знанні у вигляді роздумів про етичні, естетичні та екологічні цінності, про шляхи і тенденції розвитку людства. Це означає, що інформація бухгалтерського обліку, яка з часом трансформується у знання, є результатом не лише абстрактно-теоретичної і практичної діяльності, пов’язаної з веденням бухгалтерського обліку, але й вираженням ціннісних установок і орієнтацій.

Розуміння тих цінностей, що формують індивіда є основою, яка дозволить знайти найкращі варіанти для його розвитку, розвитку майбутніх поколінь і дозволить окреслити історичні передумови формування відношення суб’єкта до свободи вибору, яка є ключовим питанням при реалізації положень концепції стійкого розвитку.

Соціальна структура, це схема взаємодії, соціальних груп, класів, індивідів, соціальних інститутів у суспільстві. Соціальна структура, є ефективною коли інтереси майже всіх соціальних груп, класів, соціальних інститутів, індивідів задовольняються. Інтереси пов’язують з задоволенням матеріальних благ, індивіда, класу через соціальні інститути.

Соціальна структура яка здатна відновлюватись у суспільстві, після великих потрясінь, здатна змінюватись і при цьому зберігати свою суть, базується на цінностях. Одночасно цінності формують індивідуальність, та її розуміння свободи вибору і відповідальність. Усвідомлення цього факту надзвичайно важливо для розробки заходів реалізації концепції стійкого розвитку та їх імплементації.

Цінності – це апріорні та сформовані в процесі життя положення, які формують сприйняття і реакцію (дії як прояв) індивіда. У сучасному світі на формування цінностей великий вплив досі мають релігійні традиції. Прямо або опосередковано вони впливають на визначення того, яким шляхом розвитку піде суспільство, та які цінності є у них домінуючими.

Індивіди у суспільстві, можуть домовитись з приводу інтересів, і не мають такої можливості з приводу цінностей. Однак існують цінності, які є важливішими для будь-кого суспільства, вони формують національну ідентичність. Великий вплив, на формування цінностей українського суспільства мали європейські, євразійські, українські та глобалізаційні цінності. Вони взаємодіють і впливають один на одного як на рівні життя окремого індивіда так і на рівні всього суспільства.

⁵⁴ Гайдай Т.В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу // Економічна теорія. 2006. № 2. С. 53-64, с. 58.

В той же час при формуванні соціальної структури, та світогляду, одні стають домінуючими інші другорядними.

Культура української нації формується на основі нашого народу. Український етнос виникає у III тисячолітті до н.е. на основі поєднанні арійців 50% і трипільців 20%. Саме ці етноси стають ядром українського народу. Кожен вносить щось своє: арійці – сильну волю (військова справа), трипільці – відчуття, яке поєднується з розумом в єдине ціле (землеробський культ разом з матріархатом). Інші народи: кельти, вікінги, араби проступово розчиняються в українському світогляді.

Українці в процесі формування об'єднують правобережну лісову частину з лівобережною степовою в єдине ціле. Основою такої взаємної інтеграції є народ – воїн-землероб, який, використовуючи Дніпро (на той час – Борисфен), побережжя Чорного моря разом з Кримом, створює державу. Держава, яка є одним із центрів творення Європи, основою якої є український народ, культура та світогляд якого, розвивається через гармонійне поєднання відчуттів і розуму у єдине ціле та реалізує цю цілісність світогляду через волю даної людини. На рівні психології такий світогляд формує в індивіда наполегливість.

В економічній сфері: землеробський культ, війна з кочовиками, розвиток торгівлі через Борисфен (Дніпро), Понт Евксінський (Чорне море) з Грецією і давнім Римом. Подальший розвиток цієї держави відбувається через нащадків: кіммерійців, скіфів-сколотів, сарматів, гунів, антів.

Вплив європейських цінностей на українські цінності починає чітко проявлятися в період Київської Русі. У 988 році, приймаючи християнство, Київська Русь змінила не тільки державну ідеологію й віру, а й цінності. В той же час, особливістю Київського християнства було те, що воно одночасно зазнавало впливу язичницьких, католицьких, болгарських і візантійських традицій. Як наслідок у київському християнстві немає богообраних народів, всі народи рівні перед Богом, тому що народу дається воля, благодать і призначення тільки Богом.

Отже, індивід пізнає Бога і своє призначення через любов, центром якої є серце, і осмислює через розум, а реалізує через свою волю. Таке християнство отримало назву Софійного. Софія – це практична мудрість, яка реалізується через індивіда та етнос. Практично Софійне християнство продовжує арійсько-трипільські традиції, які у світі індивіда синтезується в єдине ціле розум і відчуття, а воля стає центром реалізації цього поєднання. Одночасно в особистості вперше виникає свобода вибору між власним призначенням, даним Богом, і гріхом та не виконанням свого призначення. ““Нова людина” Іларіона була вільна у виборі шляху, який міг вести і до спасіння, і до падіння. Тут вибір надавався людині”⁵⁵. З падінням Київської Русі ці цінності та ідеологія втратили державну підтримку.

⁵⁵ Іларіон, митрополит. Про Закон Мойсеєм даний і про Благодать та Істину в Ісусі Христі втілених. – К.: МАУП, 2004. – 176 с., С.15

Новий етап розвитку українських цінностей починається із впливом на них польських у межах Речі Посполитої. Католицьке християнство базувалося на положеннях Томи Аквінського, який доводив, що християнство сприймається через розум і віру. Розум – це основа критичного світогляду.

Так у Києво-Могилянській академії розвивався світогляд, який передбачав сприйняття християнства через серце і розум. В центрі цього світогляду стоїть окрема особистість, яка використовує і позитив, і негатив для досягнення своєї мети, і є глибоко віруючою людиною. Розповсюдження цього світогляду починається за часів Петра Конашевича-Сагайдачного, який разом з козацтвом вступає в Київське братство. Виникає та укріплюється активна та вольова індивідуальність.

Все це відображається в архітектурному стилі бароко. “... бароко в Україні виступає як стиль цілої історичної епохи, котрий відбиває тип особи, тип культури та своєрідний філософський спосіб мислення. ... На авансені історії України завжди були люди вільного ратного духу, з яких ніхто не бажав бути глядачем світової драми, а тільки її акторами. Ця стихія вільної самодіяльності особистості, без якої не можна було б вижити в умовах кордонної цивілізації (що протистояло варварству степових набігів), живила і республіку козаків, і вольницю бурсаків, і вдачу мандрівних дяків та приватну ініціативу громадян у містах, яким було надано Магдебурзького право, і незалежний стан жінки як товариша у родині, “дружини”⁵⁶. Як наслідок основою козацької України стала активна індивідуальність, яка одночасно розуміє і відчуває свою спорідненість з власним родом та нацією на основі любові та взаємоповаги один до одного та природи. Остаточне затвердження українських модерних цінностей у нашому суспільстві відбулося в період покаяння України за часи Зіновія-Богдана Хмельницького.

Свобода вибору і відповідальність за нього закріпилися як цінність, яка формує українську ментальну основу. Це означає, що українські цінності орієнтують особистість на те, що у неї є призначення, яке вона реалізує через активну діяльність. Реалізуючи своє призначення, індивід стає не тільки щасливим, а й гарно виконує свою роль, реалізуючи одну із соціально-економічних функцій, яка необхідна для розвитку суспільства. Теоретичне обґрунтування цього світогляду можна знайти в ідеях сродної праці та заняттям своєї ніші у суспільстві Г.С. Сковороди.

Таким чином, соціальна структура, яка базується на українських цінностях, сформованих під впливом європейських цінностей, в культурі орієнтується на гуманізм, у політиці – на демократію, в економічному просторі – на ринкову економіку з соціальними гарантіями.

⁵⁶ Сергій Кримський. / УНІВЕРСАЛІЇ УКРАЇНСЬКОЇ КУЛЬТУРИ «Історія не як загадка про минуле, а як подвиг пробудження» / Дві Русі / За загальною ред. Л.Івшиної. – К.: Факт, 2003. – 496 с., С. 416 - 417

Візантійські та євразійські цінності, хоч і розділені в часі, складають єдину цілісність. Євразійські цінності практично формуються на основі візантійських цінностей. Християнська ідеологія Візантії орієнтується на месіанську функцію (православ'я), яку реалізує василевс (імператор). Пізніше, візантійська ідеологія переходить до московського патріархату з невеликою зміною, що месіанську функцію виконують росіяни, а не греки.

Через московський патріархат та Російську імперію візантійсько-євразійські цінності впливали на розвиток українського суспільства та її громадян. Візантійсько-євразійські цінності у світогляді особистості на перше місце ставлять месіанську функцію і віру в особливе призначення нації, колективу та його очільника. Принцип абсолютної влади закріплюється під впливом тюркомовних племен (каракиреїв, дулатів, аргинів, мангітів), які складають біля 25% російського етносу. Такі цінності схиляють особистість до колективного світогляду, який все пояснює за допомогою ідеології. Тобто індивід не здійснює вибір. Він продиктований владою та ідеологією, яка її підтримує.

Колективний світогляд передбачає орієнтацію на загальноприйнятне, усереднене рішення. Виходячи з цих цінностей, соціальна структура в культурі на перше місце ставить не гуманізм, а культуру з месіанським призначенням. У політиці колектив і особистість делегують свої повноваження керівнику, який здатен виконати месіанську функцію. У сучасних умовах це найчастіше суверенна демократія. В економіці при таких цінностях велику роль буде грати держава. Щодо підприємця, то притаманні йому економічні функції реалізовувалися через систему державних підприємств, яку очолював керівник. Його діяльність була достатньо суворо регламентована із заданими параметрами як діяльності так і управління. Тобто керівник підприємства це особистість, яка здійснюючи професійну діяльність, реалізує заданий варіант і не несе відповідальність за його адекватність умовам господарювання, які, в свою чергу, є також задані. Тобто російська культура, яка орієнтується на імперську ідею, виховує безвідповідального фаталіста, який є по суті колективістом. Як результат, повна відсутність відповідальності перед природою.

Розповсюдження таких цінностей та їх тривале домінування в період командно-адміністративної економіки негативно вплинуло на розповсюдження та укріплення принципу відповідальності, а отже і можливість реалізації концепції стійкого розвитку.

Система цінностей сучасного українського суспільства формувалася і продовжує формуватися під впливом європейської та візантійсько-євразійської груп цінностей. Їх взаємодія в минулому та сьогодні є однією з головних причин стану невизначеності, в якому знаходиться економічний суб'єкт у своєму

відношенню до свободи вибору. До цього часу в системі цінностей, яка лежить в основі поведінки різних економічних суб'єктів, зокрема, підприємства в сфері реалізації своєї економічної активності, остаточно не сформувалося усвідомленого відчуття відповідальності за свій вибір, зокрема, перед природою. Щоб це відбулося слід зрозуміти, що Відповідальність як ціннісна установка з'являється в результаті розповсюдження та укріплення ідеї гуманізму.

Усвідомлення цих ідей можливо лише за умови ментальної ідентифікації підприємця в межах соціокультурного простору-часу України. В українській ідентичності для розвитку професійної відповідальності за вибір є всі підстави. Українець сприймає оточуючий світ через власні відчуття серцем, осмислює через розум, поєднує їх в єдине ціле, і коли вони стають основою його індивідуальності, реалізує через власну волю. Для такого національного характеру окрема індивідуальність завжди буде мати велике значення, правда буде реалізовуватись через окрему людину і завжди буде мати практичне значення, та ніколи не буде виступати у вигляд загальної ідеї здатної знецінити життя індивіда.

Вміння розуміти та користуватись власною ідентичністю та цінностями, допоможе сформувати свої уявлення про свободу вибору і відповідальність і забезпечити тим самим надійну основу для реалізації принципів стійкого розвитку економіки України.

Відповідно, процес використання методів бухгалтерського обліку, спрямований на формування бухгалтерської інформації, має включати ціннісні орієнтації, що є складовими екологічної свідомості, яка передбачає формальні та неформальні обмеження. Це дозволить розширити знання про бухгалтерський облік, а також фактори, які впливають на його розвиток, збагативши тим самим теорію бухгалтерського обліку.

Тому важливо брати до уваги теоретичні положення, за допомогою яких і в рамках яких відбувається розвиток теорії бухгалтерського обліку. Їх поєднання створює простір, у якому він функціонує та розвивається.

Сучасна історична перспектива не дозволяє в повній мірі оцінити наслідки впливу глобалізації, а відповідно й цінностей, які сформувалися в результаті цих процесів. Крім того, сьогодні спостерігається суттєва їх трансформація, зміна характеру та форми реалізації глобалізації. Водночас, вже сьогодні можна говорити про необхідність у розширенні підходів та контексту дослідження ряду питань, зокрема формування екологічної відповідальності як однієї з головних ціннісних установок.

Наприклад, зв'язок проблем економічних з екологічними слід розглядати в контексті зв'язку "людина-середовище". Окрім фактору глобалізації, такий підхід обумовлений самим фактом існуванням постійного безперервного обміну людини

з довкіллям. Людина повинна розглядатися як відкрита система. Споживання ресурсів і продукування є невід’ємними частинами людської поведінки, в тому числі, що стосується суспільно-економічних відносин. Зазначені складові формують мотиваційну основу людської поведінки.

Реалізувати такий підхід вдалося В. Вернадському. В першу чергу, це стосується розкриття проблеми споживання. Він розглядає життя людини як складову космічного процесу у нерозривному зв’язку з навколишнім природним середовищем, яке він називає біосферою. “Життя людини – є частиною руху природи, яка є механізмом перетворення сонячної енергії в біосфері в земні сили. Речовина біосфери завдяки космічному випромінюванню пронизана енергією; вона стає активною, збирає і розподіляє в біосфері отриману у формі випромінювань енергію, перетворює її в кінці кінців в енергію в земному середовищі вільну, здатну виробляти роботу”⁵⁷. “По суті, біосфера може розглядатися як ділянка земної кори, занята трансформаторами, які переводять космічне випромінювання в дійсну земну енергію – електричну, хімічну, механічну, теплову тощо”⁵⁸. “Хімія біосфери вся проникнута явищем життя, захопленою нею космічною енергією”⁵⁹.

“Значення біосфери в планетному механізмі надзвичайно виняткове. В речовині біосфери проявляється космічний механізм⁶⁰. Щоб це пояснити В.І. Вернадський зазначає, що “Давні інтуїції великих релігійних творінь про “тварей” Землі, зокрема про людей як дітей Сонця, набагато ближче до істини, ніж думають ті, хто бачить у “тварях” Землі лише ефемерні створіння сліпих та випадкових змін земної речовини, земних сил. “Тварі” Землі створені складним космічним процесом, необхідною і закономірною частиною чіткого космічного механізму, в якому, як нам відомо, немає випадковості”⁶¹. “Проміння Сонця обумовлюють головні риси механізму біосфери. Вивчення впливу сонячних випромінювань на земні процеси вже достатні для отримання першого, але точного висновку і глибокого уявлення про біосферу як земного і космічного механізму”⁶².

Важливо відмітити, що розвиток біосфери В. Вернадський пов’язує з діяльністю людини. При цьому виняткове значення, на думку вченого, має інформація. “Під впливом наукової думки і людської праці біосфера переходить в новий стан – в ноосферу... Ми переживаємо в теперішній час виняткове проявлення живої речовини в біосфері, генетично пов’язане з виявленням сотні тисяч років тому *Homo sapiens*, створення цим шляхом нової геологічної сили,

⁵⁷ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 37.

⁵⁸ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 43.

⁵⁹ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 95.

⁶⁰ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 38.

⁶¹ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 38.

⁶² Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 43.

наукової думки, яка різко збільшує вплив живої речовини в еволюції біосфери”⁶³. “Створення ноосфери з біосфери є явище природне, більш глибоке і потужніше в своїй основі, ніж людська історія. Воно потребує сприйняття людства як єдиного цілого. Це його обов’язкова передумова”⁶⁴.

Такі висновки є надзвичайно важливими для характеристики ролі та значення бухгалтерського обліку, зокрема, обліку екологічної діяльності. Функціональний статус бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності відкриває перед ним широкі перспективи, пов’язані з ґносеологічним змістом бухгалтерської інформації.

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, щодо екологічної діяльності підприємства або ж екологічних наслідків його функціонування, є основою для інформаційної революції. Такий інформаційний прорив необхідний для реалізації всіх причин-стимулів зацікавленості власника у збереженні навколишнього природного середовища, в першу чергу пов’язаної з розвитком свідомості людини.

Для його реалізації необхідно переглянути зміст процесів, пов’язаних з суспільно-економічною діяльністю людини. Крім В. Вернадського, це завдання спробував реалізувати також С. Подолинський.

Описуючи всесвіт, С. Подолинський відмічає, що кількість його енергії є вічно незмінною. “Деякі небесні тіла передають різноманітні види енергії у великій кількості через світовий простір іншим небесним тілам, ми маємо право зробити висновок, що ці небесні тіла, планети і супутники, що одержують енергію у вигляді теплових, світлових, хімічних променів, магнетизму тощо, від найближчого до них сонця. Безсумнівно, що така постійна передача енергії з місць, що мають великі її запаси, до інших місць, де її менше, повинна через вельми тривалий проміжок часу призвести до повсюдного вирівнювання енергії”⁶⁵.

Таким чином, ключовим процесом, який забезпечує життя у всесвіті, є перетворювання енергії. На думку С. Подолинського, ключову роль в цьому процесі відіграє людина. Саме тому серед способів, за допомогою яких сонячна енергія може бути перетворена в механічний рух, С. Подолинський виділяє м’язову роботу тварин і людини, винахід і виготовлення штучних двигунів, машин за допомогою психічної і м’язової роботи людини і вищих тварин. “Праця є таке споживання механічної і психічної роботи, нагромадженої в організмі, що має результатом збільшення кількості перетворюваної енергії на земній поверхні”⁶⁶. “Крім того, праця людини є необхідною для забезпечення енергетичного балансу. Загальна кількість енергії, одержувана поверхнею Землі з її внутрішності і від Сонця, поступово зменшується. У той же час загальна кількість енергії, що

⁶³ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 252.

⁶⁴ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 261.

⁶⁵ Подолинський С.А. Вибрані твори; [упоряд. Л.Я. Корнійчук]. К.: КНЕУ, 2000. 328 с. С. 206.

⁶⁶ Подолинський С.А. Вибрані твори; [упоряд. Л.Я. Корнійчук]. К.: КНЕУ, 2000. 328 с. С. 229.

накопичена на земній поверхні і є в розпорядженні людства, поступово збільшується... Збільшення це відбувається під впливом праці людини і домашніх тварин. Під назвою корисної праці ми розуміємо всяке споживання механічної і психічної роботи людини і тварин, що має результатом збільшення бюджету перетворюваної енергії на земній поверхні”⁶⁷. Тому С. Подолинський робить висновок, що людство відповідає вимогам досконалої машини.

Характеризуючи вчення С. Подолинського, С.М. Злупко відмічає, що “С. Подолинський був першим, хто обґрунтував договоркази органічного енергообміну в суспільно-економічній системі на основі взаємодії людини і довкілля”⁶⁸. Але це були лише перші кроки в цьому напрямі. “У широкому розумінні Подолинський роз’яснював розумність колективного співжиття з позицій енергетичної ефективності, однак не зумів чітко сформулювати особливості такого життя”⁶⁹.

В цьому ж напрямі здійснював дослідження М.Д. Руденко. Він відмічає наявність взаємозв’язку між явищами природними і явищами суспільними, зокрема, що стосується абсолютної та відносної додаткової вартості.

Абсолютну додаткову вартість М.Д. Руденко називав енергією прогресу. “Якщо відсутнє її виробництво – держава зі всією неминучістю посувається до своєї загибелі. І тим швидше, чим інтенсивніше розвивається промисловість. Це згубне прискорення пояснюється тим, що за законом збереження і перетворення енергії родючість землі (абсолютна суспільна енергія) переливається в енергію промислових підприємств (відносну суспільну енергію)”⁷⁰. “Відносна додаткова вартість – це, власне, вартість облікова, фінансова. Або, простіше кажучи, бухгалтерська”⁷¹.

“Слід вважати законом: абсолютна суспільна енергія повинна володіти настільки ж вільним рухом – без обривів, без вузьких місць, – як і енергія відносна”⁷². Це повинен забезпечувати ринок, який М.Д. Руденко називав “кібернетичною машиною, в якій роль електронів виконують самі люди. А там, де ця кібернетика зруйнована, обов’язки ринку переймає на себе державний мозок”⁷³. Однак, існують ризики облаштування економічного організму. М. Руденко їх пов’язував з недоліками державного управління, в першу чергу, це стосується бюрократії, деспотичної ідеології.

⁶⁷ Подолинський С.А. Вибрані твори; [упоряд. Л.Я. Корнійчук]. К.: КНЕУ, 2000. 328 с. С. 281.

⁶⁸ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник]; 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 496.

⁶⁹ Ковальчук В.М., Лазарович М.В., Сарай М.І.. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.]. К.: Знання, 2008. 647 с. С. 431.

⁷⁰ Руденко М.Д. Енергія прогресу. Генезис і сучасність. Метафізична поема. Публіцистика. Поема. К.: Журналіст України. 2008. 716 с. С. 364.

⁷¹ Руденко М.Д. Енергія прогресу. Генезис і сучасність. Метафізична поема. Публіцистика. Поема. К.: Журналіст України. 2008. 716 с. С. 363.

⁷² Руденко М.Д. Енергія прогресу. Генезис і сучасність. Метафізична поема. Публіцистика. Поема. К.: Журналіст України. 2008. 716 с. С. 366.

⁷³ Руденко М.Д. Енергія прогресу. Генезис і сучасність. Метафізична поема. Публіцистика. Поема. К.: Журналіст України. 2008. 716 с. С. 366.

Отже, дослідження В. Вернадського, С. Подолинського, М. Руденка заклали надійний теоретичний фундамент для формування принципів співіснування людини та природи. Найкращим чином їх вдалося описати В. Вернадському: “Людина вперше реально зрозуміла, що вона житель планети і може – повинна – мислити і діяти в новому аспекті, не лише в аспекті окремої особистості, сім’ї або роду, держави або їх союзів, але і планетарному масштабі. Вона як і все живе, може мислити і діяти в планетарному аспекті тільки у сфері життя – в біосфері, в певній земній оболонці, з якою вона нерозривно пов’язана і піти з якої вона не може. Її існування є її функція. Вона несе її всюди. І вона неминуче, закономірно, безперервно змінює її”⁷⁴.

1.3. Проблема інформаційного забезпечення екологоорієнтованого управління на рівні системи бухгалтерського обліку

Антропогенний вплив на навколишнє природне середовище та його наслідки призводять до екологічного дисбалансу природної системи, до руйнування біологічного зв’язку між природою і людиною. Це зумовлює необхідність збереження навколишнього природного середовища від забруднення. Реалізація такого завдання повинна відбутися в економічних науках, зокрема, й бухгалтерському обліку. Позитивні зрушення у зазначеному напрямі свідчать про екологізацію наукових економічних знань. Тому, вважаємо за доцільне, дослідити передумови виникнення та прослідкувати тенденції розвитку відображення в бухгалтерському обліку екологічної діяльності підприємств.

Сьогодні економісти та обліковці значно наблизилися до потреби освоєння сфери захисту та збереження довкілля, що пояснює тенденцію висвітлення ними свого бачення вирішення екологічних проблем. З’являються праці та публікації, які стосуються питання екологізації галузей виробництва, обліку екологічних ризиків (Е.Г. Гусаковская⁷⁵), становлення екологічного підприємництва (В. Паламарчук, П. Коренюк⁷⁶), інші розглядають проблему на макрорівні: С.К. Харічков, Н.М. Андрєєва⁷⁷, Л.Г. Мельник⁷⁸, А. Сохнич, В. Сохнич⁷⁹, А. Ендрес, И. Квернер⁸⁰,

⁷⁴ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера; [предисловие Р.К. Баландина]. М.: Абрис-пресс, 2007. 576 с. С. 262.

⁷⁵ Гусаковская Е.Г. Экологические риски: страхование и учет // Бухгалтерский учет. 2006. № 1. С. 13-19.

⁷⁶ Паламарчук В., Коренюк П. Становлення екологічного підприємництва в Україні // Економіка. Фінанси. Право. 2002. № 6. С. 29-32.

⁷⁷ Андрєєва Н., Харічков С. Влияние экологического фактора на формирование современной системы международных экономических отношений // Регіональна економіка 2004. № 2. С. 142-153.

⁷⁸ Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник]. [2-ге вид., випр. і доп.]. Суми: ВТД “Університетська книга”, 2003. 348 с.

⁷⁹ Сохнич А., Сохнич В. Економічні аспекти розвитку глобальної екології // Науковий світ. 2005. № 4. С. 14-15.

⁸⁰ Эндрес А. Квернер И. Экономика природных ресурсов. [2-е изд.]. С-Пб., 2004. С. 89-109.

В.О. Шевчук⁸¹, О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, В.К. Савчук⁸² та інші. Також існують напрацювання, у яких висвітлюються екологічні проблеми на рівні підприємства, тобто розкривається необхідність формування в Україні бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єктів господарювання. Це такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як Р. Грей⁸³, В.А. Лук'яніхін, Л.І. Максимів⁸⁴, Н.М. Малюга⁸⁵, Н.Н. Петрусенко⁸⁶, К.С. Саєнко⁸⁷.

На проблеми співіснування людства та довкілля звертали увагу ще в стародавні часи, про що свідчить ієрогліфічний напис на піраміді Хеопса: “Люди загинуть від невміння користуватися силами природи і від незнання істинного світу”⁸⁸. Але в давні часи подібні питання розуміли лише мудреці, сьогодні ж їх повинно розуміти все людство.

Зважаючи на можливості синтезу екології та економіки, сама життєва необхідність стає основною причиною, яка спонукає людину враховувати, оцінювати, а згодом і обліковувати природні фактори у своїй діяльності.

Поняття “екологічна діяльність” не має наукового визначення, хоча багато науковців займаються дослідженням взаємозв'язків навколишнього середовища з суб'єктами підприємницької діяльності. Серед них слід відмітити О.О. Веклич, С.І. Дорогунцова, Н.М. Малюгу, Л.Г. Мельника, Є.В. Хлобистова, В.П. Щербаня, В.О. Шевчука, В.Я. Шевчука та інших. Воно також відсутнє і в економічних словниках. Тому з метою з'ясування сутності поняття “екологічна діяльність” розглянемо окремо його складові: “екологія” і “діяльність”.

Вперше термін “екологія” (грец. “ойкос” – місце проживання, “логос” – учення) ввів у науковий обіг німецький біолог, природознавець Е. Геккель. Він дав визначення поняття “екологія” як пізнання економіки природи, одночасне дослідження всіх взаємовідносин живого з органічними та неорганічними компонентами середовища⁸⁹.

З розширенням експлуатації людиною навколишнього природного середовища, значення поняття “екологія” змінювалося та доповнювалося. До

⁸¹ Шевчук В.О. Глобальна місія України – на часі! // Дивосвіт. 2008. № 1 (25). С. 2-4.

⁸² Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК // Економічна теорія. 2005. № 2. С. 80-95.

⁸³ Gray R.H. The Greening of the Accounting: The Profession after Pearce. The Chartered Association of Certified Accountants // Certified Research Report. 1990. № 17.

⁸⁴ Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 5. С. 18-23.

⁸⁵ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

⁸⁶ Лукьянихин В.А., Петрушенко Н.Н. Экологический менеджмент: принципы и методы: [монография]; под научн. ред. В.А. Лукьянихина. Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. 408 с.

⁸⁷ Саєнко К.С. Инновационный и экологический учет: предпосылки и общие принципы их становления и развития // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 5. С. 17-26.

⁸⁸ Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М. Екологічний аудит: [підручник]. К.: Вища шк., 2000. 344 с.

⁸⁹ Білявський Г.О., Бутченко Л.І., Навроцький В.М. Основи екології: теорія та практикум: [навч. посібник]. К.: Лібра, 2002. 352 с. С. 10.

середини ХХ ст. екологія здобула статус науки про організацію та функціонування надорганізмних біологічних систем усіх рівнів. В кінці ХХ ст. екологія трактується як комплекс фундаментальних і прикладних дисциплін, головним завданням якого стало збереження життя і цивілізації на планеті, розуміння системи наук про Землю та її оточення, в центрі уваги якої залишаються живі організми, людина.

На початку ХХІ ст. поняття “екологія” почало застосовуватись у політичних програмах, як фактор, що визначає розвиток матеріального виробництва та суспільної культури. В стратегічному плані – це наука про виживання людини та вихід з екологічної кризи, яка набула глобальних масштабів. Таким чином, діяльність суб’єктів господарювання є невіддільною від екології, навколишнього середовища і навпаки.

Поняття “діяльність” (а в нашому випадку “діяльність суб’єктів господарювання” або ж просто “підприємницька діяльність”) – це праця індивіда, що базується на розвитку особистісних факторів, розширенні знань про свої можливості, спрямована на досягнення найкращого результату у господарській діяльності, на отримання економічної вигоди і, насамперед, привласнення додаткового продукту⁹⁰. Але частіше за все, ця діяльність супроводжується впливом на навколишнє природне середовище. Тому постає проблема у створенні універсальної системи господарювання, яка базується на концепції стійкого розвитку, що динамічно включається в існуючу екосистему, не порушуючи її гармонійного функціонування. Саме ця система і є екологічна діяльність.

Основними напрямками екологічної діяльності є:

- освоєння природних ресурсів, їх добування (або добування корисних копалин), використання, відтворення та охорона;
- негативний вплив на навколишнє природне середовище (забруднення повітря, води, ґрунтів, розміщення відходів);
- власне природоохоронна діяльність підприємства як комплекс природоохоронних заходів.

Певні проблеми розвитку бухгалтерського обліку екологічної діяльності пов’язані з формуванням термінологічного апарату і особливостями трактування різними групами користувачів нових понять. Сьогодні немає однозначного визначення бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

У літературних джерелах облік екологічної діяльності автори називають по-різному. Так виявлено такі назви: екологічний облік⁹¹, облік природоохоронної

⁹⁰ Економічний словник-довідник / За ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного; [худож. оформ. В.М. Штогірина]. К.: Феміна, 1995. 368 с. С. 250.

⁹¹ Бешуля І.В. Направление стандартизации экологического учета // Регіональні перспективи. 2001. № 2-3 (15-16). С. 161-163. С. 161.

діяльності⁹², облік охорони навколишнього середовища⁹³, соціальний облік⁹⁴ тощо. У зв'язку з цим, виникають непорозуміння у науковій і практичній сферах.

Вважаємо за доцільне для позначення системи виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації користувачам про вплив діяльності суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище застосовувати поняття бухгалтерський облік екологічної діяльності суб'єкта господарювання. Наведене визначення є прийнятним у зв'язку з тим, що бухгалтерський облік екологічної діяльності є складовою системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Бухгалтерський облік екологічної діяльності повинен формувати інформацію про:

- наявність (у кількісному та вартісному вимірниках), ступінь розробки та екологічний стан (якість) природних ресурсів;
- наявність впливів (позитивних і негативних) суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище;
- здійснювані заходи суб'єктом господарювання щодо охорони навколишнього природного середовища, а також їх ефективність.

Синтезуючи напрями періодизації розвитку людства, спираючись також на розмежування В.Я. Шевчука, можна прослідкувати наближення суспільства до усвідомлення необхідності формування економічної думки з урахуванням екологічних факторів. Це дає можливість обґрунтувати необхідність бухгалтерського спостереження екологічних факторів (див. табл. 1.1).

Бычков М.Ф. Журнально-ордерная форма учета на сельскохозяйственных предприятиях. – [2-е изд. испр.]. М.: Агропромиздат, 1986. 141 с. С. 20.

Ляпина А. Комплексный эколого-экономический учет: теория и вопросы практической реализации // Вопросы статистики. 1998. № 8. С. 42-46. С. 42.

Максимів Л.І. Формування екологічного обліку та аудиту // Науковий вісник. Львів, 1999. Вип. 9.3 С. 97-102. С. 97.

Радемахер В., Штамер К. Прощание с идеей измерения благосостояния (Стоимостная оценка показателей в интегрированном экологическом учете) // Вопросы статистики. 1997. № 6. С. 3-5. С. 3.

Трегобчук В., Веклич О. Необходимость эколого-экономической модели рыночных реформ в Украине // Экономика Украины. 1997. № 4. С. 12-20. С. 12.

Шашлова Н.В., Родин В.А., Думнов А.Д. Методологические проблемы статистического наблюдения за расходами на охрану окружающей природной среды в рамках комплексного экологического и экономического учета // Вопросы статистики. 2002. № 8. С. 30-32. С. 30.

Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с англ.]. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с. С. 124.

Экологический учет и аудит. Сборник статей / Под ред. Л.Э. Шнейдмана. М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. 192 с. С. 80.

Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. 1998. № 516. S. 35-51. С. 37.

⁹² Петрик О. Проблеми розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні // Вісник податкової служби України. 2004. № 16. С. 61-64. С. 61;

Терехова В.А., Васильчук О.И., Петрова А.Ю. Учет затрат на природоохранную деятельность // Экологические проблемы современности. Сборник научных статей научно-практического семинара. Тольятти, 1997. С. 45-47. С. 45.

Чулаков Е.Р., Пампуха С.И. Повышение технического уровня производства и пути снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции / Е.Р. Чулаков, К.: Урожай, 1988. 240 с. С. 24.

⁹³ Мкртчян Г., Блам И. Устойчивое развитие и учет в области охраны окружающей среды (зарубежный опыт) // Вопросы статистики. 1997. № 12. С. 3-6. С. 4.

Токбаева О.Д. Об учете текущих затрат на охрану окружающей среды // Бухгалтерский учет. 1983. № 1. С. 37-39. С. 37.

⁹⁴ Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: [учебник]; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой; [пер. с англ.]. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с. С. 434.

Таблиця 1.1.

Характеристика епох розвитку суспільства в розрізі його екологічної орієнтації (розроблено за матеріалами⁹⁵)

<i>Епоха</i>	<i>Соціальна характеристика епохи</i>	<i>Наявність обліку екологічної діяльності</i>
1. Традиційне суспільство	Охорона природи та середовища проживання ігнорується, тенденція до максимального демографічного росту, який обмежено дефіцитом їжі та хворобами. Домінанта прогонування	Відсутність обліку будь-яких екологічних факторів діяльності
2. Перехідне суспільство	Декларується охорона природи і середовища проживання, але здійснюється частково. Максимальне демографічне зростання, яке підтримується соціально-економічними механізмами та медициною. Домінанта економіки	Виникнення обліку природних ресурсів та, відповідно, проблем щодо їх оцінки
3. Постіндустріальне суспільство	Охорона природи і середовища проживання з технологічними та економічними обмеженнями. Стимулювання демографічного зростання декларується, але не здійснюється (в розвинутих країнах здійснюється автоматично). Домінанта економіки з екологічними обмеженнями	Розробка основних положень обліку екологічної діяльності
4. Інформаційне суспільство	Пріоритет охорони природи і середовища проживання. Демографічні процеси підпорядковані меті підвищення якості життя людини. Домінанта виживання	Формування системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності

Рушійною силою на всіх етапах є інстинкт продовження життя, на цьому й будуються основні пріоритети.

Традиційне суспільство. Для найбільш раннього (традиційного) суспільства особливість взаємозв'язку людини з природою проявлялась в тому, що людина лише користувалася природними ресурсами, не виробляючи матеріальних благ. На цьому етапі домінувало питання забезпечення продуктами харчування з віддаленістю від проблем природоексплуатації, адже загроза обмеженості ресурсів не вбачалася.

Згідно з періодизацією облікової думки за Дж. Чербоні⁹⁶, у цей період відсутні чинники, що спонукали б становлення обліку, характерним є відсутність обліку будь-яких екологічних факторів діяльності. Це зумовлено домінуванням природи над людиною, яка була змушена підкоритися та “сподіватися на милість”.

⁹⁵ Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М. Екологічний аудит: [підручник]. К.: Вища шк., 2000. 344 с.

⁹⁶ Соколов Я.В. Бухгалтерський учет от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов]. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

З часу неолітичної революції, коли людина перейшла від збиральництва та полювання до землеробства і тваринництва, природне середовище перетворилося для неї з першоблага в першокористь. Його компоненти розглядалися як виробничі фактори (природні ресурси, засоби виробництва, виробниче середовище, резервуар для утилізації відходів тощо). Зокрема, саме земля стала основним виробничим засобом, за допомогою якого людською працею і силами природи вирощувалося та вироблялося все необхідне для життя і діяльності людини. Праця і продуктивний потенціал природи зливалися в єдиний творчий процес. Петі В. дав влучне визначення цьому: “праця – батько багатства, земля – його мати”⁹⁷.

Перехідне суспільство. У період перехідного суспільства, коли людина почала використовувати природні ресурси як засоби і предмети праці, з’явилась необхідність у їх економічній інтерпретації. На цьому етапі виникло протистояння між двома основними підходами до оцінки економічної вартості природних благ: трудовою теорією вартості (класична політична економія – А. Сміт, Д. Рікардо) і теорією граничної корисності, або маржиналістською (австрійська школа – К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер, а також їх послідовники Л. Вальрас, В. Джевонс): теорія граничної корисності дозволяє розглядати обмін рідкісними благами незалежно від того, чи є вони продуктом праці чи ні; трудова теорія розглядає обмін саме продуктів праці як товарів⁹⁸. Таким чином, перша є більш універсальною, ніж друга, оскільки обмін продуктами праці є окремим випадком загального процесу обміну. Туган-Барановським М.І. здійснені спроби синтезувати позитивні сторони обох теорій. Наслідком невирішеності питання оцінки природних благ в рамках економічної теорії є проблемним і для бухгалтерського обліку воно майже не досліджене та потребує уваги науковців сьогодні, адже створюватиме перепони у побудові системи обліку природно-ресурсного потенціалу в перспективі.

На етапі перехідного суспільства прослідковується бездефіцитність природних благ і, відповідно, їх нульова мінова вартість. Це, в свою чергу, виключило потребу в обліку природних ресурсів, а тим більше у врахуванні його екологічних аспектів.

На початку ХХ ст. під впливом економічної теорії, бухгалтерський облік був відстороненим від питань збереження довкілля. Облікова інформація створювала загрозу процесу становлення індустріального суспільства. Так, виснаження природних ресурсів у теорії Дж. М. Кейнса⁹⁹ ігнорувалося, оскільки ціни на сировинні товари були дуже низькими.

⁹⁷ Історія економічних учень: [підручник]. У 2 ч. – Ч. 1. / За ред. В.Д. Базидевича. – [2-е вид., випр.]. К.: Знання, 2005. 576 с.

⁹⁸ Врублевська О. Проблеми формування теоретичних засад економічної оцінки природних благ // Регіональна економіка. 2004. № 2. С. 154-165. С. 159.

⁹⁹ Репетто Р. Природные ресурсы в системе национальных счетов / Р. Репетто // В мире науки. – 1992. – № 8.

Схожі ідеї впроваджували у стратегії розвитку економіки інші капіталістичні країни, які підтримували активізацію розвитку промисловості, як можливість нарощення економічних масштабів і, відповідно, беззастережне використання природних ресурсів. Прикладами є: політика “індустріального імперативу” у Франції; збільшення у два рази рівня виробництва у Німеччині у 50-ті рр. ХХ ст. порівняно з показниками 40-х рр. тощо.

Політика індустріалізації 1926-41 рр. призвела до значного зростання кількості підприємств важкої промисловості (з 54,4 % у 1928 р. до 70,7 % у 1932 р.¹⁰⁰), що збільшило навантаження на навколишнє природне середовище.

Таке виснаження природних ресурсів призвело до появи у 1973 р. “сировинної кризи” та “нафтових шоків”. Економісти наголошували, що основа світової кризи полягала в укоріненому на той час індустріальному зростанні економік розвинутих країн у 1950-60-ті рр., яке не дивлячись на застосування досягнень науково-технічного прогресу, було пов’язане із стрімко зростаючим використанням невідновних природних ресурсів, що призвело до відповідного зростання цін на них¹⁰¹. На цьому ж етапі виникла проблема неможливості ринкового регулювання впливу підприємств на навколишнє природне середовище.

Постіндустріальне суспільство. Під дією процесів глобалізації, що розвивалися на початку 80-х рр. ХХ ст., світова громадськість відчула необхідність розпочати роботу над основними положеннями бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Тому, створено Міжурядову робочу групу експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, яка у 1989 р. розпочала роботу над зазначеним питанням. Дослідження показали, що деякі підприємства систематично включають розгорнуту інформацію щодо витрат на природоохоронні заходи у фінансові звіти. Але стандартизованих вимог щодо такої інформації встановлено не було. У 1991 р. Міжурядовою робочою групою експертів розроблено перші рекомендації для бухгалтерів з розкриття інформації про вплив господарської діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, а у 1998 р. всезагальної директиви (вказівок) для органів, які займаються встановленням стандартів з відображення екологічної діяльності в бухгалтерському обліку¹⁰².

На даному етапі розвитку суспільства виникла необхідність справедливого (економічно вимірюваного та обліково підтвердженого) перерозподілу природних ресурсів і контролю за їх використанням. Адже зростання дефіциту важковідновних і невідновних у процесі праці природних ресурсів, все більше

¹⁰⁰ История экономики: [ученик]. / Под общ. ред. О.Д. Кузнецовой, И.Н. Шапкина. [2-е изд., испр. и доп.]. М.: ИНФРА-М, 2005. 416 с. С. 331.

¹⁰¹ История экономики: [ученик]. / Под общ. ред. О.Д. Кузнецовой, И.Н. Шапкина. [2-е изд., испр. и доп.]. М.: ИНФРА-М, 2005. 416 с. С. 331.

¹⁰² Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с. англ.]. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с. С. 5.

спонукають до переосмислення традиційних підходів до їх використання. Таким чином з'явилися нові об'єкти бухгалтерського обліку.

Інформаційне суспільство. У часи формування інформаційного суспільства гостро постало екологічне питання у зв'язку з наростанням глобальної екологічної кризи. Тому і бухгалтерський облік не залишився осторонь цих проблем. Як зазначає Л.І. Максимів, "...наступальна екологічна політика як складова системи екологічно спрямованого обліку та аудиту може забезпечити підприємствам цілу низку переваг, насамперед економічних, зокрема: зниження витрат і ризиків, зростання конкурентоспроможності тощо"¹⁰³. Організація на кожному підприємстві належної системи бухгалтерського обліку з урахуванням екологічних складових і контроль громадськості через оприлюднення показників екологічної діяльності у фінансовій звітності допоможе уникнути забруднення та знищення навколишнього природного середовища.

Необхідність бухгалтерського відображення екологічної діяльності зумовлена підвищенням уваги з боку держави та суспільства до процесів впливу підприємства на природне середовище. Передумови бухгалтерського відображення екологічної діяльності суб'єкта господарювання наведено на рис. 1.5.

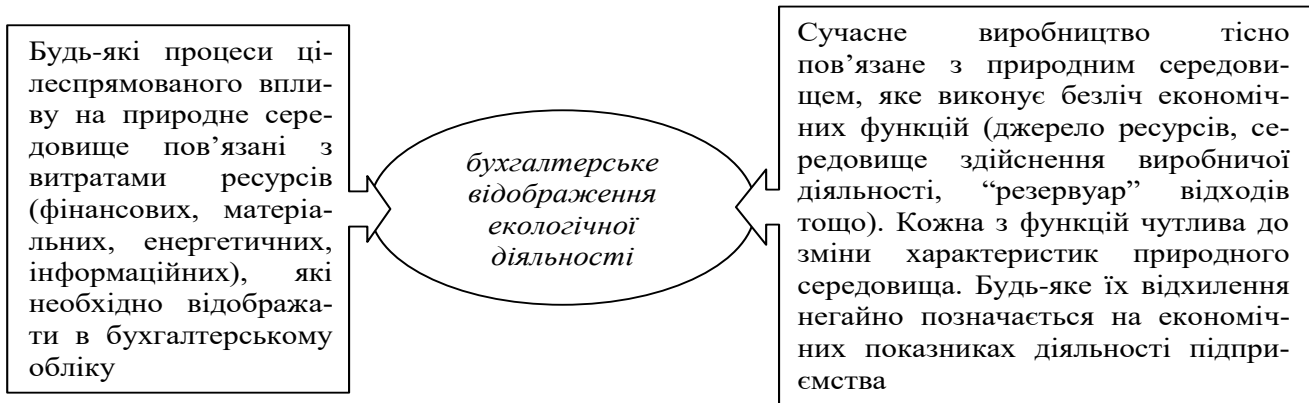


Рис. 1.5. Передумови бухгалтерського відображення екологічної діяльності суб'єкта господарювання (за матеріалами¹⁰⁴)

Перша спроба ведення обліку екологічної діяльності на рівні підприємства зроблена Міжурядовою робочою групою експертів за міжнародними стандартами фінансової звітності у 90-х рр. ХХ ст.¹⁰⁵. Робоча група була стурбована тим, що бухгалтери залишилися осторонь під час обговорення питань, пов'язаних з

¹⁰³ Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 5. С. 18-23.

¹⁰⁴ Гор А. Земля у рівновазі. Екологія і людський дух; [пер. з англ.]. К.: Інтелсфера, 2001. 404 с.

Майер Дж.М., Раух Дж.Е., Філіпченко А. Основні проблеми економіки розвитку. К.: Либідь, 2003. 688 с.

Маслов Н.В. Градостроительная екологія. М.: Высшая школа, 2002. 284 с.

Стан світу 2002 / [К. Флавін, Г. Френч, Г. Гарднер та ін.]; [пер. з англ.]. К.: Інтелсфера, 2002. 289 с.

¹⁰⁵ Конференція ООН по торгівлі і розвитку ["Экологический учет для предприятий"]; [пер. с.англ.]. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с. С. 5.

охороною навколишнього природного середовища, та ігнорування їх ролі в управлінні природоохоронною діяльністю. Комісія з'ясувала, що поза увагою залишилося те, яким чином традиційну модель бухгалтерського обліку можна застосувати для віддзеркалення природоохоронної діяльності, навіть в тих випадках, коли від цього залежало виживання підприємств. Зв'язок між управлінням природоохоронною діяльністю і обліком екологічної діяльності стає очевидним, якщо пам'ятати принцип: "не можеш виміряти, не зможеш управляти".

У 90-і рр. ХХ ст. великі підприємства були вимушені враховувати збільшення кількості урядових ухвал з охорони довкілля. Відповідно до законодавства багато підприємств прийняли політику природоохоронної діяльності та програму для її впровадження. Спочатку бухгалтерський облік не сприймався як інструмент управління природоохоронною діяльністю, і не дивлячись на швидке зростання витрат і зобов'язань західних підприємств, пов'язаних з природоохоронною діяльністю, вони не відображалися у фінансовій звітності. Так, Агентство США з охорони довкілля виявило 27000 місць захоронення відходів, для очищення яких, за оцінками, буде потрібно 1 млрд. дол. США¹⁰⁶. Така сума повинна була привернути увагу бухгалтерів, проте цього не відбулося, вказана сума не включена у фінансову звітність відповідальних за це підприємств. Значна кількість підприємств вирішили не визнавати масштабів своїх забруднень навколишнього природного середовища і вартості можливого його очищення, оскільки це відобразилося б на вартості їх акцій.

Частина корпорацій розкривала інформацію про екологічні аспекти своєї діяльності, але не в оптимальному обсязі. В окремих випадках корпорації у звітності наводили дані про процеси, направлені на боротьбу із забрудненням і на відновлення якості довкілля, відповідно до рекомендацій Комісії з цінних паперів і бірж. Проте, оскільки ці вимоги не носили обов'язкового характеру, звітність по таких аспектах надавалася нерегулярно.

Причини необхідності ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності на мікрорівні є суттєвими (див. рис. 1.6).

Відображення в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання операцій, пов'язаних з його екологічною діяльністю, дозволить формувати інформацію для налагодження екологічного управління підприємством і оприлюднення її з метою інформування громадськості про результати такої діяльності, що є одним з факторів формування ділового іміджу підприємства.

З прийняттям концепції стійкого розвитку, кожне підприємство може зробити внесок у її реалізацію. Одним із заходів, які цьому сприяють, є інформування про

¹⁰⁶ Конференція ООН по торгівлі і розвитку ["Экологический учет для предприятий"]; [пер. с.англ.]. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с. С. 5.

екологічну діяльність, що забезпечується системою бухгалтерського обліку. Отже, кожне підприємство має вагомі підстави для ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

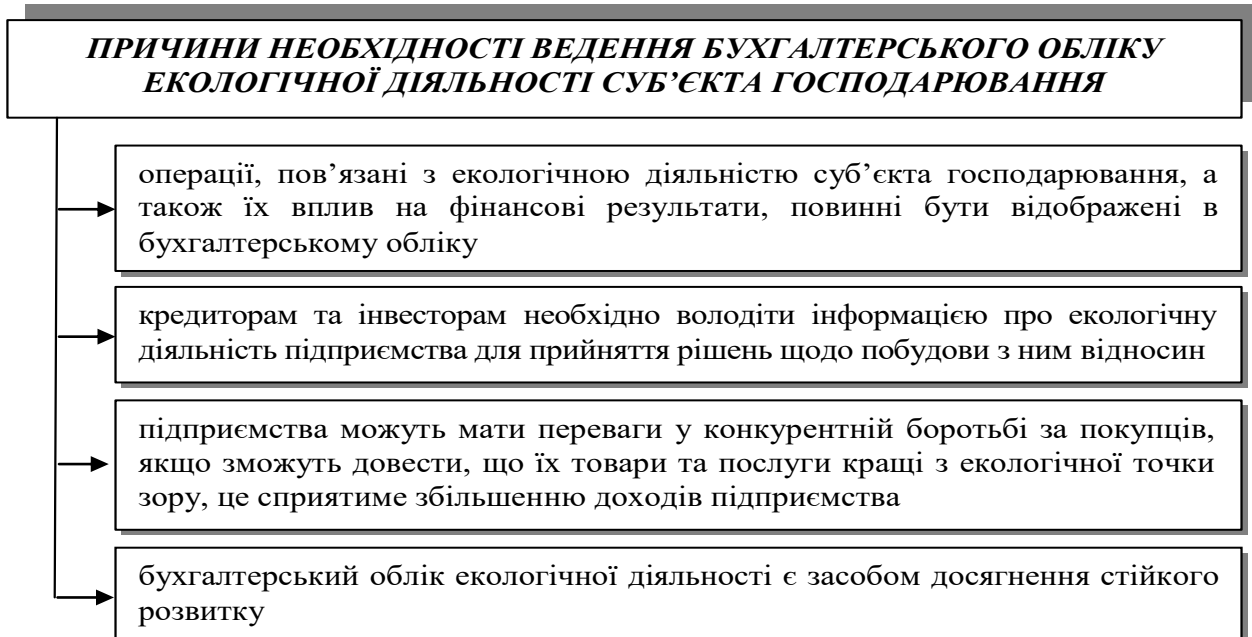


Рис. 1.6. Встановлені причини необхідності ведення обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання

Усвідомлення важливості бухгалтерського обліку екологічної діяльності недостатньо для того, щоб підприємства впровадили його у свою облікову практику. В такій ситуації необхідне нормативне закріплення.

В умовах, коли не налагоджена система стандартизації та контролю за екологічними показниками діяльності, суб'єкти господарювання надають перевагу сплаті штрафів за порушення екологічних нормативів, ніж доведенню своїх екологічних параметрів до нормативів. Екологічні нормативи не розглядаються підприємствами як обов'язкові до виконання, а такі, до рівня яких необхідно прагнути. Система стандартизації з налагодженим контролем покликана забезпечити дотримання підприємствами встановлених екологічних нормативів через налагодження екологічного управління.

Відсутність національних стандартів обліку екологічної діяльності спонукало Міжурядову робочу групу в 1991 р. розробити перші рекомендації для бухгалтерів, де вказувалося, які показники повинні бути наведені у фінансовій звітності, щоб користувачі могли оцінити реальну картину впливу господарської діяльності підприємства на природне середовище. Це активізувало діяльність у сфері бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Так, Організація з економічного співробітництва і розвитку, Європейська комісія, Канадський інститут присяжних бухгалтерів, Асоціація присяжних бухгалтерів й Інститут присяжних бухгалтерів

Англії та Уельсу поставили на обговорення питання про необхідність бухгалтерського відображення екологічної діяльності.

У 1998 р. Міжурядова робоча група розробила директиви (вказівки) для органів, що займаються затвердженням стандартів. Передбачалося, що нові рекомендації сприятимуть гармонізації звітних даних з природоохоронної діяльності, оскільки зменшиться імовірність того, що національні органи, які займаються встановленням стандартів, розроблять радикально відмінні один від одного методи відображення в бухгалтерському обліку однакових екологічних проблем.

Щодо нормативного стану обліку у сфері природокористування та природоохорони в Україні, то ст. 24 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища” передбачає, що “підприємства, установи та організації проводять первинний облік у галузі охорони навколишнього природного середовища і безоплатно подають відповідну інформацію органам, що ведуть облік у цій галузі. Збір, обробка і подання відповідним державним органам зведеної статистичної звітності про обсяги викидів, скидів забруднюючих речовин, виконання завдань по охороні навколишнього природного середовища та іншої інформації, ведення екологічних паспортів здійснюється за єдиною для республіки системою в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України”¹⁰⁷. Таке формулювання покликане забезпечити налагодження системи належного спостереження за впливом на навколишнє природне середовище.

Для вдосконалення організації й управління природокористуванням на рівні підприємства повинна бути сформована принципово нова система екологічного управління. Основні напрями цієї діяльності вже сформовані у вигляді Програми якісної оцінки ефективності систем екологічного менеджменту (оцінка екологічної сталості промислових підприємств). Головною метою цієї системи є забезпечення мінімальних екологічних витрат підприємства при існуючому обсязі й технічному рівні розвитку виробництва.

Рада Європейського Союзу прийняла Постанову № 1836/93 від 29 червня 1993 р. про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля й екологічного аудиту (Environmental Management and Audit Scheme (EMAS)).

Метою Постанови є сприяння постійному вдосконаленню охорони навколишнього природного середовища підприємством. Вирішальна роль у документі відводиться не правовим і регулюючим інструментам (законам, підзаконним актам, нормативному забезпеченню – стандартам, нормам, правилам), а підтриманню та розвитку ініціативи з боку підприємств щодо самостійної побудови і впровадження виробничих структур управління довкіллям, проведення внутрішнього екологічного контролю та складання за його результатами

¹⁰⁷ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-XII від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: Зб. нормат. актів [Відп. ред. І.О. Засць]. К.: Юрінком Інтер, 2001. 413 с.

екологічної декларації з метою її оприлюднення. EMAS базується на інноваціях, відповідальності, добровільності, відкритості, конкуренції та ринкових механізмах і з огляду на це фактично є відмовою від екологічної політики, яка б ґрунтувалася винятково на втручанні з боку держави у питання, що стосуються впливу на навколишнє природне середовище.

Постанова регулює не тільки функції системи управління довкіллям та екологічного контролю, а також в ній підкреслюється роль бухгалтерського обліку. Так, важелями, що сприяють безперервному удосконаленню охорони довкілля в промисловості, є такі¹⁰⁸:

- встановлення та впровадження підприємством екологічної політики, екологічної програми та системи менеджменту довкілля;
- систематична, об'єктивна та періодична оцінка ефективності цієї системи;
- підготовка інформації про охорону довкілля підприємства для громадськості.

Останній пункт вказує на те, що реалізація Постанови вимагає створення середовища для здійснення систематичного, періодичного й об'єктивного обліку наслідків впливу діяльності підприємства на довкілля.

EMAS також регулює основні принципи та положення обліку екологічної діяльності. Починаючи з 1995 р. у Великій Британії та інших країнах ЄС принципи обліку екологічної діяльності набули розвитку в управлінні комунами та міським господарством (LA-EMAS), тобто на місцевому, локальному рівні. Значний досвід з впровадження обліку та контролю екологічної діяльності накопичений у федеральній землі Баден-Вюртемберг у Німеччині. В Україні починаються спроби такого впровадження для оздоровлення басейну р. Дніпро на основі використання досвіду Канади¹⁰⁹.

Важливу роль у системі управління впливом на навколишнє природне середовище на рівні підприємства відіграє стандартизація процесу управління. Дія стандартизації поширюється на управління навколишнім природним середовищем, що має на меті озброїти підприємства елементами ефективної системи управління навколишнім природним середовищем, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою управління економікою. Це допоможе підприємствам досягти як екологічної, так і економічної мети.

Створення серії міжнародних стандартів систем екологічного менеджменту на підприємствах (ISO 1400) називають однією з найбільш значних міжнародних природоохоронних ініціатив. Система стандартів ISO 1400 орієнтована не на

¹⁰⁸ Постанова № 1836/93 від 29 червня 1993 р. "Про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля і екологічного аудиту".

¹⁰⁹ Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П. Екологічний менеджмент: [навчальний посібник]. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 516 с. С. 245.

кількісні параметри (обсяг викидів, концентрацію речовини тощо) і не на технології, (вимога використовувати чи не використовувати певні технології, вимога використовувати “найкращу доступну технологію”). Основним предметом ISO 1400 є система екологічного менеджменту.

Типові положення цих стандартів полягають у тому, що у підприємстві повинні бути введені та дотримані певні процедури, підготовлені необхідні документи, призначені відповідальні особи за окремі сфери екологічно важливої діяльності.

Передбачається, що система стандартів буде забезпечувати зменшення несприятливих впливів на навколишнє природне середовище на трьох рівнях:

- мікрорівні – через поліпшення екологічної поведінки підприємств;
- національному – через створення істотного доповнення до національної нормативної бази та компонента державної екологічної політики;
- міжнародному – через покращення умов міжнародної торгівлі.

В Україні діють такі стандарти:

1. ДСТУ ISO 14001 – 97 “Системи управління навколишнім середовищем. Склад та опис елементів і настанови щодо їх застосування”;

2. ДСТУ ISO 14004 – 97 “Системи управління навколишнім середовищем. Загальні настанови щодо принципів управління, систем та засобів забезпечення”;

3. ДСТУ ISO 14010 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Загальні принципи”;

4. ДСТУ ISO 14011 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Процедури аудиту. Аудит систем управління навколишнім середовищем”;

5. ДСТУ ISO 14012 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Кваліфікаційні вимоги до аудиторів з екології”.

Система управління підприємством побудована за вимогами ДСТУ ISO 14001 дозволить:

- впровадити, підтримувати й удосконалювати систему управління впливом на природне середовище;
- переконатись у тому, що система управління підприємством відповідає вимогам декларованої ними екологічної політики;
- надати докази зацікавленим сторонам про екологічну відповідність підприємств;
- декларувати відповідність своєї діяльності, продукції чи послуг вимогам ДСТУ ISO 14001.

Система стандартів дозволяє підприємству керувати сукупністю впливів на природне середовище і приводити свою діяльність у відповідність до різноманітних вимог. Інформаційним джерелом для управління є система бухгалтерського обліку.

Висновки до першого розділу

Дослідження теоретичних основ інформаційного забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів дозволило встановити таке:

1. Враховуючи сукупність негативних дій на планету, постає питання про можливість розробки та здійснення такої політики у сфері використання природних ресурсів, яка дозволила б ухвалювати сьогодні далекоглядні рішення з урахуванням інтересів майбутніх поколінь. Реалізація завдання можлива через запровадження концепції стійкого розвитку.

Україна потребує принципово нової екологічної політики, в основу якої повинна бути покладена вимога обов'язкового дотримання екологічної безпеки життєдіяльності людини. Головною метою такої політики повинно стати забезпечення якнайсприятливіших природних умов життя, раціональне використання та відтворення природних ресурсів.

Найбільшими споживачами та забруднювачами навколишнього середовища є підприємства, тому для забезпечення реалізації концепції стійкого розвитку необхідно сформувати систему економічних стимулів на мікрорівні. Економічні стимули визначаються у можливості рекламування своєї діяльності через оприлюднення показників екологічної діяльності, сформованих у системі бухгалтерського обліку. Таким чином залучаються контрагенти, інвестори та споживачі зацікавлені у екологізації діяльності людини, а власники підприємства отримують додаткові доходи від реалізації таких заходів.

За допомогою системи бухгалтерського обліку можна забезпечити досягнення стійкого розвитку країни та світу в цілому. Для цього необхідно змінити теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку, що зумовлено розширенням його об'єктів, а також підлягають уточненню елементи методу бухгалтерського обліку. Особливої уваги потребує питання розкриття інформації про екологічну діяльність суб'єкта господарювання як одного з імпульсів розвитку екологічної свідомості суспільства та забезпечення його стійкого розвитку.

2. Екологічна проблематика є відносно традиційною для економічних досліджень. Коріння такої традиції сягає доби античності й пов'язане з дослідженнями Платона та Аристотеля, які закріпили за землею статус багатства. На відміну від мислителів античності, сучасні дослідники розглядають, як правило, лише ресурсну проблему екології, що є неприпустимим спрощенням.

На вирішення проблем, пов'язаних з екологічними наслідками суспільно-економічної діяльності людини, негативно впливає сформований методологічний підхід у дослідженні екологічних проблем. Це пов'язано з тим, що в економічній теорії доволі тривалий час природні ресурси розглядалися як дар природи людині.

Як наслідок, сформувався стереотип ставлення до навколишнього середовища, який проявився у формі зневажливого ставлення до природи, а отже, і відсутності будь-яких зобов'язань перед нею з боку людини. Визначальною причиною такої ситуації є процес індивідуалізації людини, який спричинив прагнення до самовиокремлення її з навколишнього середовища.

Розповсюдження в економічній теорії принципу раціональності сприяло закріпленню в практиці господарського життя принципу максимізації прибутку, який знищив будь-яку зацікавленість власника капіталу або ж системи управління підприємства у збереженні довкілля. Цим пояснюється відсутність запиту з боку власника та системи управління на інформацію, пов'язану з екологічною діяльністю. Тому будь-які апелювання до власника щодо негативних наслідків здійснюваної ним діяльності не мають результатів. Зруйнувати таку економічну традицію та стереотипи, сформовані нею, може система інформування.

Будучи головним суб'єктом ринкових відносин, споживач спроможний сформувати попит на продукцію, забезпечення якою вимагатиме від власника підприємства екологізувати діяльність, а отже, і вести бухгалтерський облік такої діяльності. Існування зазначеного попиту впливатиме й на характер конкуренції, що також є стимулюючим фактором.

Значна роль у вирішенні проблеми відводиться науковим дослідженням, пов'язаним з екологічною проблематикою, результати яких спроможні спровокувати інформаційну революцію, здатну змінити мотивації людини, змусити її переоцінити своє місце та роль у процесі розвитку природи та життя на планеті Земля та за її межами. Для цього необхідно змінити акцент наукових досліджень, розглянувши економічні проблеми в контексті "людина-середовище". Перші кроки в цьому напрямі вже зроблені В. Вернадським та С. Подолинським.

3. Екологічні проблеми сьогодні є глобальними та стосуються життєвих інтересів всіх людей планети. Для ефективного їх вирішення потрібне застосування заходів, спрямованих на перебудову й удосконалення існуючих методик і теорій більшості наук, в тому числі й бухгалтерського обліку. Це можливо реалізувати спираючись на вже існуючий досвід людства, враховуючи тенденції нинішнього стану та прогножуючи майбутнє.

На шляху до усвідомлення необхідності формування системи бухгалтерського обліку, в якій відображалася б екологічна діяльність суб'єкта господарювання, людство пройшло чотири етапи: у традиційному суспільстві не було потреби в обліку екологічних факторів у зв'язку з їх достатньою кількістю; у перехідному суспільстві, у зв'язку з використанням природних ресурсів як засобів і предметів праці, виникла потреба у їх обліку, актуалізувалася проблема оцінки природних ресурсів; у постіндустріальному суспільстві, коли гостро постали екологічні

питання, в європейських країнах почалася розробка основних положень обліку екологічної діяльності; в інформаційному суспільстві почалося формування системи бухгалтерського обліку, в якій передбачалося відображати екологічну діяльність суб'єктів господарювання.

На останньому етапі або ж в нинішніх умовах домінанта виживання провокує людство до впровадження заходів, які б сприяли раціональному, далекоглядному природокористуванню. У цьому ракурсі вихід з екологічної кризи багато науковців бачать у кардинальному наближенні економічних законів до сфери екології. Актуальним стає питання забезпечення механізму формування та використання екологічних показників на рівні держави. Стає зрозумілим, що це неможливо без побудови на рівні підприємств, які є основними забруднювачами навколишнього природного середовища та споживачами природних ресурсів, ефективної системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Як бачимо, розвиток економіки і стан екології тісно взаємопов'язані. Економічний розвиток суб'єктів господарювання викликає збільшення навантаження на довкілля: в умовах трансформації економіки, промислові та сільськогосподарські підприємства прагнуть задовольнити свої інтереси, нехтуючи законами природи. В цих умовах екологія набуває нового значення. Вона стала міждисциплінарною наукою, проблеми якої набули глобального характеру. Як наслідок, виникає таке нове поняття як “екологічна діяльність”, що поєднує в собі особливості економічної та екологічної наук і покликане вберегти нас від природних катастроф, спричинених антропогенною діяльністю.

Встановлено, що виокремлення бухгалтерського обліку екологічної діяльності відбувалося природним шляхом під дією поступового усвідомлення суспільством глобальної екологічної загрози. Підґрунтям для його розвитку є об'єктивні вимоги дійсності, а всі зміни в науці, зокрема і в бухгалтерському обліку, стануть способом збереження навколишнього природного середовища, а не його руйнування.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ ОХОРОНИ ТА СТІЬКОГО ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

2.1. Формування інформаційного забезпечення екологоорієнтованого управління земельними ресурсами

На сучасному етапі розвитку цивілізації першочерговою та надзвичайно гострою є проблема ресурсно-екологічної безпеки існування людства, вирішення якої полягає у радикальній перебудові взаємовідносин між людством і природою. Будь-яка країна, що стає на шлях науково-технічного прогресу та широкомасштабного впровадження його результатів, вже не може та не повинна ігнорувати такі об'єктивні фактори, як вичерпність багатьох природних ресурсів, вразливість навколишнього природного середовища, необхідність збереження екологічної стійкості та екологічної ємності.

Традиційно суспільство використовувало природні ресурси та в цілому природне середовище у своїх інтересах за мінімальних суспільних витрат, беручи найбільш легкодоступні елементи ресурсів з низьким використанням їх фізичної маси, несучи лише незначні витрати на природоохоронні заходи. Негативні наслідки такої діяльності поступово накопичувалися, що сприяло виникненню у сучасному світі недостатності багатьох природних ресурсів. В окремих регіонах визначено і, навіть, досягнуто межі, за якої середовище не може самостійно очищуватися та відтворюватися.

Екологічна інтеграція України до Європейського союзу повинна здійснюватися шляхом системного удосконалення та приведення у відповідність до європейської правової, нормативно-методичної та інституціональної бази екологічного управління та екологічної безпеки. Для цього необхідно налагодити систему бухгалтерського обліку та контролю за впливом антропогенної діяльності на навколишнє природне середовище. У першу чергу необхідно навчитися правильно обліковувати природно-ресурсний потенціал країни, як елемент національного багатства, ідентифікувати національну екологічну політику і привести її у відповідність до загальноєвропейської.

Значення бухгалтерського обліку природних ресурсів важко переоцінити. Адже територія України має унікальний комплекс фізико-географічних, ландшафтних, гідрологічних, структурно-геологічних та інших параметрів, що й сприяло формуванню значної кількості видів і обсягів природних ресурсів. Найбільш цінними серед природних ресурсів, за оцінками Ради з вивчення

продуктивних сил України, є земельні (72 %) та мінерально-сировинні (26 %). Значна кількість природних і рекреаційних ресурсів території України має найкращі економічні та екологічні параметри. В першу чергу до них можна віднести унікальний масив чорноземних ґрунтів (більше 20 % світових ресурсів), запаси високоякісного коксівного вугілля Донбасу, карпатську провінцію мінеральних вод (кілька десятків типів), а також родовища лікувальної ропи та мулу Причорноморського регіону¹. Все це можна зберегти та розвивати за умови їх охорони від забруднення та знищення.

Світова практика показала, що єдиним універсальним обмінним еквівалентом на шляху подолання економічної кризи є природні ресурси, а одним із значущих, практично відтворювальних ресурсів, є земля.

Українські землі – це 29,9% світових запасів чорнозему і майже 40% європейських². Зміна клімату, збільшеність чисельності людської популяції, виснаження мінеральних ресурсів Землі ставить український чорнозем головним ресурсом існування та розвитку.

Наша держава входить до переліку країн з найбільшими площами орних земель. Значення цього статусу складно перебільшити, враховуючи, що кількість сільськогосподарських земель в світі скорочується, ґрунти деградують, а дефіцит продовольства і ціни на нього зростають. Так, якщо загальна площа сільськогосподарських земель в світі складає 48,1 млн. км² (4810 млн. га), в тому числі орні землі – 1340 млн. га, 34 млн. га з них знаходиться в Україні. При цьому в світі практично не залишилося резервів для розширення сільськогосподарського виробництва, як правило, це або ділянки, які зайняті зараз лісами, або ґрунти, які вимагають значних вкладень для збільшення урожайності. Паралельно продовжується процес скорочення площ вже існуючих сільськогосподарських земель і зміна їх цільового призначення, землі, зокрема віддаються під промислове або транспортне будівництво. Ще 7 млн. га щорічно виводяться з обігу внаслідок ерозії, а ще 1,5 млн. га зникають з аграрної карти внаслідок заболочування та засолення³.

Сільськогосподарська освоєність земель в Україні перевищує екологічно обґрунтовані межі. Зростання народонаселення нашої планети зумовлює загальне збільшення та просторову диспропорцію антропогенного навантаження на земельні ресурси. Ці процеси є домінуючими у визначенні майбутньої взаємодії соціальних, політичних, економічних, екологічних, правових та інших факторів існування людського суспільства.

¹ Конвенція о биологическом разнообразии. URL: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm> (дата звернення 27.07.2015 р.).

² Бойко Н. Земельные отношения в Украине в рамках новой цивилизационной парадигмы. URL: www.lalak.org.ua (дата звернення 14.06.2017 р.).

³ Буг М. Китайцы готовы покупать. URL: <http://state.eizvestia.com/full/kitajcy-gotovy-pokupat> (дата звернення 14.06.2017 р.).

Реформування аграрного сектору і ринку землі, про який тривають дискусії протягом останнього десятиріччя, дозволять Україні стати повноцінною «житницею Європи», оскільки по кількості та якості сільськогосподарських угідь наша держава займає одне з перших місць в Європі. В той же час урожайність залишає бажати кращого – так в Польщі з гектару орних земель збирають врожай в два рази більше, ніж в Україні. В 2012 році наша країна могла б отримати на експорті зернових культур в Європу величезні грошові надходження (у зв'язку з найбільшою засухою за півстоліття в багатьох державах Євросоюзу). Але замість виділення додаткових коштів на розвиток аграрного сектору, фінансування було скорочено до рівня 2008 року⁴. Темпи розвитку стримують високі ціни на паливо, відсутність сучасної техніки, не вигідні умови кредитування, а також відсутність чіткої державної стратегії розвитку.

В геополітичному аспекті Україна, як і інші держави, які мають значні земельні ресурси, розглядається як пріоритетний об'єкт експансії. Зараз в Україні до 1 січня 2018 р. продовжено мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, який в майбутньому може бути знятий. На думку М. Бойка, торгівлю землею можна розглядати як символ неокolonіалізму, як ознаки відсутності політичної автономії і змін моделі товариства⁵. Головним інструментом сучасного колоніалізму є фінансовий спекулятивний капітал. Мейр Ротшильд, стверджував: “дайте мені управління грошима країни і мені все одно хто буде писати закони”. Цей тезис зараз реалізований у всіх країнах третього світу і СНД. Відбувається це шляхом надання фінансової та методологічної допомоги через світові фінансові структури МВФ, Всесвітнього банку. Грошова маса в країні визначається розміром кредиту МВФ. Тобто кредитні можливості банківської системи країни і відсоткова ставка, а також доступність кредитів для реального сектору економіки визначає не Нацбанк та уряд, а МВФ. Необхідно враховувати ще той факт, що 80% банківської системи України належить іноземному капіталу, який через офшори виводить прибуток за кордон. Ідеологічною основою управління грошовою системою зовні, є створення міфів, що ринок це вільна конкуренція, в результаті чого держава не має ні стратегії розвитку, ні інструментів впливу на базові процеси.

Одинадцять мільйонів гектарів українських земель зараз використовуються іноземними компаніями для вирощування ріпаку та соняшника, що суттєво виснажує ґрунти⁶. Крім того, американські інвестори пропонують

⁴ Жуков Д. Чем богаты – то и продаем: на чем зарабатывает Украина. URL: <http://novostiua.net /stati/11509-chem-bogaty-to-i-prodaem-na-chem-zarabatyvaet-ukraina.html> (дата звернення 14.06.2016 р.).

⁵ Бойко Н. Земельные отношения в Украине в рамках новой цивилизационной парадигмы. URL: www.lalak.org.ua (дата звернення 14.06.2016 р.).

⁶ В Украине иностранные компании уже используют 11 млн. га земли. URL: <http://www.bagnet.org/news/economics/190496> (дата звернення 20.05.2017 р.).

переорієнтувати сільське господарство України на вирощування генно модифікованих культур, що за їх розрахунками дозволить підвищити врожайність мінімум на 3-4% щорічно. Але враховуючи можливі наслідки від використання ГМ-продуктів в Україні, поки що не буде впроваджено технології по вирощуванню генно модифікованих культур⁷.

Китай, якому катастрофічно не вистачає сільськогосподарських земель, щоб прогодувати рекордну кількість свого населення, має наміри боротися з дефіцитом шляхом придбання земель в сусідніх країнах. В нашій країні ще не знято мораторій на продаж сільськогосподарських земель, а в Китаї вже створені два інвестиційні фонди для придбання українських земель на суму 10 млрд. дол. і 5 млрд. дол.⁸ Поки що існує заборона на продаж земель іноземним інвесторам, але в майбутньому, через нестабільний фінансовий стан держави, правила земельного ринку можуть бути лібералізовані, і з'явиться можливість у іноземних інвесторів, в тому числі і у Китаю, в тій або іншій формі отримати в користування наші землі.

Верховна Рада України вже зараз дозволила уряду залучити 3 млрд. дол. китайських інвестицій для розвитку вітчизняного сільського господарства. Зараз мова йде про будівництво заводів з виробництва техніки та засобів захисту рослин, а також про проекти з продажу продовольства. Але експерти впевнені, що Китай реалізує тактику «маленьких кроків», готуючись до масштабного виходу на український аграрний ринок. За таким сценарієм Китай діяв в Казахстані – спочатку невеликі інвестиції під сільськогосподарські проекти, а потім, коли сума інвестицій перевищила 20 млрд. дол., з'ясувалося, що Китай контролює в Казахстані до 70 % запасів надр нафти і газу, а також розпоряджається значними земельними ресурсами, які йому були передані в довгострокову оренду. Деякі спеціалісти, коментуючи ситуацію, відмічають ще один нюанс: китайці, коли приходять на ринок, присилають робітників для реалізації проектів, які перевозять в країну свої родини. В Угорщині почали реалізуватися інвестиційні програми співробітництва з Китаєм – через декілька років отримали двохсоттисячну китайську діаспору⁹. В Україні зараз ніхто не знає, скільки сотен тисяч китайців проживає. Але держава щодо забезпечення економічної безпеки повинна враховувати і демографічний фактор в інвестиційних проектах. В іншому випадку на українських землях будуть господарювати китайці, а різниця в релігії, культурі, традиціях призведе до виникнення конфліктів з нашим населенням. Тобто, передавши землю іноземним інвесторам, держава втрачає соціальні важелі управління територією країни.

⁷Жуков Д. Чем богаты – то и продаем: на чем зарабатывает Украина. URL: <http://novostiua.net /stat/11509-chem-bogaty-to-i-prodaem-na-chem-zarabatyvaet-ukraina.html> (дата звернення 14.06.2016 р.).

⁸ Бут М. Китайцы готовы покупать. URL: <http://state.eizvestia.com/full/ kitajcy-gotovy-pokupat> (дата звернення 14.06.2016 р.).

⁹Ивженко Т., Панфилова В. Китайская экспансия на украинские земли. URL: http://www.ng.ru/cis/2012-07-09/1_china.html (дата звернення 14.06.2017 р.).

Як вже зазначалося, іноземні суб'єкти господарювання поки що не можуть мати право власності на землі сільськогосподарського призначення в Україні. У випадку встановлення такої норми ситуація буде наступною: маючи фінансову перевагу, іноземні суб'єкти можуть скупити землі; зайняти монопольне становище щодо виробництва певних видів продукції, що негативно позначиться на цінах та становищі національних товаровиробників нашої країни.

Ситуація, що склалася, призводить до зростання проблем щодо забезпечення економічної безпеки нашої держави саме з позиції збереження такого національного багатства як земельні ресурси. Для подолання визначених проблем необхідно в першу чергу звернутися до теоретичного підґрунтя системи достовірного інформаційного забезпечення екологічно орієнтованого управління земельними ресурсами для відновлення та збереження їх природних властивостей в Україні.

В кінці ХХ ст. особливу увагу науковців привернуло те, що деякі об'єкти бухгалтерського обліку можуть забруднювати навколишнє природне середовище. У зв'язку з цим передбачено певну організацію бухгалтерського обліку для зазначених об'єктів. “Зв'язок бухгалтерського обліку з охороною середовища є результатом його історії (який є вартісним вимірником господарських явищ). Використання обліку як інформаційно-контрольної системи в галузі охорони навколишнього природного середовища може бути причиною пробудження екологічної свідомості суспільства на тлі деградації середовища, яка загрожує подальшій екзистенції людства. Але теж може бути результатом примушування людей, які здійснюють нагляд над функціонуванням всієї економіки та життя у певному регіоні, і мають право таке примушування – безпосереднє (адміністративне) або опосередковане (економічне) – застосовувати”¹⁰.

На саміті в Йоханнесбурзі у 2002 р. поставлено питання про те, що країнам у наступні роки необхідно досягти значного прогресу у трьох основних цілях:

– забезпечення обліку екологічних витрат у процесі прийняття рішень виробниками та споживачами, припиненню тенденцій з відношення до навколишнього природного середовища як з “безкоштовним товаром” та перекладанню цих витрат на інші верстви населення, інші країни та інші покоління;

– більш повного обліку соціальних та екологічних витрат в економічній діяльності, для того, щоб ціни відповідним чином відображали відносну недостачу та повну вартість ресурсів і сприяли запобіганню погіршення стану навколишнього природного середовища;

– використання, за можливістю, ринкових принципів у розробці економічних механізмів і політики, направлених на забезпечення стійкого розвитку¹¹.

¹⁰ Програма дійствий по дальнейшему усовершенствованию Повестки дня на XXI век. 11-е пленарное заседание ООН. 28 июня 1997 г. 41 с. С. 6.

¹¹ Повестка дня на XXI век. Йоханнесбургский саммит 2002 г. URL: <http://www.un.org/russian/conferens/wssd/agenda2/intro.htm> (дата звернення 15.06.2016 р.)

В Україні проблема охорони навколишнього природного середовища також постала дуже гостро та регулюється на законодавчому рівні. Так, ст. 50 Конституції України передбачено: “Кожен має право на безпечне для життя і здоров’я довкілля та на відшкодування завданої порушенням цього права шкоди”¹².

У посланні до Верховної Ради Президент України зазначав: “До пріоритетних напрямів підвищення екологічної безпеки належить формування збалансованої системи природокористування та екологізації технологій у промисловості, енергетиці, будівництві, сільському господарстві, на транспорті”¹³.

Об’єктом бухгалтерського обліку пропонуємо вважати природно-ресурсний потенціал, який згідно з Національною доповіддю України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі включає: земельні, водні, лісові ресурси; атмосферне повітря; надра і території видобутку корисних копалин; біологічне різноманіття¹⁴.

Згідно з концепцією стійкого розвитку найбільш очевидною межею подальшого зростання є земля. Кількість потенційно придатних для обробки земель на планеті варіюється від 2 до 4 млрд. га, залежно від того, які землі вважати придатними¹⁵. За оцінками Екологічної програми ООН, здійсненим у 1986 р., за попередні тисячу років люди перетворили біля 2 млн. га родючих земель в пустелі, на яких землеробство неможливе¹⁶. Це більше, ніж всі сучасні посівні площі разом. Швидкість, з якою втрачається гумус, постійно зростає. До промислової революції вона складала приблизно 25 млн. т за рік, останні декілька століть – приблизно 300 млн. т за рік, а починаючи з 50 рр. ХХ ст. – 760 млн. т за рік¹⁷. Втрата гумусу призводить не тільки до зниження родючості, але і до зростання концентрації вуглекислого газу в атмосфері.

За своєю територією Україна є найбільшою країною Європи, а за якісним складом ґрунтів і біопродуктивністю угідь – однією з найбагатших держав світу. Висока природна продуктивність визначає провідну роль земельного фонду як одного з найважливіших видів ресурсів розвитку та найціннішої частини національного багатства. Земельний фонд України складає 60,4 млн. га. Значна частка земельної площі (69,3 % або 41,8 млн. га) – це сільськогосподарські угіддя,

¹² Конституція України: Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. К.: Преса України, 1997. 80 с.

¹³ Послання президента України до Верховної Ради України. Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002-2011 роки. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0001100-02> (дата звернення 15.06.2016 р.)

¹⁴ Національна доповідь України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі/ URL: <http://www.ecoleague.net/5623003-167-1284.html>. (дата звернення 07.06.2016 р.)

¹⁵ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя [пер. с англ.]. М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. 342 с. С. 86.

¹⁶ United Nations Environment Program, “Farming Systems Principles for Improved Foot Production and the Control of Soil Degradation in the Arid, Semi-Arid, and Humid Tropics”. International Crops Research Institute for the Semi-Arid Tropics. Hyderabad, India, 1986.

¹⁷ Rosanov B.G., Targulian V., Orlov The Earth as Transformed by Human Action: Global and Regional Changes in the Biosphere Over the Past 30 Year. Ed. By Turner B.L. Cambridge: Cambridge University Press, 1900. S. 62-68.

у структурі яких 78 % (32,5 млн. га) припадає на ріллю¹⁸. 56 % території України розорано, що є значним показником. Для порівняння у США цей показник складає 27 %, у Франції – 42%, у ФРН – 33%¹⁹.

До найважливіших критеріїв оцінки якості ґрунту належить вміст гумусу. Дослідженнями ґрунтового шару, проведеними у 1981 р., встановлено, що середній вміст гумусу в ріллі становив 3,2 % (124,8 т на 1 га). Водночас дослідження показали, що майже в усіх регіонах країни останнім часом спостерігається тенденція до зниження вмісту гумусу в ґрунтовому шарі. Земельний фонд України характеризується високими біопродуктивними властивостями. За оцінками вчених, при оптимальній структурі землекористування, відповідному рівні землеробства, держава здатна прогодувати 300-320 млн. людей²⁰.

Конституція України визначила землю (ст. 13) основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави²¹. Процеси, які змінюють існуючий в Україні земельний лад в аграрній сфері, за змістом є реформаторськими та здійснюються за трьома основними напрямками – реформування власності, рівноправний розвиток форм господарювання на землі, підвищення рівня ефективності землекористування. Всі ці напрями впродовж 1992-2002 рр. активно розвивалися. Оновлений відповідно до норм Конституції України Земельний кодекс²², дає можливість повністю включити землю, як один із головних факторів виробництва, в економічний обіг. Це ставить нові завдання перед бухгалтерським обліком.

За часів Радянського Союзу власність на землю належала державі, підприємства тільки користувалися та розпоряджалися нею. Тому суб'єкти господарювання не мали права відображати в обліку земельні ресурси.

З набуттям Україною незалежності змінилися і відносини у сфері власності на землю. У власності держави на сьогодні залишилось 49,7 % земельного фонду України. В основному це несільськогосподарські землі. За період 1992-2002 рр. відбулися суттєві зміни у власності на сільськогосподарські угіддя. У державній власності станом на 01.01.2002 р. залишалось лише 28,9 % сільськогосподарських угідь країни. На сьогодні первинна приватизація сільськогосподарських угідь в Україні в основному завершена – недержавним сільськогосподарським підприємствам передано у власність і розпайовано між їх членами 30 млн. га

¹⁸ Конвенція о биологическом разнообразии. URL: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm> (дата звернення 27.07.2015 р.).

¹⁹ Філософія: [навч. посіб.] [Л.В. Губерський, І.Ф. Надольний, В.П. Андрущенко та ін.]; за ред. І.Ф. Надольного. [3-тє вид., стер.]. – К.: Вікар, 2002. 516 с. С. 308.

²⁰ Конвенція о биологическом разнообразии. URL: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm> (дата звернення 27.07.2015 р.).

²¹ Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. К.: Преса України, 1997. 80 с.

²² Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: www.kmu.gov.ua (дата звернення 17.07.2017 р.)

земельних угідь. Їх вартість становить близько 260 млрд. грн.²³. Таким чином, в Україні практично створено новий, ринковий земельний лад, що базується на приватній формі власності на землю, ринкових формах господарських структур, платності землекористування, можливостях ринкового обігу земель різного цільового призначення. Отже, для задоволення потреб власників в інформації про земельні ресурси, їх якість і здатність приносити дохід, необхідно організувати бухгалтерський облік землі.

Згідно з МСФЗ 41 “Сільське господарство”, дія стандарту не поширюється на “землю, на якій з біологічними активами відбуваються процеси трансформації”²⁴. Аналогічне положення перенесено у П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Тобто зі складу біологічних активів виключено земельні угіддя, що не відповідає дійсності відповідно до положень фізичної економії, еколого-економічної парадигми і концепції стійкого розвитку. В П(С)БО необхідно передбачити методику обліку земельних ресурсів.

Зі змінами, що відбуваються в економіці України, виділилися нові об’єкти, що повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку. До них належить природно-ресурсний потенціал України, який необхідно правильно обліковувати. Адже він є одним з елементів національного багатства. Цьому сприятиме нормативне регулювання бухгалтерського обліку та контролю природно-ресурсного потенціалу, яке до цього часу в Україні не розроблено.

Нормативним актом з регулювання бухгалтерського обліку повинно стати положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Більшість П(С)БО виключають сільське господарство, а, відповідно, і природні ресурси зі своєї сфери застосування у зв’язку зі специфічністю галузі та зазначених ресурсів. У міжнародній практиці облік природних ресурсів так само не регулюється.

На сьогодні в Україні діє П(С)БО 30 “Біологічні активи”²⁵, який є виключно галузевим. Вважаємо, що П(С)БО повинно відповідати вимогам еколого-економічної парадигми обліку XXI ст. Ця парадигма повинна ґрунтуватися на засадах фізичної економії, за положеннями якої “тільки землеробство насправді є виробництвом, ...є єдиним джерелом додаткового (“чистого”) продукту”²⁶. “Розглядаючи фізичну економію як сегмент точного знання, що ґрунтується на неспростовних емпіричних узагальненнях господарської реальності, пріоритетним її напрямом є:

²³Конвенція о биологическом разнообразии. URL: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm> (дата звернення 27.07.2015 р.)

²⁴ Основы функционирования экономической системы: Проблемные лекции по политической экономии: [учеб. пособие для экон. спец. вузов] [М.С. Атлас, А.Г. Грязнова, Т.В. Чечелева и др.]; Редкол. М.С. Атлас и др. М.: Высш. шк., 1991. 231 с.

²⁵ П(С)БО 30 “Біологічні активи” від 18.11.2005 р. № 790 URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu30> (дата звернення 29.05.2015 р.)

²⁶ Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.3 / [Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. К: Видавничий центр “Академія”, 2002. 952 с.

1) фізикалізація економічних знань, яка має відбуватися кількома напрямками, найважливішими з яких є:

а) розгортання і поглиблення досліджень з метою відкриття природних законів в економічному бутті для обґрунтування нових концепцій, побудови адекватних показників, процедур їх відстеження й аналізу та ін.;

б) запровадження новітньої методології вимірювання економічних процесів на основі енергетичних критеріїв;

2) екологізація економічних знань, що ґрунтується на викладених засадах і впливає на них”²⁷.

Оскільки ні класична політекономія, ні сучасний економікс, ні їх модифікації не дають належних відповідей на питання щодо збереження економічного та екологічного потенціалу сільського господарства, обліковий аспект їх має уособлювати національне П(С)БО.

2.2. Оцінка сільськогосподарських земель як передумова ефективного екологоорієнтовного управління ними

Для створення достовірного інформаційного забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання земельних ресурсів для можливості відновлення та збереження їх природних властивостей в Україні, в першу чергу необхідно здійснювати їх достовірну економічну оцінку.

Земельні ресурси є одними з найважливіших для людини природними ресурсами. Вони є обмеженими ресурсами, обмеженими територіально та у правах власності на них. Саме тому, охорона ґрунтів, раціональне їх використання, відтворення та збереження їх родючості потребує ретельного вивчення, яке повинно базуватися на якісній інформації з системи бухгалтерського обліку. Для відображення в бухгалтерському обліку об’єкти повинні мати вартісну оцінку. Оцінка земельних ресурсів є одним із складних, дискусійних питань вже протягом тривалого періоду.

Необхідність економічної оцінки землі зумовлена її економічними функціями як одного з видів природних ресурсів. Серед них найочевиднішими є ті, що забезпечують потреби виробництва, їх можна об’єднати у три основні групи:

– задоволення потреб у ресурсах: матеріальних, енергетичних, інформаційних, комунікаційних, редуційних;

– формування умов для відтворення фізіологічних можливостей людини як трудового ресурсу;

²⁷ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / [Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. 952 с.

–формування умов для відтворення особистісних можливостей людини як трудового ресурсу.

Таким чином, перша група економічних функцій пов'язана з екологічними функціями природи. Друга і третя підгрупи пов'язані з фізіологічними і соціальними потребами людини і, отже, з відповідними функціями природи. Саме така залежність формує взаємозв'язок між фізіологічними, соціальними й екологічними функціями природи – з одного боку, і економічними функціями – з іншого²⁸.

Питання оцінки землі потребують нового етапу в дослідженнях через такі причини:

–в умовах ринкової економіки земельні ресурси набувають статусу товару; купівля-продаж землі вимагає достовірної її 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.

Оцінці природних ресурсів у своїх працях приділяли увагу В.А. Борисова, О.В. Врублевська, Л.М. Горбач, Ю.Ф. Дегтяренко, С.І. Дорогунцов, О. Євтух, М.Г. Лихогруд, Ю.М. Манцевич, Л.Г. Мельник, П.П. Пастушенко, Н.М. Пінчук, М.А. Хвесик, Ю.М. Хвесик та інші. Але додаткового дослідження потребує систематизація методик визначення вартості земельних ресурсів і визначення найбільш прийняттого способу для застосування в системі бухгалтерського обліку з урахуванням вимог користувачів мікро- та макрорівнів.

Методологічною основою економічної оцінки земель є вчення про землю як головного засобу виробництва в сільському господарстві. Земельні ресурси є специфічними елементами товарно-грошових відносин. Вони є носіями властивостей товару, але є особливості, які істотно відрізняють їх від інших елементів економічної системи і суттєво обмежують дію традиційних економічних властивостей.

Способи грошових оцінок природних ресурсів тривалий час базувалися на недостатньо обґрунтованих теоретичних розробках. Природні ресурси найчастіше розглядалися окремо від проблем оцінки елементів національного багатства та їх відтворення. Саме відсутність єдиних методичних підходів щодо оцінки природних ресурсів не дозволяє їх обліковувати і відображати у складі національного багатства країни.

Сутність оцінки об'єкта природокористування полягає у визначенні його цінності як джерела природних умов життєзабезпечення людини, корисних

²⁸ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: [підручник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. Суми: ВТД "Університетська книга", 2005. 756 с.

копалин і сировини, засобів виробництва, просторового базису його розміщення, комплексу природних факторів, що обумовлюють формування і розвиток рослинного і тваринного світу з метою оптимального використання у діяльності суб'єкта господарювання.

В ринковій економіці спосіб оцінки природних ресурсів формується з урахуванням двох точок зору:

– виробника, який визначає вартість з огляду на витрати на виробництво певного об'єкта – витратний підхід. Витратний підхід базується на обліку понесених суспільством витрат на господарське освоєння природних ресурсів. Отримані у результаті застосування даного підходу економічні оцінки природних ресурсів враховують суспільно необхідні витрати праці на відтворення кількісних та якісних параметрів природних благ, а також їх підготовку до залучення в господарську діяльність;

– споживача, який визначає ціну, яку можна заплатити за використання властивостей певного об'єкта – результатний підхід. Результатна оцінка природного ресурсу може визначатися двома способами: або за величиною ефекту (доходу), одержуваного від використання в економіці одиниці даного блага, або за витратами, необхідними для заміщення функцій, які виконують певні природні блага за рахунок застосування інших видів капіталу (рис. 2.1).

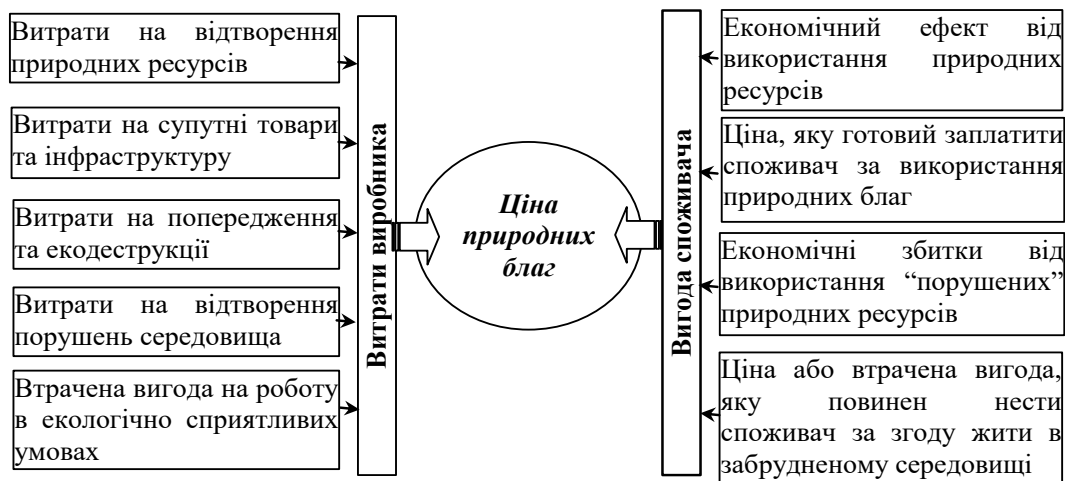


Рис. 2.1. Формування ціни на природні блага (за матеріалами²⁹)

Мінімальний рівень ціни продавця визначається витратами, пов'язаними з відтворенням кількісних і якісних характеристик природного фактора, або витратами, необхідними для створення умов, достатніх для задоволення потреб у даних природних благах. Крім того, ціна пропозиції залежить і від інших факторів: психології продавця, його ринкової стратегії, цін конкурентів,

²⁹ Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник]. [2-ге вид., випр. і доп.]. Суми: ВТД "Універсальна книга", 2003. 348 с.

можливостей продавця одержати фінансові чи негрошові пільги або різні форми підтримки (субсидії, податкові пільги, сприяння організації діяльності тощо).

Ціна покупця, як правило, набагато більше зазнає впливу суб'єктивних факторів порівняно з ціною продавця. Це пояснюється тим, що ціна базується на суб'єктивній оцінці покупцем вигід, які він може отримати у випадку придбання товару.

Мінімальний рівень ціни продавця визначається витратами відтворення природних благ. Максимальний рівень ціни покупця обумовлений вигодою від їх використання.

Значний вплив попиту на ціну природних ресурсів, як специфічного товару, має форму і ступінь мотивації потреби в даних природних благах. Саме вони визначають еластичність попиту і, відповідно, впливають на його ціну.

Природні ресурси не є продуктом процесу праці, а, отже, не мають вартості. Тому оцінка природних ресурсів повинна складатися з оцінки їх споживчих властивостей та оцінки корисності їх властивостей.

Ціна землі на ринку залежить від попиту на неї. Але до появи на ринку засобів виробництва вона має вихідну “стартову” економічну оцінку, яка формується у земельному кадастрі (зведення даних про землю)³⁰.

Земля не є продуктом процесу праці, а, отже, не має вартості. Тому оцінка землі передбачає: оцінку споживчих властивостей землі, оцінку корисності її властивостей. Для цього існує декілька методик. Показники відносної врожайності забезпечують диференційний земельний дохід, величина якого залежить не тільки від рівня родючості, створеного природою, але й від додаткових вкладень капіталу і праці для покращення властивостей землі. Але, продаючи земельну ділянку, її власник продає не ґрунт як такий, а право на отримання з нього щорічно доходу (ренти). Тому він розраховує отримати за землю таку суму, яка, при розміщенні в банку, принесе йому дохід у вигляді відсотку, рівного ренті (формула 2.1).

$$\text{Ціна землі} = \frac{\text{Розмір ренти}}{\text{Величина позичкового капіталу}} \times 100\%. \quad (2.1)$$

Вартість сільськогосподарських земель зазвичай виражається у вигляді помноженої на певну кількість раз поточної грошової орендної плати або, іншими словами, у вигляді “придбання на декілька років” цієї ренти.

Капіталізована вартість будь-якої земельної ділянки – це статистична “дисконтована” вартість усіх чистих доходів, які вона може принести з поправкою, з одного боку, на всі побічні утримання, включаючи сюди і утримання за збір

³⁰ Экономическая теория: [учебник для вузов] / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. С-Пб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. “Питер Паблицинг”, 1997. 480 с.

ренти, а з іншого – на її корисні копалини, потенційні можливості для створення на ній будь-якого виду підприємств, а також матеріальні, соціальні та естетичні переваги у забезпеченні людям можливості для існування. За інших однакових умов вартість землі тим вища, чим більш значущими є види задоволення, а також чим більші шанси на те, що вони, і земельний дохід, що постачається землею, збільшаться. Кількість років, на яку здійснюється придбання, як і оренда, може зрости також внаслідок очікуваного зниження майбутньої нормальної відсоткової ставки або купівельної спроможності грошей. Також можуть діяти й інші фактори: неврожайні пусті землі можуть різко набути великої цінності внаслідок того, що там будуть знайдені цінні корисні копалини або біля них буде створено індустріальний центр. Для таких випадків А. Маршал ввів поняття “суспільної вартості” (public value) землі³¹.

Річну вартість землі, яка визначається її місцезнаходженням в районах з найбільш сприятливим кліматом і кращими природними умовами, називають “первинною вартістю”, яка безпосередньо пов’язана з рентою³².

Отже, земельні ресурси, виходячи з їх функцій, підлягають економічній оцінці. Це питання цікавило людство з початку формування економічного мислення.

В економічній літературі виділяють такі види оцінки природних ресурсів:

– екологічна (предметом є комплекс природних факторів, що зумовлюють 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)³³.

Такий поділ видів оцінки природних ресурсів здійснено умовно з огляду на мету суб’єкта, який її здійснює або використовує.

Аналіз сучасних напрацювань щодо економічної оцінки природних ресурсів показав, що існує декілька підходів до її визначення: витратний, результатний, затратно-ресурсний, відтворювальний, монопольно-відомчий, змішаний, рентний, ринковий, затратно-збитковий, що базується на методах пошуку замітника для природного ресурсу, та інші.

³¹ Экономическая теория: [учебник для вузов] / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. – С-Пб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. “Питер Паблишинг”, 1997. 480 с.

³² Экономическая теория: [учебник для вузов] / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. – С-Пб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. “Питер Паблишинг”, 1997. 480 с. С. 224.

³³ Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П. Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища. К.: Кондор, 2006. 426 с.

Зазначені підходи широко описані та прокоментовані вченими-економістами. Вони мають позитивні моменти та дискусійні питання і можуть бути використані у різних випадках залежно від мети оцінки.

Всі зазначені підходи до економічної оцінки природних ресурсів належать до поелементної оцінки природних ресурсів, тобто, одиниці або окремого джерела природного ресурсу. Такі оцінки, в основному, виражають умови освоєння природного ресурсу з точки зору безпосереднього користувача – окремої господарської одиниці.

Варіативність способів оцінки природних ресурсів зумовлює непорівнянність даних на макрорівні та неможливості визначення вартості природно-ресурсного потенціалу країни як одного з елементів національного багатства. Тому виникає потреба у розробці комплексного (інтегрального) показника для оцінки природно-ресурсного потенціалу.

З метою ведення бухгалтерського обліку природних ресурсів в якості комплексної пропонуємо застосовувати оцінку, яка б врахувала екологічний стан об'єкта (придатність природних ресурсів до безпечного їх використання людиною та забезпечення безпечного середовища проживання теперішнього і майбутнього поколінь), його соціальну спрямованість (здатність природних ресурсів задовольнити соціальні потреби теперішнього і майбутніх поколінь) та економічну корисність (здатність приносити економічні вигоди). Така еколого-соціально-економічна оцінка природно-ресурсного потенціалу повинна сприяти пізнанню природи та суспільства як єдиного цілого для забезпечення об'єктивного комплексного управління природними ресурсами та усіма процесами, що в них відбуваються.

З набуттям Україною незалежності оцінка землі почала все частіше виходити на перший план навіть у законодавстві. У зв'язку з цим перед економістами постають такі питання:

- необхідність оцінки природних факторів;
- місце оцінки природних ресурсів у системі товарно-грошових відносин;
- співвідношення економічних оцінок та економічних інструментів сфери природокористування;
- можливість визначення грошової оцінки природних факторів;
- різні економічні оцінки однакових природних ресурсів;
- схожість і відмінність природних ресурсів та інших елементів системи товарно-грошових відносин;
- здатність економічної оцінки враховувати всі функції природних ресурсів.

Чинним законодавством України³⁴ передбачено, що залежно від мети і методів проведення оцінка земель поділяється на такі види (див. рис. 2.2).

³⁴ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: www.kmu.gov.ua (дата звернення 13.01.2017 р.)

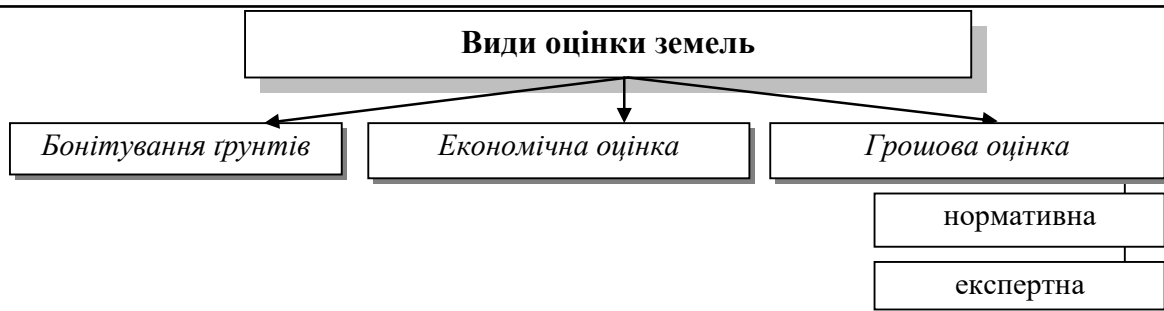


Рис. 2.2. Види оцінки земель залежно від мети і методів здійснення

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 природно-кліматичних 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, успадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законодавством, орендної 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.

Відповідно до ст. 19 Закону України “Про оцінку земель”³⁵ відображення вартості земельних ділянок і права користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі експертної грошової оцінки земельних ділянок і прав на них.

Експертна оцінка земельних ділянок та прав на них проводиться з метою визначення вартості об'єкта оцінки. Вона є одним із різновидів грошової оцінки

³⁵ Закону України “Про оцінку земель” від 11.12.2003 р. № 1378-IV URL: <http://www.kmu.gov.ua> (дата звернення 17.07.2016 р.)

земель і застосовується при встановленні вірогідної ціни купівлі (продажу) окремих земельних ділянок незалежно від типу їх використання та категорії ґрунтів. Експертна грошова оцінка передбачає визначення ринкової (імовірної ціни продажу на ринку) або іншого виду вартості об'єкта оцінки (заставна, страхова, для бухгалтерського обліку тощо), за яку він може бути проданий (придбаний) або іншим чином відчужений на дату оцінки відповідно до умов угоди. Оскільки реальний ринок землі ще не сформувався та об'єктивно неможливо забезпечити конкурентоспроможність продажу та інші ринкові умови, то й ціни на земельні ділянки, які визначаються в процесі експертної оцінки, не можуть у повному обсязі відповідати загальноприйнятій концепції ринкової вартості. Тому їх часто називають “умовно ринкові”, “ринкова вартість з урахуванням обмежень економічного і цивільно-правового характеру”³⁶.

Методичні підходи, які застосовуються при експертній оцінці є розвитком основних напрямів нормативної грошової оцінки. Якщо нормативна грошова оцінка в першу чергу оперує з рентними доходами від земельної ділянки, включаючи групу коефіцієнтів, які відображають вплив на вартість ділянки групи найважливіших рентоформуєчих факторів, то експертна грошова оцінка розглядає можливість найефективнішого комерційного використання конкретної земельної ділянки. В основі нормативної грошової оцінки земельних ділянок закладені неринкові механізми формування вартості. Ця оцінка є перехідним варіантом бази для оподаткування земельної власності. Експертна грошова оцінка, розроблена для умов української економіки, містить інструментарій, що включає декілька методів оцінки земельних ділянок, заснованих на комбінації різних підходів до оцінки майна. Порівняльні характеристики нормативної та експертної оцінки земель наведені на рис. 2.3.

Як визначає М.Г. Ступень³⁷, на відміну від нормативної грошової оцінки, в межах експертної оцінки земельні ділянки розглядаються, передусім, як основна складова нерухомості – житлової, виробничої, комерційної, – ринки яких в достатній мірі сформувались в багатьох регіонах України. Це дозволяє при визначенні вартості землі максимально врахувати ринкові чинники. Крім того, оцінка внеску землі в загальну прибутковість об'єкта нерухомості забезпечує визначення поточної вартості реального, а не потенційного рентного доходу, в якому акумулюються індивідуальні властивості земельної ділянки та локалізованої в її межах діяльності і економічна ситуація, що склалася в населеному пункті та в країні загалом на момент оцінки.

³⁶ Федонін О.С., Репіна І.М., Олексюк О.І. Потенціал підприємства: формування та оцінка: Навч.- метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2005. 261 с. С. 116.

³⁷ Теоретичні основи державного земельного кадастру: Навч. посібник / М.Г. Ступень, Р.Й. Гулько, О.Я. Микула та ін.; За заг. ред. М.Г. Ступеня. – 2-ге видання, стереотипне. – Львів: «Новий Світ-2000», 2006. 336с.



Рис. 2.3. Порівняльні характеристики нормативної та експертної оцінки земель

Вартість земельної ділянки визначається її специфічною корисністю, унікальністю, довговічністю, місцем розташування, а також кількістю ринкових пропозицій. При цьому слід зазначити, що алгоритм визначення вартості землі тісно переплітається з юридичними процедурами, які формують, визначають, регламентують та обслуговують відносини власності на неї.

Правове регулювання експертної грошової оцінки земель здійснюється відповідно до Земельного кодексу України³⁸, Закону України “Про оцінку земель” від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV³⁹; Закону України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12 липня 2001 р. № 2658-III⁴⁰; постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Національного стандарту № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”” від 10 вересня 2003 р. № 1440⁴¹; постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Національного стандарту № 2 “Оцінка нерухомого майна”” від 28 жовтня 2004 р. № 1442⁴²; Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. № 1531⁴³; Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженому наказом Державного комітету України по земельних ресурсах України 09.01.2003 р. № 2⁴⁴; Методичних рекомендацій з експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджених наказом Державного комітету України по земельних ресурсах від 12 листопада 1998 р. № 118⁴⁵.

Слід звернути увагу на те, що Земельний кодекс України є непослідовним щодо визначення поняття грошової експертної оцінки земельної ділянки. Так, відповідно до п. 8 ст. 128 Земельного кодексу⁴⁶, вартість земельної ділянки визначається на підставі її грошової та експертної оцінки, яка проводиться за методикою, визначеною Кабінетом Міністрів України. Отже, в ст. 128 Земельного кодексу розрізняється грошова та експертна оцінка як два самостійні види оцінки земельних

³⁸ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: www.kmu.gov.ua (дата звернення 17.07.2017 р.)

³⁹ Закон України “Про оцінку земель”: за станом на 11 грудня 2003 р. № 1378-IV/ URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴⁰ Закон України “Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні”: за станом на 12 липня 2001 р. № 2658-III URL: http://realty.inkharkov.com/laws_129.html (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴¹ Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»»: за станом на 10 вересня 2003 р. № 1440 URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴² Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна»»: за станом на 28 жовтня 2004 р. № 1442: http://www.uvecon.in.ua/?mod=content&page=nb_8&lang=uk (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴³ Постанова Кабінету Міністрів України „Про експертну грошову оцінку земельних ділянок”: за станом на 11 жовтня 2002 року № 1531 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-p> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴⁴ Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах “Про затвердження Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок”: за станом на 09 січня 2003 р. № 2 URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0396-03> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴⁵ Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах “Про затвердження Методичних рекомендацій з експертної грошової оцінки земельних ділянок”: за станом на 12 листопада 1998 р. № 118 URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0118219-98> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴⁶ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: www.kmu.gov.ua (дата звернення 17.07.2017 р.)

ділянок. Разом з тим, у ст. 201 Кодексу зазначено, що експертна оцінка земельних ділянок – це підвид грошової оцінки, і що експертна грошова оцінка використовується при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок згідно з методикою, яка затверджується Кабінетом Міністрів України. Таким чином, у ст. 128 Земельного кодексу некоректно поділено на окремі види грошову та експертну оцінки. Адже будь-яка експертна оцінка земельної ділянки разом з тим є й грошовою оцінкою, про що фактично і зазначено у ст. 201 Земельного кодексу.

Головною метою проведення експертної земельної оцінки є визначення справедливої ринкової вартості землі. Для її достовірного визначення необхідно встановити ті фактори, які впливають на її формування. На підставі аналізу нормативно-законодавчої бази, існуючих методичних підходів, а також сьогоденних умов господарювання, можна виділити та згрупувати такі фактори: 1) цільове призначення та функціональне використання земельної ділянки; 2) правовий режим земельної ділянки; 3) умови продажу (вільний продаж, вимушений продаж); 4) дата продажу (різниця в часі між операціями з продажу, пов'язана зі зміною ринкових умов); 5) місцезнаходження (відмінності у розташуванні земельних ділянок в різних природно-кліматичних зонах, населених пунктах різної категорії та у межах населених пунктів у різних місто-планувальних і економіко-планувальних зонах згідно з містобудівною документацією); 6) фізичні характеристики (розмір і конфігурація земельної ділянки та її інженерно-геологічні параметри: ухил поверхні, стан ґрунтів, режим ґрунтових вод та паводків, заболоченість, прояви небезпечних геологічних процесів, рівень інженерної підготовки, характер та стан об'єктів нерухомого майна); 7) використання прилеглої території (функціональне використання прилеглих земельних ділянок, щільність населення, рівень інженерно-транспортної інфраструктури, стан довкілля); 8) кон'юнктура ринку землі та нерухомості, прогнозування його еволюції та аналіз інвестиційної політики.

Крім того, привабливість земель, їхня кількість і обмеженість формують справедливу вартість через такі фактори, як: попит, пропозиція, корисність об'єктів, відчуженість об'єктів, а також потенційні варіанти використання. Дійсно ринкова вартість залежить від потенційних варіантів використання, а не лише тільки від поточного варіанта землекористування. Цей фактор найбільш наглядний у випадку неосвоєної земельної ділянки, вартість якої буде визначатися потенційними можливостями її використання. Чим більші доходи може принести використання цієї землі, тим вищими будуть попит і ринкова вартість. Тому закономірно, що неосвоєна земля в межах міста завжди має більшу ціну, ніж аналогічна ділянка в сільській місцевості.

Як фактор і умова виробництва, земля має ряд особливостей, які впливають на специфіку її грошової оцінки. Перш за все вона не є результатом людської

праці, просторово обмежена, має постійне місцезнаходження, не заміщується іншими засобами виробництва, має фізичну довговічність і при правильному використанні не зношується, забезпечує стабільну прибутковість і менший комерційний ризик порівняно з альтернативними варіантами капітальних вкладень. Практично в усіх сферах економічної діяльності земля виступає в якості просторового базису і нерозривно пов'язана з об'єктами, які на ній розташовані: будівлями, спорудами, шляхами, передавальними пристроями та іншими матеріальними елементами, які відповідно до нормативних документів прийнято називати поліпшеннями.

Відповідно до ст. 5 Закону України “Про оцінку земель”⁴⁷ експертна грошова оцінка земельних ділянок використовується при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок та прав на них, крім випадків, визначених законодавством України. На підставі аналізу нормативно-законодавчих актів, діючої юридичної та облікової практики підприємств, установ, організацій було згруповано випадки, коли проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок є обов'язковим:

1) відчуження та страхування земельних ділянок, що належать до державної або комунальної власності. Так, відповідно до ч. 8 ст. 128 Земельного кодексу⁴⁸ України ціна земельної ділянки державної чи комунальної форми власності визначається за експертною грошовою оцінкою. Слід зазначити, що Закон України “Про оцінку земель”⁴⁹ прямо не передбачає, але експертна грошова оцінка земельної ділянки також обов'язково проводиться при укладенні договорів купівлі-продажу земельних ділянок і приватної форми власності. При цьому ціна договору може не відповідати визначеній експертній грошовій оцінці, але сума податків, що підлягають до сплати, вираховується, виходячи з ціни договору, проте, не менше експертної грошової оцінки;

2) застави земельної ділянки. Для передачі земельної ділянки в заставу також необхідно провести її експертну грошову оцінку. З проведеної оцінки визначиться і сума державного мита, яка сплачується при посвідченні договору застави;

3) визначення інвестиційного внеску в реалізацію інвестиційного проекту на земельні поліпшення. Тут слід розглядати випадки, коли земельні ділянки виступають внеском до інвестиційного проекту згідно з Законом України “Про інвестиційну діяльність”⁵⁰. Якщо цим інвестиційним проектом будуть земельні

⁴⁷ Закон України “Про оцінку земель”: за станом на 11 грудня 2003 р. № 1378-IV/ URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴⁸ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: www.kmu.gov.ua (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁴⁹ Закон України “Про оцінку земель”: за станом на 11 грудня 2003 р. № 1378-IV/ URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁵⁰ Закон України “Про інвестиційну діяльність”: за станом на 18 вересня 1991 р. № 1560-XII [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1560-12> (дата звернення 17.07.2017 р.)

поліпшення, то для визначення вартості внеску, яким буде земельна ділянка, необхідно проводити її експертну грошову оцінку;

4) визначення вартості об'єктів земельної власності, що передаються до статутного капіталу господарських товариств та спільних підприємств. У цьому випадку для визначення вартості внеску, яким буде земельна ділянка, проводиться експертна грошова оцінка;

5) формування ціни продажу земельної ділянки, що приватизується разом з об'єктами нерухомості, включаючи об'єкти незавершеного будівництва та законсервовані об'єкти, які приватизовані або приватизуються (підлягають приватизації) відповідно до чинного законодавства;

6) формування стартової ціни земельних ділянок у разі проведення приватизації на конкурентних засадах;

7) при передачі права власності або користування земельною ділянкою при укладенні відповідних цивільно-правових угод з земельними ділянками;

8) для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, особистого селянського господарства, що проводиться у зв'язку з викупом цих земельних ділянок для суспільних потреб чи їх примусовим відчуженням з мотивів суспільної необхідності;

9) формування ціни купівлі (продажу) або обміну об'єкта земельної власності на вторинному ринку;

10) визначення вартості земельних ділянок при реорганізації, банкрутстві або ліквідації господарського товариства (підприємства) з державною часткою чи часткою комунального майна, яке є власником земельної ділянки;

11) виділення або визначення частки держави чи територіальної громади у складі земельних ділянок, що перебувають у спільній власності;

12) відображення вартості земельних ділянок та права користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку (визначення вартості землі або ставки орендної плати за використання ділянки, внесенні до статутного капіталу, переоцінки, безоплатного отримання основних засобів, якими є земля, визначенні справедливої вартості при товарообмінних операціях з подібними та неподібними активами, визначенні чистої вартості реалізації відповідно до П(С)БО 7⁵¹, при об'єднанні підприємств). Крім того, для переведення бухгалтерської звітності на міжнародні стандарти обліку;

13) визначення збитків власникам або землекористувачам у випадках нанесення шкоди;

14) для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень при операціях купівлі-продажу земельних ділянок;

⁵¹ Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"" за станом на 27 квітня 2000 р. № 92 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 17.07.2017 р.)

15) у всіх інших випадках грошова оцінка земельних ділянок може проводитися за згодою сторін. Підставами для проведення експертної грошової оцінки земельної ділянки є договір, який укладається зацікавленими особами, а також рішення суду.

Процедура здійснення експертної оцінки – це впорядкований процес, який передбачає формулювання задачі, обґрунтування методики, інформаційної бази та визначення, враховуючи вказані складові, реальної вартості ділянки. Серед названих найважливішими складовими є визначення інформаційної бази та вибір доцільних методичних підходів оцінки.

Основні правила здійснення експертної грошової оцінки земельних ділянок законодавчо сформовані в Законі України “Про оцінку земель”⁵², Методиці експертної грошової оцінки земельних ділянок⁵³ та в Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок⁵⁴. Відповідно до цих документів експертна грошова оцінка земельної ділянки визначається за допомогою одного з деяких методичних підходів або їх поєднання. Вибір та обґрунтування методичних підходів здійснюються від положення земельних ділянок за вибраними варіантами використання на ринку, а саме:

– для оцінки земельних ділянок, найбільш ефективно використання яких полягає в одержанні доходу від їх продажу, застосовується підхід, який базується на співставленні цін продажу подібних об’єктів. При цьому може застосовуватися метод попарного співставлення або статистичного аналізу ринку. Відповідно до цих методів вартість об’єктів оцінки визначається на рівні цін раніше проданих подібних об’єктів з врахуванням відмінностей в характері угод та властивостях земельних ділянок, які впливають на їх вартість;

– для оцінки земельних ділянок, найбільш ефективним використанням яких можна вважати одержання доходу від надання їх в оренду або використання іншим чином, застосовується підхід, який базується на капіталізації рентного або чистого операційного доходу. При використанні методичного підходу, що ґрунтується на капіталізації чистого операційного або рентного доходу, слід застосовувати інвестиційний метод або метод капіталізації земельної ренти (метод зисків). Інвестиційний метод передбачає визначення вартості землі як капіталізованого чистого операційного доходу від надання земельної ділянки в оренду. Метод капіталізації земельної ренти передбачає капіталізацію доходів від використання земельної ділянки (відмінного від оренди) власником або

⁵² Закон України “Про оцінку земель”: за станом на 11 грудня 2003 р. № 1378-IV/ URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁵³ Постанова Кабінету Міністрів України „Про експертну грошову оцінку земельних ділянок”: за станом на 11 жовтня 2002 року № 1531 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁵⁴ Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах “Про затвердження Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок”: за станом на 09 січня 2003 р. № 2 URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0396-03> (дата звернення 17.07.2017 р.)

користувачем. Зазначені методи використовуються у разі як прямої, так і непрямої капіталізації очікуваних доходів;

– для поліпшених земельних ділянок застосовується підхід, який базується на розрахунку витрат на земельні поліпшення.

Характеристика та порядок проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок на підставі визначених методичних підходів згруповані в табл. 2.1.

В Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок⁵⁵ крім визначених вище методичних підходів, передбачений ще метод розвитку, який поєднує використання усіх трьох методичних підходів: капіталізації чистого операційного або рентного доходу від використання земельних ділянок, зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок, врахування витрат на земельні поліпшення. При цьому методі вартість землі визначається як різниця між дисконтованими доходами від передбачуваного використання і дисконтованими витратами, пов'язаними з переходом до цього використання.

При використанні методичного підходу, що ґрунтується на зіставленні цін продажу подібних земельних ділянок, у поєднанні з методичним підходом, що враховує витрати на земельні поліпшення, слід застосовувати економічний метод чи метод співвіднесення (перенесення). Економічний метод передбачає визначення вартості землі як залишку між очікуваною ціною продажу поліпшеної ділянки і витратами на земельні поліпшення з урахуванням прибутку інвестора. Метод співвіднесення (перенесення) передбачає визначення вартості землі як частки в загальній вартості поліпшеної земельної ділянки.

При використанні методичного підходу, що базується на капіталізації чистого операційного або рентного доходу, у поєднанні з методичним підходом, що враховує витрати на земельні поліпшення, слід застосовувати метод залишку для землі чи метод розподілення доходу. Відповідно до методу залишку для землі вартість землі визначається як різниця між поточною вартістю капіталізованого чистого операційного доходу (або рентного доходу) з поліпшеної ділянки і вартістю земельних поліпшень. Метод розподілення доходу передбачає визначення вартості землі як капіталізованої за ставкою, визначеною для землі, різниці між чистим операційним доходом від наданої в оренду поліпшеної земельної ділянки та очікуваним доходом на інвестований у земельні поліпшення капітал. При цьому, очікуваний від земельних поліпшень дохід, визначається як добуток їх вартості та ставки капіталізації для поліпшень.

⁵⁵ Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах “Про затвердження Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок”: за станом на 09 січня 2003 р. № 2 URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0396-03> (дата звернення 17.07.2017 р.)

Таблиця 2.1. Характеристика методичних підходів щодо визначення експертної грошової оцінки земель*

№ з/п	Методичний підхід	Характеристика
1	2	3
1	Капіталізація чистого операційного або рентного доходу (пряма і непряма)	<p>Методичний підхід передбачає визначення розміру вартості земельної ділянки від найбільш ефективного її використання з урахуванням установлених обмежень та обмежень. Чистий операційний дохід визначається на основі аналізу ринкових ставок орендної плати за землю. Рентний дохід розраховується як різниця між очікуваним доходом від продукції, одержуваної на земельній ділянці (фактичної або умовної), та виробничими витратами і прибутком виробника. Для поліпшеної земельної ділянки дохід із землі визначається шляхом розподілення загального доходу між її фізичними компонентами - землею та земельними поліпшеннями.</p> <p>Пряма капіталізація ґрунтується на припущенні про постійність та незмінність грошового потоку від використання земельної ділянки. При цьому вартість земельної ділянки визначається як відношення чистого операційного або рентного доходу до ставки капіталізації за формулою:</p> $Цкп = \frac{До}{Ск}$ <p>де Цкп - вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації (у гривнях); До - чистий операційний або рентний дохід (у гривнях); Ск - ставка капіталізації (у вигляді десяткового дробу).</p> <p>Непряма капіталізація ґрунтується на припущенні про обмеженість та змінність грошового потоку від використання земельної ділянки протягом певного періоду з наступним її продажем на ринку. При цьому вартість земельної ділянки визначається як поточна вартість майбутніх доходів від її використання та продажу за формулою:</p> $Цкп = \sum_{i=1}^t \frac{Доi}{i(1 + Ск)} + P$ <p>де Цкп - вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації (у гривнях); Доi - очікуваний чистий операційний або рентний дохід за i-й рік (у гривнях); Р - поточна вартість реверсі; t - період (у роках), який враховується при непрямої капіталізації чистого операційного або рентного доходу.</p> <p>Ставка капіталізації визначається характерним співвідношенням між чистим операційним доходом та ціною продажу подібних земельних ділянок або шляхом розрахунку на основі норми віддачі на інвестований у земельну ділянку капітал, з урахуванням змін у вартості грошей. Ставка капіталізації для землі може бути визначена також як різниця між загальною ставкою капіталізації для поліпшеної земельної ділянки та нормою повернення капіталу з урахуванням питомої ваги вартості земельних поліпшень.</p>

Продовження табл. 2.1

1	3
2	<p>Вартість земельної ділянки визначається на рівні цін, що склалися на ринку. Вартість встановлюється шляхом внесення поправок до цін продажу подібних земельних ділянок, що враховують відмінності в умовах угод та характеристиках, які впливають на вартість. Поправки визначаються на основі парного порівняння або статистичного аналізу ринкових даних. Скоригована ціна продажу подібної земельної ділянки визначається за формулою:</p> $Цза = Ца + \sum_{j=1}^m \Delta Цaj$ <p>де Цза - скоригована ціна продажу а-ї подібної земельної ділянки; Ца - фактична ціна продажу подібної земельної ділянки; m - кількість факторів порівняння; $\Delta Цaj$ - різниця в ціні продажу подібної земельної ділянки відносно ділянки, що оцінюється, за j-м фактором порівняння.</p> <p>Вартість земельної ділянки визначається як медіанне або модальне значення отриманих результатів. За основу визначення вартості земельних ділянок шляхом зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок беруться ціни продажу тих ділянок, які за факторами, що впливають на їх вартість, достатньою мірою збігаються з ділянкою, яка оцінюється. За наявності великої кількості продажів подібних земельних ділянок на ринку для визначення вартості шляхом зіставлення цін продажів можуть бути застосовані методи математичної статистики</p>
3	<p>Методичний підхід використовується для оцінки поліпшених земельних ділянок або земельних ділянок, поліпшення яких передбачається, за умови найбільш ефективного їх використання (фактичного чи умовного). При цьому вартість земельної ділянки визначається як різниця між очікуваним доходом від продажу поліпшеної ділянки (чи капіталізованим чистим операційним або рентним доходом від її використання) та витратами на земельні поліпшення за формулою:</p> $Цв = Цо - Вос,$ <p>де Цв - вартість земельної ділянки з урахування витрат на земельні поліпшення, грн.; Цо - очікуваний дохід від продажу поліпшеної земельної ділянки чи капіталізований дохід від її використання, грн.; Вос - витрати на земельні поліпшення, грн.</p> <p>Для визначення поточної вартості майбутніх доходів і витрат, які нерівномірно розподіляються у часі, застосовується дисконтування грошових потоків. Для поліпшеної земельної ділянки вартість землі може бути визначена шляхом встановлення співвідношення між ринковою вартістю землі та земельних поліпшень у районі розташування об'єкта оцінки</p>
4	<p>Використовуються метод прямого відтворення та метод заміщення. Метод прямого відтворення полягає у визначенні вартості відтворення з подальшим вирахуванням суми зносу (знецінення). Метод заміщення полягає у визначенні вартості заміщення з подальшим вирахуванням суми зносу (знецінення). За допомогою методів прямого відтворення та заміщення визначається залишкова вартість заміщення (відтворення). Особливості застосування майнового підходу встановлюються відповідними національними стандартами щодо оцінки об'єктів у формі цілісних майнових комплексів та у формі фінансових інтересів. Під час застосування методу прямого відтворення або методу заміщення використовуються вихідні дані про об'єкт оцінки, інформація про відтворення або заміщення об'єкта оцінки чи подібного майна в сучасних цінах або середньостатистичні показники, які узагальнюють умови його відтворення або заміщення в сучасних цінах</p>

1	2	3
5	Дохідний	<p>Застосовується пряма капіталізація доходу та непряма капіталізація доходу (дисконтування грошового потоку). Вибір методів оцінки при цьому залежить від наявності інформації щодо очікуваних (прогнозованих) доходів від використання об'єкта оцінки, стабільності їх отримання, мети оцінки, а також виду вартості, що підлягає визначенню. За допомогою дохідного підходу визначається ринкова вартість та інвестиційна вартість, а також інші види вартості, які ґрунтуються на принципі корисності, зокрема ліквідаційна вартість, вартість ліквідації тощо. Інформаційними джерелами для застосування дохідного підходу є відомості про фактичні та (або) очікувані доходи та витрати об'єкта оцінки або подібного майна. Оцінювач прогнозує та обґрунтовує обсяги доходів та витрат від сучасного використання об'єкта оцінки, якщо воно є найбільш ефективним, або від можливого найбільш ефективного використання, якщо воно відрізняється від існуючого використання. Метод прямої капіталізації доходу застосовується, якщо прогнозується постійний за величиною та рівний у проміжках періоду прогнозування чистий операційний дохід, отримання якого не обмежується у часі. Капіталізація чистого операційного доходу здійснюється шляхом ділення його на ставку капіталізації. Метод непрямої капіталізації доходу застосовується, якщо прогнозовані грошові потоки від використання об'єкта оцінки є неоднаковими за величиною, непостійними протягом визначеного періоду прогнозування або якщо отримання їх обмежується у часі. Прогнозовані грошові потоки підлягають дисконтуванню із застосуванням ставки дисконту для отримання їх поточної вартості. Ставка капіталізації та ставка дисконту визначаються шляхом аналізу інформації про доходи від використання подібного майна та його ринкові ціни або шляхом порівняльного аналізу дохідності інвестування в альтернативні об'єкти.</p>
6	Порівняльний	<p>Для застосування порівняльного підходу інформація про подібне майно повинна відповідати таким критеріям: 1) умови угод купівлі-продажу або умови пропонування щодо укладення таких угод не відрізняються від умов, які відповідають вимогам, що висуваються для визначення ринкової вартості; 2) продаж подібного майна відбувся з дотриманням типових умов оплати; 3) умови на ринку подібного майна, що визначали формування цін продажу або пропонування, на дату оцінки істотно не змінилися або зміни, які відбулися, можуть бути враховані. Основними елементами порівняння є характеристики подібного майна за місцем його розташування, фізичними та функціональними ознаками, умовами продажу тощо. Коригування вартості подібного майна здійснюється шляхом додавання або віднімання грошової суми із застосуванням коефіцієнта (відсотка) до ціни продажу (пропонування) зазначеного майна або шляхом їх комбінування</p>

* узагальнено на основі [⁵⁶, ⁵⁷, ⁵⁸, ⁵⁹]

⁵⁶ Закон України "Про оцінку земель": за станом на 11 грудня 2003 р. № 1378-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?reg=1378-15> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁵⁷ Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах "Про затвердження Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок": за станом на 09 січня 2003 р. № 2. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0396-03> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁵⁸ Постанова Кабінету Міністрів України, "Про експертну грошову оцінку земельних ділянок": за станом на 11 жовтня 2002 року № 1531. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁵⁹ Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: за станом на 10 вересня 2003 р. № 1440. URL: <http://www.kmiu.gov.ua/control/uk/cardnpd> (дата звернення 17.07.2017 р.)

В Національному стандарті № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”⁶⁰ та Національному стандарті № 2 “Оцінка нерухомого майна”⁶¹ перелічені методи взагалі не визначаються, а розглядаються інші методичні підходи до оцінки земель, а саме витратний (майновий – для оцінки об’єктів у формі цілісного майнового комплексу та у формі фінансових інтересів), дохідний та порівняльний. Витратний підхід ґрунтується на врахуванні принципів корисності і заміщення. Він передбачає визначення поточної вартості витрат на відтворення або заміщення об’єкта оцінки з подальшим коригуванням їх на суму зносу (знецінення). Дохідний підхід базується на врахуванні принципів найбільш ефективного використання та очікування, відповідно до яких вартість об’єкта оцінки визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об’єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу. Порівняльний підхід ґрунтується на врахуванні принципів заміщення та попиту і пропонування. Він передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібного майна з відповідним коригуванням відмінностей між об’єктами порівняння та об’єктом оцінки.

Вважаємо, що прийом експертної оцінки земель є достатньо суб’єктивним і не може бути підставою для оцінки землі з метою відображення її в системі бухгалтерського обліку. Варіативність способів оцінки однакових за функціональним призначенням земельних ділянок призводить до неможливості їх співставлення на макрорівні з метою визначення суми національного багатства.

Сьогодні в Україні ведеться дискусія щодо методичних підходів до грошової оцінки земель, яка повинна бути покладена в основу нормативної ціни та платежів за землю. Пропонуються декілька способів, один з яких ґрунтується на Законі України “Про плату за землю”⁶² й узгоджений із Земельним кодексом України. Він передбачає встановлення ціни земельної ділянки у стократному розмірі земельного податку на неї, а останній визначається за законодавчо встановленими нормативами, диференційованими залежно від якості землі.

Спосіб, запропонований Д.С. Добряком⁶³, передбачає визначення вартості землі за її енергетичним потенціалом. В основу цього способу покладено критерій родючості ґрунтів, який максимально проявляється в оптимальних умовах навколишнього природного середовища, а також під дією соціально-економічних

⁶⁰ Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»»: за станом на 10 вересня 2003 р. № 1440. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁶¹ Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна»»: за станом на 28 жовтня 2004 р. № 1442. URL: http://www.uvecon.in.ua/?mod=content&page=nb_8&lang=ukr (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁶² Закон України “Про плату за землю” від 03.07.1992 р. № 2535-XII. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2535-12>. (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁶³ Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник] [2-ге вид., випр. і доп.] Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2003. 348 с.

факторів. Відтворення енергетичного потенціалу ґрунту, основними показниками якого є вміст і запаси гумусу, залежить як від рівня природних умов, так і від рівня використання сільськогосподарських угідь. Вважаємо, що в цьому способі також необхідно враховувати екологічні фактори, що дозволить вберегти від забруднення земельні ресурси, як складову національного багатства України. Вказаний спосіб доцільно використовувати при впровадженні економічних регуляторів механізму охорони і відтворення земель сільськогосподарського призначення.

Але у збереженні природних ресурсів економічні інструменти не є універсальними. Деякі властивості природних ресурсів не підлягають економічному регулюванню:

- фізіологічні, соціальні й екологічні властивості природи не можуть мати вартісної оцінки. Економічно оцінювати, а отже, і регулювати можна лише незначну частку економічних функцій природи, яка непрямо пов'язана з трьома згаданими групами функцій;

- природні фактори, що забезпечують зазначені функції, в умовах планети економічно не відтворювані, відповідно, економічна система не може повною мірою взяти відповідальність за регулювання процесів їх використання;

- більшість зазначених функцій не можна замінити, тобто компенсувати іншими формами капіталу.

Спосіб, розроблений вченими Інституту аграрної економіки УААН, ґрунтується на рентному доході, який формується залежно від якості, місця розташування й економічної оцінки земель. Автори цього способу вважають, що саме економічна оцінка земель відображає відмінності у якості ґрунтів, а рента визначається не самою землею, а формується як результат прикладання людської праці на різноякісних землях.

В економічній літературі оцінка ролі земельної ренти, і перш за все абсолютної ренти, негативна через такі фактори:

- у ринковій економіці рента не виконує жодної спонукальної функції, оскільки сукупна пропозиція землі фіксована, і рента не забезпечує можливості її заміщення. Рентою можна було б знехтувати, і це ніяк не вплинуло б на виробничий потенціал економіки. Земельна рента – дохід, який не запрацював;

- відділити приватну ренту від вкладів у підвищення якості землі важко, оскільки в теорії і на практиці не розрізняють види диференційної продукції, до того ж для приватних виробників сільськогосподарської продукції рентні платежі є утриманнями⁶⁴.

- величина та походження ренти теоретично вивчені досить добре, але застосування рентного доходу на практиці викликає багато труднощів. Як

⁶⁴ Экономическая теория: [учебник для вузов] / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. С-Пб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. "Питер Паблишинг", 1997. 480 с.

зазначає М.М. Моїсеєв, проблема виділення рентної складової навряд чи має стандартне вирішення, придатне для всіх випадків виробничої діяльності, що використовує природний ресурс⁶⁵.

Наступний підхід базується на комплексній економічній оцінці⁶⁶. Початковим положенням цього способу є обґрунтування повного економічного ефекту, що отримується в процесі використання природно-ресурсного потенціалу. Методика інтегральної оцінки ще остаточно не сформована. Виділяють такі підходи до проведення економічної оцінки:

1) за наявності обґрунтованої нормативної бази, що регулює процес природокористування, коли норми включають натуральні, технічні, технологічні, економічні показники та юридичні документи, економічна оцінка (О) здійснюється за формулою 2.2.

$$O = E - Z \quad (2.2),$$

де E – ефект від функціонування господарських одиниць, які використовують природні ресурси; Z – економічні збитки, що формуються в результаті експлуатації природних ресурсів.

У цьому випадку економічні збитки вважаються негативним ефектом.

2) базується на неможливості безпосереднього зіставлення ефектів і збитків, які виникають у споживачів. Проведення такого розрахунку також потребує чіткої нормативної бази і передбачає деякі неформальні дії. Економічна оцінка проводиться за умовами:

$$E > \min; Z > \min \quad (2.3)$$

Ефект в даному випадку може бути визначений диференційною рентою, отриманою при комплексному використанні природно-ресурсного потенціалу. Залежно від вимог до оцінки ефекту він може бути визначений прибутком в добувних і переробних галузях виробничої сфери. Ефект може бути представлений відносною економією і розміром попереджених збитків. Економічні збитки (фактичний і потенційний) можуть виступати у формі прямих витрат і додаткових витрат у споживачів.

За допомогою описаних вище методик можна визначити вартість природних ресурсів за рік, що не дозволяє їх використовувати при визначенні їх первинної вартості для відображення в бухгалтерському обліку.

Семенов В.Ф., Михайлік О.Л., Галушкіна Т.П.⁶⁷ пропонують методику оцінки природно-ресурсного потенціалу за інтегральною оцінкою (O) за формулою:

⁶⁵ Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П. Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища: [монографія]. К.: Кондор, 2006. 426 с.

⁶⁶ Екологічний менеджмент: [навчальний посібник]. / [В.Ф. Семенов, О.Л. Михайлік, Т.П. Галушкіна та ін.]. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 516 с.

⁶⁷ Екологічний менеджмент: [навчальний посібник]. / [В.Ф. Семенов, О.Л. Михайлік, Т.П. Галушкіна та ін.]. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 516 с. С. 117.

$$O = \sum_{i=0}^T R_t (1 + E)^{-t}, \quad (2.4)$$

де R_t – щорічна оцінка об'єкта; T – термін експлуатації об'єкта природокористування; E – норматив дисконтування; t – момент, на який проводиться оцінка.

У наведеній методиці є ряд суперечливих моментів:

– використання терміну експлуатації об'єкта природокористування. Для більшості об'єктів природно-ресурсного потенціалу (земляні, водні, повітря і подібні ресурси) складно визначити термін їх експлуатації, що робить неможливим використання наведеної формули;

– визначення нормативу дисконтування. Норма дисконтування єдина для економіки в цілому і визначає норматив ефективності капітальних вкладень, запасів та інших матеріальних ресурсів, які не потрапили у сферу споживання. Віддача від одиниці капітальних вкладень має бути така, щоб компенсувати збитки, викликані відповідним зменшенням інтегральної віддачі даних ресурсів, що точно визначити досить складно;

– припущення щодо незмінності щорічної оцінки об'єкта природокористування, яка залежить від ефективності використання ресурсів і витрат на експлуатацію.

Підхід, запропонований І.М. Бобухом⁶⁸, полягає в тому, що комплексна економічна оцінка природних ресурсів повинна проводитися шляхом капіталізації суми абсолютної ренти, що виникає через обмеженість природних ресурсів і права власності на них; диференційної ренти I, як різниці у продуктивності праці при однакових витратах на середніх і кращих за розташуванням і природними властивостями ресурсів; диференційної ренти II, як різниці у продуктивності праці при додаткових вкладеннях капіталу для покращення природних ресурсів; а також збільшення витрат на їх розробку і освоєння, які є основою їх вартості.

При цьому диференційна рента I повинна враховуватися у складі ціни як коефіцієнт (бальна оцінка) якості природних ресурсів щодо еталону, а диференційна рента II, за К. Марксом⁶⁹, як різниця між індивідуальною ціною виробництва, отримана для певного капіталу, який має монополізовану природну силу, і загальною ціною виробництва для капіталу, в цілому вкладеного у певну сферу виробництва, тобто між суспільними та індивідуальними цінами виробництва. Абсолютна рента, не будучи результатом підвищеної якості природних ресурсів, змінюється тільки з часом і має тенденцію до збільшення незалежно від вкладення засобів у їх поліпшення, виходячи з того, що вона є постійним джерелом доходу власника і з того, що в умовах обмеженості більшості

⁶⁸ Бобух І.М. Методологічні та методичні засади економічної оцінки природних багатств України // Економіка природокористування і охорони довкілля: Щорічник наук. праць. 2006. С. 50-56.

⁶⁹ Маркс К., Энгельс Ф Капитал: в 3-х т. – Т.3. Сочинения. [2-е изд.] М.: Госполитиздат, 1962. 552 с.

природних ресурсів їх кількість постійно скорочується. Капіталізуватися рента повинна виходячи з середнього позичкового банківського відсотка.

Такий підхід, на думку автора, дозволить врахувати при визначенні ціни природних ресурсів як вартісну так і рентну складові, і врахувати в процесі такої оцінки витрати, спрямовані на залучення природних благ в експлуатацію, і рентні доходи, які виходять або можуть бути отримані в майбутньому, через права власності на них, обмеженості, різниці в якості та віддачі від вкладеного капіталу в покращення природних ресурсів.

Наведений підхід описаний тільки теоретично і по ньому не визначена конкретна методика оцінки природних ресурсів. До того ж їй властиві недоліки методики інтегральної оцінки.

Шаров С.Ю.⁷⁰ пропонує землю оцінювати за її ринковою вартістю. Відповідно до теорії ринкової оцінки, вартість землі рівна приведеній до теперішнього часу вартості дійсних і майбутніх економічних вигід, що виникають у результаті найбільш ефективного використання землі. Такий спосіб не враховує екологічного стану земель, а також важкий у застосуванні в Україні у зв'язку з відсутністю розвинутого ринку землі, що є його недоліками.

Белоусов А.М.⁷¹ зазначає, що вартість природних активів може базуватися на двох основних підходах: використання фактичних ринкових цін; використання поточної вартості майбутніх чистих надходжень, які розраховуються як різниця між чистим резервним капіталом, який відповідає обсягу спожитих природних ресурсів, та звичайним операційним прибутком. За такого підходу вартість природних активів є різницею між ринковою вартістю спожитої частини природних активів за мінусом фактичних поточних витрат, включаючи звичайну норму прибутку на вкладений капітал. Вважаємо, що застосовувати наведену методику визначення вартості до земельних ресурсів недоцільно у зв'язку з неможливістю визначення вартості її спожитої частини.

Проаналізувавши погляди вчених, і дослідивши законодавчі вимоги, встановлено, що для оцінки земельних ресурсів сільськогосподарського призначення з метою відображення їх в бухгалтерському обліку необхідно застосовувати методику, яка враховувала б екологічний, соціальний та економічний аспекти. Це дозволить мати інформацію про наявність, склад, стан і рух земельних ресурсів як одного з елементів національного багатства. Тому вважаємо, що земельні ресурси з метою відображення в бухгалтерському обліку необхідно оцінювати за справедливою вартістю. При цьому нижньою межею справедливої вартості буде їх експертна оцінка, передбачена Законом України "Про оцінку земель".

⁷⁰ Шаров С.Ю. Учет экологического фактора в рамках системы макроэкономической информации (на примере водных ресурсов): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.06 / Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова. М., 2003. 186 с.

⁷¹ Белоусов А.М. Особенности обліку витрат і активів в екологічному управлінському обліку // Управленческий учет. 2007. № 5. С. 111-119.

Перевагами застосування справедливої вартості для оцінки земельних ресурсів сільськогосподарського призначення є: прямопропорційна залежність справедливої вартості від екологічного стану та соціального значення природних ресурсів, що стимулюватиме їх охорону і відновлення від забруднення; можливість застосування в діючій методології бухгалтерського обліку.

2.3. Облікові аспекти формування системи інформаційного забезпечення управління землями сільськогосподарського призначення

Земля є визначальною складовою національного багатства, що перебуває під особливою охороною держави. Сільськогосподарські підприємства, яких в Україні 7,8 % від загальної кількості підприємств усіх галузей економіки, використовують землі як основний фактор виробництва. Земля в таких підприємствах є визначальною умовою їх функціонування.

Особливої гостроти набуває питання необхідності відображення в бухгалтерському обліку земель, зокрема, сільськогосподарського призначення. Основною причиною актуалізації даного питання є обговорення можливості купівлі-продажу сільськогосподарських угідь, що автоматично переводить їх у статус об'єкта бухгалтерського обліку.

Дослідження питань економічного спрямування, що стосуються природних ресурсів, в тому числі землі, в Україні започатковані ще у ХІХ ст. працями С.А. Подолинського, у ХХ ст. їх продовжив В.І. Вернадський, до наших днів довів академік М.Д. Руденко. “Україна має світоглядно споріднену з антропокосмізмом ... новітню наукову школу, – пише В.О. Шевчук, – що відкриває природні закони буття нації і цивілізації”⁷². Останнім часом економічну природу теоретичних, методичних і прикладних аспектів становлення та розвитку земельних відносин в Україні у своїх працях розкривають: В.Г. Андрійчук, П.І. Гайдуцький, В.В. Зіновчук, О.В. Крисальний, М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк, Л.В. Молдаван, О.М. Онищенко, В.А. Пулім, О.А. Роєнко, П.Т. Саблук, М.М. Федоров, О.М. Шпичак, А.А. Фесина, В.В. Юрчишин та інші. Питанням обліку землі присвятили свої дослідження Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, К.П. Дудка, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Макаров, М.Ф. Огійчук, В.К. Савчук, Я.В. Соколов, О.М. Чижевський, В.О. Шевчук та інші вчені. Позитивно характеризуючи економічний напрям розвитку фізіократичної концепції для аграрної держави, слід констатувати, що в існуючих працях не приділяється увага організації та методиці відображення в бухгалтерському обліку земель

⁷² Шевчук В.О. Глобальна місія – на часі! // Урядовий кур'єр. 2007. № 238. С. 6.

сільськогосподарського призначення. Тому актуальним є визначення можливості віднесення земельних угідь сільськогосподарського призначення до об'єктів бухгалтерського обліку та формування методики їх бухгалтерського відображення.

Перші відомості про бухгалтерський облік операцій з землею, за даними Т.П. Магазинщикова⁷³, містилися ще у Стародавньому світі. В його основу покладено інвентаризацію і пряму реєстрацію майна, до складу якого і входила земля. З появою приватної власності на засоби виробництва, земля стала основним засобом виробництва у сільському господарстві і тому виникла необхідність ретельного її обліку окремими власниками землі та державою. В епоху феодалізму впроваджено земельну реєстрацію, яка узаконювала право приватної власності на землю та вимагала ведення обліку земельних ділянок кожним власником. З переходом до капіталістичного способу виробництва, оскільки земля була основним джерелом прибутку, уряди держав вели земельні кадастри, які були докладним описом земельної власності з метою земельного оподаткування та для встановлення цін на землю з метою купівлі-продажу.

В Росії першим документом з обліку землі був опис земель періоду монголо-татарського ярма. За часів правління Петра I облік землі припинився у зв'язку зі зміною системи оподаткування. З кінця XIX ст., після здійснення земельно-оціночних робіт, в Росії започаткувалося ведення земельних кадастрів, в яких вівся кількісний та якісний облік земель. Така практика обліку земель знайшла застосування і за часів Радянського союзу, що спричинено відсутністю приватної форми власності на земельні ділянки.

Отже, в історії бухгалтерського обліку питання обліку землі як засобу виробництва суб'єкта господарювання окремо не розглядалося. Хоча протягом всього проаналізованого часу люди займалися землеробством, що приносило їм продукти харчування та прибуток від продажу вирощеної на землі продукції, але значне розповсюдження в усі часи мав облік земельних ресурсів на макрорівні. З 90-х рр. XX ст. в період незалежності України земля почала розглядатися як об'єкт обліку, це твердження розвивалося та набувало все більшого розповсюдження. В цей період землю віднесено до складу основних засобів, також відбулася зміна форм власності на земельні ресурси, що активізує розвиток земельних відносин та обліку операцій з землею.

Певний досвід у питанні бухгалтерського обліку операцій з землею є у країнах Європи. У Чехії, Словаччині, Болгарії, Угорщині, Німеччині, Румунії, Польщі переважає, підтримується державою та набуває подальшого розповсюдження приватна власність на землю, що формує необхідність її обліку. В перерахованих країнах передбачена оренда земельних ділянок з метою

⁷³ Магазинщиков Т.П. Земельний кадастр: [підручник]. Львів: Світ, 1991. 452 с.

здійснення господарської діяльності на них. У Китаї земля є майном сімейних і колективних господарств. Держава створює необхідні умови для нормального функціонування зазначених господарств, регулює їх діяльність макроекономічними важелями через ринковий механізм, чого не вистачає господарюючим суб'єктам в Україні.

Починаючи з періоду незалежності, українським урядом затверджено законодавчі акти із земельних відносин, проведено земельну реформу, але не забезпечено механізм реалізації норм прийнятих законодавчих актів. Одним із засобів приведення в дію норм законів щодо земельних ресурсів є включення їх до системи бухгалтерського обліку через створення відповідних методик.

У результаті дослідження виявлено, що за допомогою системи бухгалтерського обліку можна забезпечити виконання певних законодавчих норм (див. табл. 2.2).

Основними процедурами, що забезпечують виконання вимог законодавства, є:

- визнання земель об'єктом бухгалтерського обліку;
- визначення порядку грошової оцінки сільськогосподарських угідь з метою відображення їх в бухгалтерському обліку;
- розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з ними.

Розглянемо основні проблеми бухгалтерського обліку, пов'язані із зазначеними процедурами.

В Україні практично створено новий, ринковий земельний устрій, що базується на приватній власності на землю, ринкових формах господарських структур, платності землекористування, можливостях ринкового обороту земель різного цільового призначення. Для задоволення потреб власників в інформації про земельні ресурси, їх якість і здатність приносити дохід, необхідно організувати належним чином бухгалтерський облік землі.

Існують проблеми, які перешкоджають відображенню в системі бухгалтерського обліку операцій з сільськогосподарськими угіддями. МСФЗ 41 "Сільське господарство"⁷⁴ визначає, що дія стандарту не поширюється на "землю, на якій з біологічними активами відбуваються процеси трансформації". Аналогічна думка перенесена у П(С)БО 30 "Біологічні активи"⁷⁵. Таким чином, зі складу біологічних активів виключено земельні угіддя, а це суперечить дійсності та не відповідає основним положенням фізичної економії, еколого-економічній парадигмі й теорії сталого розвитку. Така точка зору проведена відомими

⁷⁴ МСФЗ 41 "Сільське господарство" URL: http://www.minfin.gov.ua/document/92454/МСБО_41.pdf. (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁷⁵ П(С)БО 30 "Біологічні активи" від 18.11.2005 р. № 790. URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu30> (дата звернення 17.07.2017 р.)

українськими вченими О.Д. Гудзинським, Г.Г. Кірейцевим, В.К. Савчуком⁷⁶. Окрім того, П(С)БО 30 та методичні рекомендації до цього стандарту не передбачають методики обліку земельних ресурсів.

Таблиця 2.2.

Облікове забезпечення виконання вимог законодавчих і нормативних актів щодо операцій з землею

№ з/п	Законодавчий, нормативний акт	Основні вимоги	Облікове забезпечення
1	Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III, Цивільний кодекс України від 16.01.3003 р., Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV	Вимога обліку земельної ділянки як об'єкта права власності	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – порядок грошової оцінки земель
2	Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР “Про податок на додану вартість”	Вимоги щодо: обліку придбання земельної ділянки як окремого об'єкта власності; обліку продажу землі; обліку оренди землі	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними
3	Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV “Про оподаткування прибутку підприємства”	Вимоги щодо обліку придбання, безоплатного отримання, отримання у вигляді внеску до статутного капіталу, продажу земельної ділянки як окремого об'єкта власності	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними
4	Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV “Про оцінку земель”	Способи оцінки земель	– порядок грошової оцінки земель з метою відображення їх в бухгалтерському обліку
5	П(С)БО № 7 “Основні засоби” № 288/4509 від 18.05.2000 р. зі змінами та доповненнями	Включення земельних ділянок до складу основних засобів. Об'єктом обліку є кожна окрема земельна ділянка або частина земельної ділянки, що контролюється підприємством	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними
6	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція з його застосування	Вимога відображення земельних ділянок на рахунках бухгалтерського обліку	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними

⁷⁶ Гудзинський О.Д. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК // Економічна теорія. 2005. № 2. С. 80-95.

Серед неврегульованих залишається питання визнання земельних ресурсів активами. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”⁷⁷ та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”⁷⁸ передбачено визнання активів як ресурсів, що контролювані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. У зв’язку з тим, що землі згідно із законодавством України передаються у приватну, комунальну та державну власність і надаються у користування, їх не можна визнати активом підприємства, адже більша частка земельних ділянок України знаходиться у власності селян. Такі землі використовуються як власниками, так і сільськогосподарськими підприємствами на умовах оренди. Водночас, договір оренди землі найчастіше укладається на тривалий період, після закінчення якого орендар має переважне право на продовження оренди. Тобто орендар фактично отримує можливість використовувати земельні ділянки значний період часу у власних цілях, що можна вважати контролем над ними.

Таким чином, земельні ділянки суб’єктів господарювання відповідають визначенню активів як ресурсів, що контролювані підприємством у результаті минулих подій, і є активами, що надаються підприємству у власність або в оренду. А тому землі сільськогосподарського призначення підлягають відображенню в бухгалтерському обліку як власні (для власників земельних ділянок) або орендовані (для орендарів) активи.

Вважаємо, що для оцінки земельних ресурсів сільськогосподарського призначення з метою відображення їх в бухгалтерському обліку необхідно застосовувати методику, яка враховувала б екологічний, соціальний та економічний аспекти. Це дозволить мати інформацію про наявність, склад, стан і рух земельних ресурсів як одного з елементів національного багатства. Тому вважаємо, що земельні ресурси необхідно оцінювати за справедливою вартістю. При цьому нижньою межею справедливої вартості буде їх експертна оцінка, передбачена Законом України “Про оцінку земель”. Справедлива вартість прямопропорційно залежатиме від екологічного стану та соціального значення природних ресурсів, що стимулюватиме їх охорону і відновлення після забруднення.

Щодо методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з їх руху, то зазначене питання розглядалося в основному в періодичних виданнях, у яких зосереджується увага на особливостях обліку операцій із землями несільськогосподарського призначення та питаннях їх оподаткування.

⁷⁷ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1993 р. № 996-XIV. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення 17.07.2017 р.)

⁷⁸ П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999 р. № 87. URL: <http://www.proaudit.com.ua/buh/standart/psbo-1.html> (дата звернення 17.07.2017 р.)

Незначна кількість публікацій пов'язана, в основному, із законодавчою невизначеністю щодо питання можливості купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення.

В 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.

Земельні ділянки як об'єкти бухгалтерського обліку передбачені лише для підприємств, які є власниками сільськогосподарських угідь. Документом, що підтверджує право власності на земельну ділянку, є Державний акт на право приватної власності на землю. На підставі цього документу земельні ділянки зараховуються до складу основних засобів. Відображення їх в обліку переважно відповідає порядку, який застосовується для інших основних засобів, але має особливості, а саме: не встановлюється строк корисного використання, оскільки для сільськогосподарських угідь він необмежений; не визначається ліквідаційна вартість, у зв'язку з тим, що земельні ділянки не підлягають ліквідації; не визначається вартість, що амортизується⁷⁹, що пов'язано з природною властивістю ґрунту, який у процесі агрономічно обґрунтованої експлуатації не тільки не зношується, а, навпаки, покращує свої властивості.

Таким чином, земельні ділянки є незношуваним активом, який має необмежений строк експлуатації. З метою збереження цього активу, який у сільськогосподарському виробництві визнається основним засобом, необхідно дотримуватись екологічних правил щодо експлуатації такого активу. Як справедливо відзначає В.О. Шевчук, "Прикладні дослідження потрібно зосереджувати на створенні та запровадженні моделей господарювання, що спираються на природні закони економічного буття. Їх здійснення має сприяти, з одного боку, удосконаленню економіки природи, а з іншого, – "вписуванню" господарювання в довкілля"⁸⁰. Тому вважаємо необхідним зосередити увагу на дослідженні можливості збереження екологічного стану сільськогосподарських угідь через інформаційне забезпечення реалізації положень нормативних актів, а саме через систему бухгалтерського обліку. За влучним висловом В.К. Савчука, "втратити українську землю – значить підрубити своє коріння та приректи все українське на загибель"⁸¹.

Основним засобом виробництва сільськогосподарських підприємств є земля. В процесі використання вона підпадає під вплив, який може бути як позитивним (покращує біологічні та агрохімічні характеристики землі), так і негативним (забруднення земель, їх виснаження тощо). Сільськогосподарські підприємства зобов'язані здійснювати заходи щодо зменшення негативного впливу. Це

⁷⁹ Відповідно до п. 22 П(С)БО 7 "Основні засоби" об'єктом амортизації є вартість основних засобів, окрім вартості землі.

⁸⁰ Шевчук В.О. Глобальна місія – на часі! / Володимир Олександрович Шевчук // Урядовий кур'єр. 2007. № 238. С. 6.

⁸¹ Балтянский М. Земле поклонитесь, перед ней извинитесь. Интервью с проф. В.К. Савчуком // Рабочая газета. 2008. № 55. С. 3.

викликає необхідність здійснення операцій пов'язаних з екологічною діяльністю, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання.

Всі операції з охорони земель можна поділити на три види, а саме операції, що відображають діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню, вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, діяльність підприємства з усунення забруднення (див. рис. 2.4).

Підприємства повинні організувати діяльність таким чином, щоб найменше забруднювати навколишнє природне середовище, а також запобігати негативному впливу. З цією метою у сільськогосподарських підприємствах запропоновано вести облік засобів, які є сильнодіючими та можуть забруднювати навколишнє природне середовище, із застосуванням бланків суворого обліку. Інформація про кількість і якість таких засобів, внесених у земельні ділянки, використаних у виробництві переноситься у Картку обліку земельної ділянки (поля). Також у картках повинні міститися дані про капітальне поліпшення земель і дані агрохімічного аналізу щодо забруднення земельної ділянки та її придатності до експлуатації. На підставі зазначених карток зацікавлені компетентні особи можуть зробити висновок про забруднення або незабруднення земельної ділянки.

Картка обліку земельної ділянки (поля) є джерелом даних про те, чи відбувся негативний вплив на земельну ділянку, тобто забруднена ділянка отруйними та/або шкідливими речовинами чи ні. Тому вказана картка використовується як на етапі запобігання забрудненню, так і на етапі визначення впливу діяльності підприємства на земельні ділянки.

Якщо земельні ділянки незабруднено, то законодавством України передбачено економічне стимулювання підприємств за раціональне використання та охорону земель. Надходження коштів у рахунок економічного стимулювання включається до екологічних доходів підприємств.

Якщо земельні ділянки забруднено, то у землевласників і землекористувачів виникають екологічні зобов'язання. Зазначені зобов'язання є наслідком впливу підприємства на навколишнє природне середовище, виникнення якого впливає на фінансові результати господарювання. До екологічних зобов'язань включаються можливі санкції, пов'язані з порушенням природоохоронного законодавства.

Для фінансування витрат на очищення земельних ділянок запропоновано створювати резерв витрат на охорону навколишнього природного середовища, що передбачено міжнародними стандартами фінансової звітності.

Користування землею може бути реалізовано в двох формах: постійного користування та оренди (відповідно до Земельного кодексу⁸², гл. 15).

⁸² 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> (дата звернення 17.07.2017 р.)

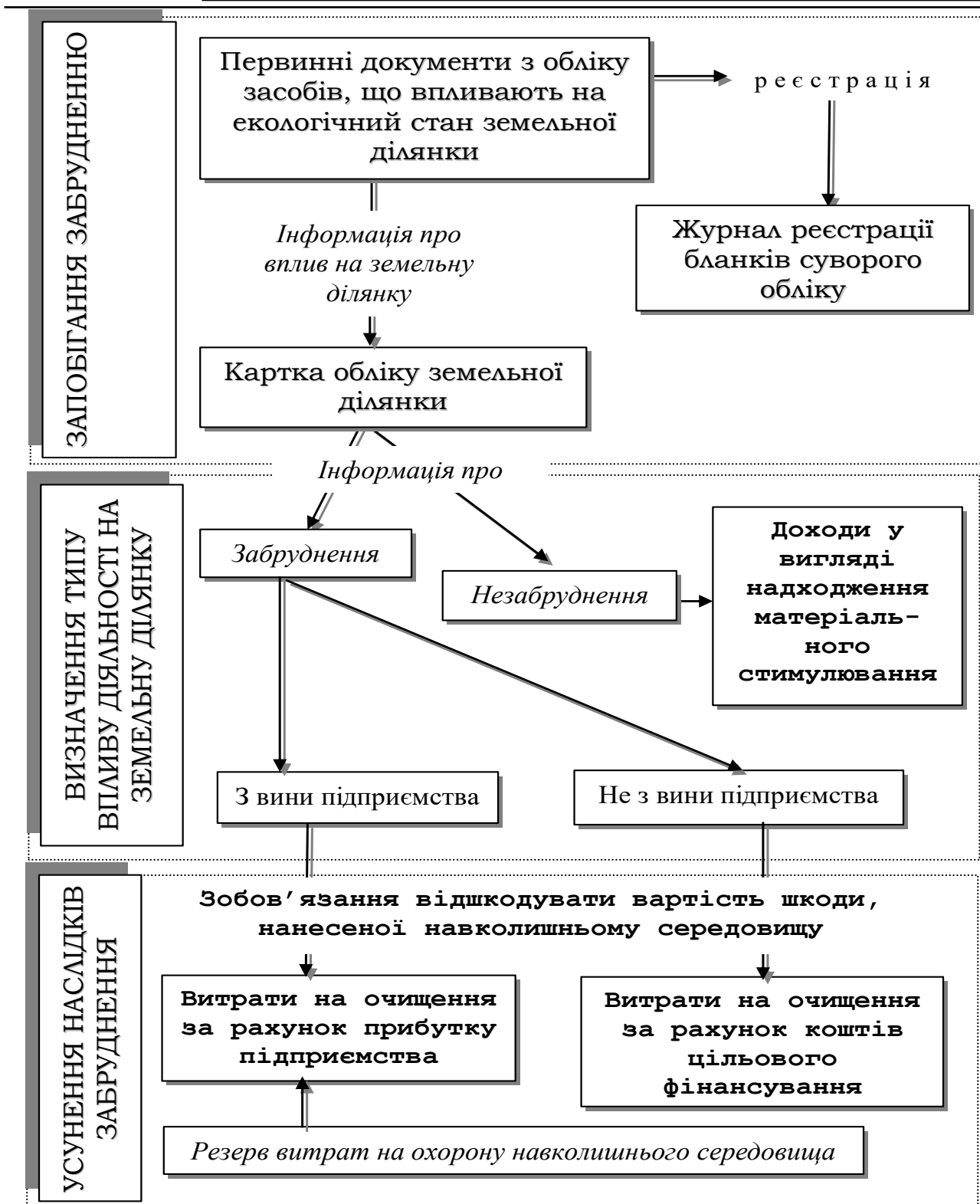


Рис. 2.4. Порядок організації бухгалтерського обліку операцій з охорони земель сільськогосподарського призначення

Право постійного користування не має вартості та не може бути достовірно оцінене, що унеможливує відображення його у бухгалтерському обліку. Тому в обліку необхідно відображати не право, а земельну ділянку, яка знаходиться у постійному користуванні.

П(С)БО 14 “Оренда”⁸³ передбачено два види оренди: операційну і фінансову. Сільськогосподарські угіддя не можуть бути передані у фінансову оренду у зв’язку з невідповідністю її ознакам, встановленим у П(С)БО 14 (табл. 2.3), та відповідно до Цивільного кодексу України ст. 807 п. 2. Це зумовлює особливий порядок їх відображення в бухгалтерському обліку.

Таблиця 2.3.

Можливість застосування фінансової оренди до сільськогосподарських угідь

№ з/п	Ознаки фінансової оренди згідно з пунктом 4 П(С)БО 14 “Оренда”	Невідповідність ознакам
1	Орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди	Право власності на сільськогосподарські угіддя не передається
2	Орендар має можливість і намір придбати об’єкти оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання	В Україні не передбачені операції купівлі-продажу сільськогосподарських угідь
3	Строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об’єкта оренди	Строк корисної експлуатації сільськогосподарських угідь не обмежений
4	Теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об’єкта оренди	Мінімальні орендні платежі за сільськогосподарські угіддя не можуть перевищувати справедливої вартості землі через значну її суму
5	Орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання	Землі сільськогосподарського призначення не можуть продуктивно експлуатуватися без постійного підтримання їх родючості
6	Орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату	Сума орендної плати не залежить від строку оренди
7	Оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди	Така операція законодавством не передбачена

Земельні ділянки можуть залучатися через операційну оренду. При цьому складаються такі документи: Договір оренди земельної ділянки (за кожним орендодавцем окремо) та Акт приймання-передачі земельної ділянки (де вказується кому видано акт, дані про власника земельної ділянки, дані про площу земельної ділянки, цільове призначення земельної ділянки, а також кадастровий номер земельної ділянки), який є додатком до договору. На основі перерахованих документів складається Відомість видачі орендної плати власникам, яка містить інформацію про власника, нараховану суму орендної плати, податок з доходів фізичних осіб, суму до видачі.

Особливості відображення в обліку операцій з правом користування землею П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” не передбачені, а тому на сьогодні такі об’єкти слід відображати за загальними правилами; операції з капітальними витратами на

⁸³ П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999 р. № 87. URL: <http://www.proaudit.com.ua/buh/standart/psbo-1.html> (дата звернення 17.07.2017 р.)

поліпшення земель відображають за загальними правилами, визначеними П(С)БО 7 “Основні засоби”. Капітальні витрати на поліпшення земель підлягають амортизації у загальному порядку (п. 22 П(С)БО 7 “Основні засоби”).

У фінансовій звітності підприємства пропонуємо відобразити інформацію про наявність, склад і стан земельних ресурсів в окремому розділі Приміток до річної фінансової звітності ф. № 5, спеціально призначеному для цього. У статистичній звітності необхідно виділити окрему статистичну форму, яка б надавала інформацію про кількісні та якісні характеристики природних ресурсів підприємства з можливістю зведення даних по країні в цілому.

Значна частина земель сільськогосподарського призначення, які в процесі здійснення земельної реформи були отримані у приватну власність громадянами, передані ними, головним чином, на умовах оренди сільськогосподарським товаровиробникам. Щодо орендарів земель сільськогосподарського призначення, то, як свідчить практика, вони фактично не зацікавлені в підвищенні родючості ґрунтів. Орендовану землю сільськогосподарського призначення як об'єкт договору оренди вони здебільшого розглядають як основне джерело і надійний засіб одержання максимального і термінового прибутку. Тим паче, що значна частина договорів оренди земельних паїв укладена на короткий термін. Така оренда не стимулює орендарів вносити значні капіталовкладення для підвищення родючості ґрунтів⁸⁴. Крім того забезпечення охорони та стійкого використання орендованих сільськогосподарських земель (земельних паїв) погіршується внаслідок недостовірного облікового відображення операцій, пов'язаних з ними в діяльності господарюючих суб'єктів.

В Україні відбулася приватизація земель й саме тоді виникло таке поняття як земельна частка (пай). Таке право щодо землі існує й на сьогодні. На даний момент ще відбувається процес перетворення земельних часток (паїв) в земельні ділянки, які належать громадянам по праву власності.

Земельні частки активно використовуються саме юридичними особами, а тому питання їх достовірного обліку має важливе значення для сільськогосподарських земель, а також безпосередньо пов'язане із забезпеченням їх охорони, збереження та стійкого використання не тільки на рівні суб'єктів господарювання, але й на рівні держави в цілому.

Питання законодавчого регулювання відносин, які виникають при виникненні та користуванні земельними частками (паями) є основою їх облікового відображення. Огляд нормативно-правових актів щодо земельних часток (паїв) наведено в табл. 2.4.

⁸⁴Шульга М.В. Правові проблеми екологічної безпеки при здійсненні земельної реформи. URL: http://www.pravo.vuzlib.net/book_z289_page_12.html (дата звернення 04.03.2016 р.)

Таблиця 2.4.

Характеристика нормативно-правових актів щодо земельних часток (паїв)

№ з/п	Назва нормативно-правового акту	Характеристика
1	Закон України «Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)» ⁸⁵	Визначає порядок виділення власникам земельних часток (паїв) земельних ділянок у натурі (на місцевості) із земель, що належали колективним сільськогосподарським підприємствам, сільгоспкооперативам, сільськогосподарським акціонерним товариствам на праві колективної власності, а також порядок обміну цими земельними ділянками. Визначаються особи, які мають право на отримання земельної ділянки (паю), документи, які підтверджують таке право, порядок оформлення та передачі паїв
2	Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» ⁸⁶	Передбачає проведення організаційних заходів щодо реформування колективних сільгосп підприємств на засадах приватної власності на землю та майно. Що реалізується шляхом надання земельної частки (паю) при виході члена з підприємства; можливістю створення приватних (приватно-орендних) підприємств, селянських (фермерських) господарств, господарських товариств, сільгоспкооперативів, інших суб'єктів господарювання, заснованих на приватній власності; укладення договорів оренди земельної частки (паю) з її власником при використанні землі підприємством
3	Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва» ⁸⁷	Передбачає, що право на земельну частку (пай) може бути об'єктом купівлі-продажу, дарування, міни, успадкування, застави
4	Указ Президента України «Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям» ⁸⁸	Встановлює, що паюванню підлягають сільськогосподарські угіддя, передані у колективну власність колективним сільськогосподарським підприємствам, сільськогосподарським кооперативам, сільськогосподарським акціонерним товариствам, у тому числі створеним на базі радгоспів та інших державних сільськогосподарських підприємств. Право на земельну частку (пай) мають члени таких підприємств. Передбачає базові основи порядку визначення розміру та вартості паїв, їх документального підтвердження, виділення в натурі
5	Порядок реєстрації договорів оренди земельної частки (паю) ⁸⁹	Визначає умови та процедуру реєстрації договорів оренди земельних часток (паїв), для чого виконавчому комітету сільської, селищної, міської ради за місцем розташування земельної частки (паю) подається договір оренди в двох примірниках та сертифікат на право на земельну частку (пай)

⁸⁵ Закон України “Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)” від 5 червня 2003 р. № 899-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/899-15> (дата звернення 10.03.2016 р.)

⁸⁶ Указ Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки” від 3 грудня 1999 року № 1529/99. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1529/99> (дата звернення 10.03.2016 р.)

⁸⁷ Указ Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва” від 10 листопада 1994 року № 666/94. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/666/94> (дата звернення 10.03.2016 р.)

⁸⁸ Указ Президента України “Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям” від 8 серпня 1995 року № 720/95. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/720/95> (дата звернення 15.03.2016 р.)

⁸⁹ Про затвердження порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю), затверджений постановою Кабінету міністрів України № 119 від 24 січня 2000 року. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/119-2000-%D0%BF> (дата звернення 19.04.2016 р.)

Такими чином, відносини, пов'язані із виникненням, використанням та іншими операціями із земельними частками (паями), регламентуються переважно підзаконними актами, що свідчить про невпорядкованість і недосконалість законодавчого регулювання в даній сфері. Згідно наведених нормативно-правових актів можна зробити висновок, що паюванню підлягали землі колективних сільськогосподарських підприємств, сільськогосподарських кооперативів, сільськогосподарських акціонерних товариств, які використовуються на праві колективної власності. На їх базі можливим є створення приватних (приватно-орендних) підприємств, селянських (фермерських) господарств, господарських товариств, сільськогосподарських кооперативів та інших суб'єктів господарювання, заснованих на приватній власності. А також земельні частки (паї) можуть здаватися в оренду їх власниками; реалізуватися, даруватися, обмінюватися, спадкуватися, передаватися в заставу; можуть бути виділені в натурі (на місцевості), тобто перетворені в реальну земельну ділянку.

Основним документом, який посвідчує право на земельну частку (пай), є сертифікат на право на земельну частку (пай), що видається районною чи міською державною адміністрацією. Також право на земельну частку (пай) підтверджують документи, які складаються у випадках набуття такого права різними шляхами. До них належать: свідоцтво про право на спадщину; договори купівлі-продажу, дарування, міни; рішення суду про визнання права на земельну частку (пай)⁹⁰.

Земельна частка (пай) не може вважатися земельною ділянкою, оскільки вона є умовною частиною сільськогосподарських земель, розмір якої визначений як середній по господарству в умовних кадастрових гектарах. На відміну від земельної ділянки, яка має чітко визначені межі й розмір у фізичних гектарах, місцезнаходження та межі земельної частки (паю) є невизначеними. Громадянин, якому надана земельна частка (пай), не знає точного місця її розташування на полях сільськогосподарського підприємства⁹¹.

Необхідно акцентувати увагу на тому, що поняття «земельні частки (паї)» застосовується лише до земель сільськогосподарського призначення.

Власників земельних часток (паїв) не можна ототожнювати із власниками землі, оскільки власники земельних ділянок мають державний акт на право власності на земельну ділянку, її конкретне місце розташування є відомим, а власник земельного паю має сертифікат на право на земельну частку (пай) і земля не виділена в натурі⁹².

⁹⁰ Оренда земельних паїв: майново-правові відносини, які виникають при оренді земельних паїв. Оформлення операцій, бухгалтерський та податковий облік. URL: <http://news.dtk.com.ua/show/ukr/article/15610.html> (дата звернення 05.02.2017 р.)

⁹¹ Кулініч П.Ф. Принцип плюралізму форм господарювання у правовому забезпеченні товарного сільськогосподарського землекористування в Україні // Часопис Київського університету права. 2013. № 2. С. 258-262.

⁹² Коряка Д. Плата за землю: розраховували – відзвітували – платіть! // Все про бухгалтерський облік. 2012. № 15. С. 6-12

Земельна частка (пай) може бути об'єктом лише таких дій її власника, як купівля-продаж, дарування, міна, спадкування та застава. Всі ці дії охоплюються правомочністю розпорядження, що є не випадковим. Право користування земельною ділянкою, закріпленою за сільськогосподарським підприємством на праві колективної власності й розпайованою (поділеною на умовні частки) між його членами, належала цьому підприємству як юридичній особі. Після паювання земель підприємства право користування розпайованою землею зберігалось за останнім і не переходило до членів підприємств-власників земельних часток (паїв)⁹³.

З правової точки зору, паювання земель є юридичним фактом, що тягне за собою передачу кожному з членів сільськогосподарського підприємства, якому виділена земельна частка (пай), лише права розпорядження нею. Тому власник такої частки не може володіти та користуватися земельною часткою (паєм). А отже, він не може передати право користування часткою іншій особі, наприклад, на підставі договору оренди, оскільки ніхто не може передати іншій особі більше прав, ніж має сам.

Таким чином, сертифікат на право на земельну частку (пай) слід розглядати як правостановлюючий документ, що засвідчує наявність у її власника лише однієї правомочності – права розпорядження земельною часткою (паєм). Власник земельної частки (паю) і власник земельної ділянки наділені різним обсягом правомочностей: власник земельної ділянки наділений всіма правомочностями власника, а особа, що має право на земельну частку (пай), – лише правомочністю розпорядження. Тому сертифікат на право на земельну частку (пай) не можна розглядати як правостановлюючий документ, що посвідчує всі три правомочності власника земельної ділянки – володіння, користування та розпорядження нею.

Проте, сертифікати на право на земельну частку (пай), отримані громадянами, вважаються правостановчими документами у разі реалізації ними права вимоги на відведення земельної частки (паю) в натурі (на місцевості) відповідно до Земельного кодексу⁹⁴.

Також існує інший вид права на земельну частку (пай), відмінний від тих паїв, що надавалися працівникам при розпаюванні земель колективних сільськогосподарських підприємств.

Така частка надається громадянам з земель державних і комунальних сільськогосподарських підприємств при їх приватизації. Правовий режим земельної частки (паю), на яку мають право працівники державних і комунальних сільськогосподарських підприємств, установ і організацій, істотно відрізняється від правового режиму земельної частки (паю), яку отримали члени колективних та

⁹³ Кулініч П.Ф. Принцип плюралізму форм господарювання у правовому забезпеченні товарного сільськогосподарського землекористування в Україні // Часопис Київського університету права. 2013. № 2. С. 258-262.

⁹⁴ Земельний кодекс України: за станом на 25 жовтня 2001 р. № 2768-III [2768-14]. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14> (дата звернення 24.11.2015 р.)

інших сільськогосподарських підприємств, що володіли землею на праві колективної власності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Відмінності в правовому режимі земельних часток (паїв), що надані при розпаюванні земель колективних сільськогосподарських підприємств та при приватизації державних чи комунальних сільськогосподарських підприємств*

№ з/п	Характеристики права на земельну частку (пай), що надане при:	
	розпаюванні земель колективних сільськогосподарських підприємств	приватизації державних чи комунальних сільськогосподарських підприємств
1	Посвідчується сертифікатом на право на земельну частку (пай)	Видача сертифікатів законодавством не передбачена
2	Є об'єктом ринкового обігу: може відчужуватися на підставі цивільно-правових угод, що не заборонені законом	Не є об'єктом ринкового обігу
3	Надається як постійне право, проте, може бути перетворене у право власності на земельну ділянку шляхом виділення землі в натурі та отримання державного акта на право власності на земельну ділянку	Надається на короткий період (2-4 місяці) – з моменту прийняття рішення про виділення земельних часток (паїв) до завершення землепорядних робіт, необхідних для виділення земельних часток (паїв) в натурі у вигляді земельних ділянок та видачі громадянам-власникам цих ділянок державних актів на право власності на землю

* Сформовано на підставі⁹⁵

Таким чином, між земельними частками (паями), що видавалися шляхом розпаювання земель колективних сільськогосподарських підприємств та приватизації державних чи комунальних сільськогосподарських підприємств, існує суттєва різниця. Земельні частки (паї), виділені шляхом приватизації є тимчасовою правовою формою, яка надає права працівникам підприємства на отримання земельних ділянок в натурі як власних. Відповідно така частка (пай) не може відчужуватися, що фактично не надає її власнику будь-яких прав щодо землі до моменту отримання державного акту на право власності на земельну ділянку. Право на земельну частку, що надається членам колективних сільськогосподарських підприємств, надає більше прав їх власнику та не обмежене в терміні існування. Спільною рисою обох видів земельних часток (паїв) є надання їх лише сільськогосподарськими підприємствами, які змінюють свою форму власності, ліквідуються.

Чинний Земельний кодекс України не передбачає надання земель в колективну власність, а тому й паювання земель через передачу її в колективну власність не є можливим. Тобто отримані земельні частки (паї) шляхом паювання

⁹⁵ Кулініч П.Ф. Принцип плюралізму форм господарювання у правовому забезпеченні товарного сільськогосподарського землекористування в Україні // Часопис Київського університету права. 2013. № 2. С. 258-262.

земель колективних сільськогосподарських підприємств є залишком колишнього інституту права колективної власності на землі сільськогосподарського призначення.

Члени колективних сільськогосподарських підприємств, які одержали право на земельний пай, можуть вийти з цих підприємств і отримати земельну ділянку в натурі, на яку видається державний акт на право власності на земельну ділянку.

Підставами для виділення земельних ділянок у натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв) є рішення відповідної сільської, селищної, міської ради чи районної державної адміністрації, що приймається на основі заяви власника земельної частки (паю)⁹⁶.

Із прийняттям указів про прискорення земельної реформи та про паювання земель були створені правові передумови для ринкового обігу земельних часток (паїв). А це в свою чергу давало можливість розширити напрями розвитку земельної реформи в сфері сільського господарства шляхом стимулювання концентрації земельних часток (паїв) у ринково орієнтованих сільськогосподарських товаровиробників на основі купівлі таких паїв у їх власників. Однак здійснення в другій половині 90-х років перерозподілу земель сільськогосподарського призначення шляхом придбання сільськогосподарськими товаровиробниками земельних часток (паїв) у власність на основі відповідних цивільно-правових угод як можливий напрям інтенсифікації земельної реформи не було підтримане державною владою. Натомість, вона обрала інший шлях формування земельних масивів сільськогосподарських товаровиробників – оренда земельних часток (паїв)⁹⁷.

На нашу думку, система, яка була створена у зв'язку з формуванням та використанням земельних часток (паїв), що надавалися внаслідок розпаювання земель колективних сільськогосподарських підприємств, є недосконалою та багато в чому суперечить нормам законодавства. Проте законодавче визнання оренди земельних часток (паїв) стає основою їх обліку.

Фізичні особи можуть надавати право на земельний пай в оренду. При цьому потрібно укласти договір оренди між підприємством, яке використовує землю для сільськогосподарських потреб (орендар), та фізичною особою – власником паю (орендодавець). Орендна плата може сплачуватись у грошовій, натуральній та відробітковій формі, що повинно визначатися в договорі.

Як вважає Т. А. Бондар⁹⁸, оренда земельних часток (паїв) згідно П(С)БО 14 “Оренда” відноситься до операційної оренди, оскільки право власності

⁹⁶ Фінашко В. Земельні частки (паї) та особливості їх оподаткування // Податковий, банківський, митний консультант. 2011. № 13. С. 15-27

⁹⁷ Кулініч П.Ф. Принцип плюралізму форм господарювання у правовому забезпеченні товарного сільськогосподарського землекористування в Україні // Часопис Київського університету права. 2013. № 2. С. 258-262.

⁹⁸ Бондар Т.А. Облік оренди землі: стан та перспективи розвитку // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина II. Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в

при цьому не переходить до орендаря. Тому земельні частки (паї), орендовані у фізичних осіб, відображаються за вартістю оренди, визначеної в договорі, на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”. За дебетом даного рахунку відобразатиметься прийняття до обліку орендованих земельних часток (паїв), а за кредитом – повернення орендодавцю та при перенесенні заборгованості перед ним на баланс.

Відповідно до листа Міністерства фінансів України “Щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з оренди земельних паїв”, крім вартості за договором в грошовій та/або натуральній формі, на рахунку 01 ведеться облік також за видами земель та їх якісними характеристиками. Згідно даного листа, при відображенні орендної плати за земельні частки (паї), дебетується рахунок витрат і кредитується субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», на якому облік ведеться в розрізі власників сертифікатів на право на земельну частку (пай) та державного акту на право власності на землю.

Якщо орендна плата земельної частки (паю) виплачується в натуральній чи відробітковій формі, визнається дохід від реалізації товарів (робіт, послуг). Тому виникає податкове зобов’язання з ПДВ. У будь-якому випадку при виплаті орендної плати фізичній особі утримується ПДФО, проте, якщо вона виплачується у негрошовій формі, то база оподаткування визначається з врахуванням натурального коефіцієнта⁹⁹.

Діючий порядок обліку операцій з оренди земельних часток (паїв) наведений в таблиці 2.6.

Таким чином, чинна методика оренди земельних часток (паїв) відповідає загальній методиці обліку необоротних активів, проте в даному випадку більш можливим стає застосування різних видів орендної плати: грошова, натуральна, відробіткова. Це пов’язано із функціонуванням підприємства в галузі сільського господарства та погашення своїх зобов’язань власною продукцією, що досить часто застосовується поряд із грошовими виплатами. Відробіткова форма орендної плати є не досить поширеною. Для достовірного відображення облікових об’єктів та правильності формування аналітичного розрізу за операціями, пов’язаними з орендою земель сільськогосподарського призначення, слід відкривати субрахунок 012 “Орендовані земельні частки (паї)” до рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”.

АПК: стан та перспективи: Збірник тез та виступів на міжнародній науково-практичній конференції (листопад 2003) / За ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем’яненка, В. М. Жука / М-во аграрної політики України, Інститут аграрної економіки. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. С. 150-157

⁹⁹ Фінашко В. Земельні частки (паї) та особливості їх оподаткування // Податковий, банківський, митний консультант. 2011. № 13. С.15-27

Таблиця 2.6.

Методика обліку операцій з оренди земельних часток (паїв)*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано в оренду земельний пай	012	-
2	Нараховано орендну плату	23, 91, 92, 93	685
3	Утримано ПДФО при виплаті орендодавцеві орендної плати	685	641
<i>1 варіант (виплата грошовими коштами)</i>			
4	Виплачено з каси орендну плату фізичній особі	685	301
<i>2 варіант (відшкодування в натуральній формі – продукцією)</i>			
5	Нараховано орендну плату в натуральній формі (сільськогосподарською продукцією)	685	701
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ при реалізації готової продукції	701	641
7	Відображено собівартість сільськогосподарської продукції, відпущеної в рахунок оплати за оренду земельного паю	901	27
<i>3 варіант (відшкодування в відробітковій формі – надання послуг)</i>			
8	Відшкодовано орендну плату в відробітковій формі (орендодавцеві надано послуги)	685	703
9	Відображено податкові зобов'язання при реалізації послуг	703	641
10	Відображено собівартість послуг, реалізованих у рахунок оплати за оренду земельного паю	903	23

* Сформовано на основі¹⁰⁰

При формуванні пайового капіталу товариств здійснюються пайові внески засновниками у вигляді прав на земельні частки (паї). При цьому пропонується обліковувати їх на балансовому рахунку 122 “Права користування майном” із відкриттям аналітичного рахунку 1224 “Право на земельні частки (паї) в користуванні сільськогосподарського підприємства”, а також паралельно на нововведеному позабалансовому субрахунку 0105 “Пайовий земельний фонд в користуванні сільськогосподарського підприємства” до рахунку 010 “Земельні ділянки в користуванні”. Такий підхід обґрунтовується необхідністю відображення у підприємства не тільки права на користування земельною ділянкою (внесеного права на земельний пай), а й самої земельної ділянки як фізичного об'єкта, яка може при виділенні земельної частки в натурі перетворюватися на земельну ділянку, яка залишається у підприємства, проте на правах власності, або передається пайовику при його виході. Запропонований порядок обліку внесення земельних паїв засновниками сільськогосподарського кооперативу, поряд із діючою методикою, відображено в табл. 2.7.

¹⁰⁰ Оренда земельних паїв: майново-правові відносини, які виникають при оренді земельних паїв. Оформлення операцій, бухгалтерський та податковий облік. URL: <http://news.dtk.com.ua/show/ukr/article/15610.html> (дата звернення 17.07.2017 р.)

Таблиця 2.7.

Порядок обліку земельних часток (паїв), належних засновникам сільськогосподарського підприємства*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Чинна методика			
1	Внесено засновником сільськогосподарського підприємства пайовий внесок у вигляді земельної частки (паю)	122	402
2	Прийнято рішення про розподіл прибутку сільськогосподарського підприємства	441	443
3	Нараховано дивіденди власникам паїв	443	671
4	Утримано ПДФО	671	641
5	Виплачено дивіденди пайовикам	671	311
6	Сплачено утриманий ПДФО	641	311
7	Виділено засновнику сільськогосподарського підприємства земельну частку (пай) в натурі при його виході	402	67
8	Передано земельну ділянку засновнику сільськогосподарського підприємства, що вийшов з нього	67	122
Запропонована методика			
1	Внесено засновником сільськогосподарського підприємства пайовий внесок у вигляді земельної частки (паю)	1224	402
2	Відображено поза балансом вартість масиву землі, переданої сільськогосподарському підприємству засновниками як земельні частки (паї)	0105	-
3	Прийнято рішення про розподіл прибутку сільськогосподарського підприємства	441	443
4	Нараховано дивіденди власникам паїв	443	671
5	Утримано ПДФО	671	641
6	Виплачено дивіденди пайовикам	671	311
7	Сплачено утриманий ПДФО	641	311
<i>1 варіант (з виходом засновника зі складу учасників)</i>			
8	Виділено засновнику сільськогосподарського підприємства земельну частку (пай) в натурі при його виході	402	672
9	Переведено земельну частку (пай) до складу земельних активів (виділено земельну ділянку в натурі)	101 -	1224 0105
10	Передано земельну ділянку засновнику сільськогосподарського підприємства, що вийшов з нього	672	101
<i>2 варіант (без виходу засновника зі складу учасників)</i>			
11	Переведено земельну частку (пай) до складу земельних активів (виділено земельну ділянку в натурі)	101 -	1224 0105

* Сформовано на основі¹⁰¹

Відповідно до діючої методики, внесення земельних часток (паїв) до капіталу відображається шляхом виникнення нематеріальних активів – прав на користування майном та формування пайового капіталу, а саме: в складі субрахунку 402 “Пайовий капітал”. Користування землею, отриманою від

¹⁰¹ Артикульна Г. Л., Волошина О.В., Гайдуцький П. І., Дем’яненко М. Я. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: посібник. За ред. П.І. Гайдуцького і П. Т. Саблука. К.: ІАЕ, 2013. 408 с.

власників прав на земельну частку (пай), супроводжується виплатою дивідендів. Вихід пайовика зі складу засновників супроводжується виділенням земельної ділянки в натурі, внаслідок чого анулюється пайовий внесок шляхом списання пайового капіталу та прав користування майном.

Підприємство має зобов'язання перед засновниками, яким належать права на земельну частку (пай), у разі їх виходу із підприємства задовольнити вимогу щодо виділення належної їм земельної ділянки. Виділення земельної ділянки в натурі відображається шляхом зменшення пайового капіталу та виникнення зобов'язання перед засновником. При цьому права користування земельною ділянкою, що внесена як пай, переводяться до складу земельних активів у зв'язку із виділенням в натурі (визначення конкретної земельної ділянки, її площі, меж), одночасно здійснюється списання з позабалансу; земельна ділянка передається пайовику, який виходить із підприємства, в рахунок погашення зобов'язання перед ним.

Власники земельних часток (паїв) мають право на отримання дивідендів, належних відповідно до їхніх паїв. Такі дивіденди виплачуються за рахунок прибутку.

Приватизація земельних ділянок державної та комунальної власності є дозволеною в Україні. Облік земельних часток (паїв), які виділяються працівникам із земель державних чи комунальних сільськогосподарських госпрозрахункових підприємств внаслідок приватизації, відображено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Методика обліку земельних часток (паїв) у державних чи комунальних сільськогосподарських підприємствах внаслідок їх приватизації

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Прийнято рішення про розпаювання земель державного чи комунального підприємства у зв'язку з приватизацією	401	672
2	Переведено земельні ділянки до складу нематеріальних активів у зв'язку з їх розпаюванням	1224 0105	101 -
3	Понесено витрати на розпаювання земель та оформлення їх виділення в натурі	92	685
4	Погашено зобов'язання, що виникло при оформленні та виділенні земельних ділянок в натурі	685	311
5	Переведено земельні частки (паї) до складу земельних активів після виділення їх в натурі	101 -	1224 0105
6	Передано земельні ділянки працівникам, яким належать земельні частки (паї)	672	101

Відповідно до таблиці 2.8, пропонується виникнення земельних часток (паїв) внаслідок приватизації відображати шляхом списання статутного капіталу із одночасним виникненням зобов'язання перед працівниками, які мають право на отримання земельного паю. В момент прийняття рішення про розпаювання земель пропонується земельні активи переводити в нематеріальні активи – 1224 “Право

на земельні частки (паї) в користуванні сільськогосподарського підприємства” до субрахунку “Права користування майном” із одночасним відображенням земельних ділянок в складі позабалансового субрахунку 0105 “Пайовий земельний фонд в користуванні сільськогосподарського підприємства”. У зв’язку з виділенням земельних ділянок в натурі підприємство несе витрати щодо переоформлення прав, які запропоновано відображати в складі адміністративних витрат. Після виділення земельних ділянок в натурі їх земельні частки (паї) необхідно перевести до складу земельних активів, списавши одночасно з поза балансу. У момент передачі земельної ділянки пайовику погашається заборгованість підприємства перед ним шляхом списання з позабалансу.

Висновки до другого розділу

У результаті дослідження інформаційного забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання земельних ресурсів встановлено таке:

1. Природно-ресурсний потенціал, як сукупність природних ресурсів, які використовуються або можуть бути використані у господарській діяльності людини без нанесення шкоди навколишньому природному середовищу, підлягає відображенню в бухгалтерському обліку підприємства.

Земельні ресурси в бухгалтерському обліку запропоновано відображати у розрізі таких господарських операцій: наявність і рух природних ресурсів (якщо вони є власністю цього суб’єкта); операції з оренди природних ресурсів; операції з охорони природних ресурсів.

Для організації бухгалтерського обліку зазначених об’єктів необхідно розробити нові та удосконалити існуючі облікові нормативні акти, зокрема П(С)БО 30 “Біологічні активи”.

2. На основі аналізу поглядів вчених і дослідження законодавчих вимог встановлено, що для оцінки земельних ресурсів сільськогосподарського призначення з метою відображення їх в бухгалтерському обліку необхідно застосовувати методику, яка враховувала б екологічний, соціальний та економічний аспекти. Це дозволить мати інформацію про наявність, склад, стан і рух земельних ресурсів як одного з елементів національного багатства. Тому вважаємо, що земельні ресурси необхідно оцінювати за справедливою вартістю. При цьому нижньою межею справедливої вартості буде їх експертна оцінка, передбачена Законом України “Про оцінку земель”. Справедлива вартість прямопропорційно залежатиме від екологічного стану та соціального значення природних ресурсів, що стимулюватиме їх охорону і відновлення від забруднення.

3. Прийняті законодавчі та нормативні акти щодо землі, як однієї із складових природно-ресурсного потенціалу України, не мають практичної реалізації через

відсутність механізмів такої реалізації. Тому виділено напрями облікового забезпечення реалізації положень нормативних актів в частині таких питань: визнання земель об'єктом бухгалтерського обліку; визначення порядку грошової оцінки сільськогосподарських угідь з метою відображення їх в бухгалтерському обліку; розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з їх руху.

Земельні ресурси є об'єктом бухгалтерського обліку у зв'язку з їх відповідністю ознакам активів, можливістю контролю суб'єкта господарювання над ними та значним строком їх використання одним орендарем. Землі – незношуваний актив, який має необмежений строк експлуатації.

В бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання необхідно відображати: земельні ділянки, якщо вони є власністю цього суб'єкта; операції з операційної оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення; доходи, витрати і зобов'язання, що виникають при охороні від забруднення сільгоспугідь.

Операції з охорони земель поділено на три види (діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню; вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище; діяльність підприємства з усунення забруднення), при здійсненні яких сільськогосподарські підприємства зможуть посилити контроль за впливом діяльності на земельні ресурси.

Нормативно-правова база, що регламентує порядок здійснення контролю за використанням та охороною земель, є недосконалою та розпорошеною. По-перше, не має конкретизації суб'єктів контролю та їх завдань, функцій та повноважень, по-друге, є багато нечітких, безадресних, декларативних положень, які практично не виконуються та не впливають на здійснення державного контролю та не мають відповідного механізму їх реалізації, причиною чого також є недостовірне облікове відображення операцій з земельними ресурсами. Крім того, облік земельних часток (паїв) в економічній літературі висвітлено недостатньо, оскільки переважно розглядається їх оренда. Крім земельних часток (паїв), що виділялися внаслідок розпаювання земель колективних сільгосппідприємств, існують земельні частки (паї), що надаються працівникам державних чи комунальних підприємств при приватизації, облік яких також не розкрито. Тому запропоновані методичні підходи до облікового відображення цих операцій у суб'єктів господарювання є необхідними для їх облікової практики, в частині їх розмежування на два види, що сприятиме повному та правильному їх відображенню в діяльності сільгосппідприємств. Наведені в дослідженні облікові аспекти операцій з земельними паями як фундаментальні основи для формування достовірного інформаційного забезпечення ними будуть сприяти процесу збереження земель сільськогосподарського призначення та стійкому їх використанню в Україні.

РОЗДІЛ 3

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ ОХОРОНИ ТА СТІЙКОГО ВИКОРИСТАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

3.1. Проблеми облікового забезпечення управління лісокористуванням на засадах стійкого розвитку

Україна має значний запас лісових ресурсів, оскільки займає 8 місце в Європі за площею лісів та 7 місце за запасами деревини. Проте, лісова політика держави, яка склалася протягом ХХ століття, орієнтована переважно на використання сировинних ресурсів лісу – деревних і недеревних, що призвело до виснаження лісів. Внаслідок несанкціонованого вирубування деревини пошкоджено ерозією 15 млн. га земель, а щорічний приріст еродованих земель перевищує 80 тис. га¹. Для зменшення негативного впливу ерозійних процесів здійснюється розширене відтворення лісових ресурсів за рахунок залучення нових земель. Для досягнення оптимальної лісистості (20 %) на території України варто створити понад 2 млн. га лісових культур.

Проблематиці стійкого розвитку присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених: М.О. Атрощенко, М.М. Большакова, Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляка, Н.С. Дворяшиної, Б.М. Данилишина, В.К. Данилка, С.І. Дорогунцова, І.В. Замули², В.М. Жука, Л.Г. Мельника, Н.М. Малюги, В.Я. Ковалюк, Г.А. Мішеніної, О.В. Озерана, І.М. Синякевича, О.М. Сисоєва, М.В. Римар, М.А. Хвесика, Л.М. Горбача, Ю.П. Кулаковського, Г.С. Ферару, В.Я. Шевчука, М.Ю. Чік, М.Х. Шершуна, І.Є. Ярової. Аналіз результатів досліджень науковців показує, що, незважаючи на їхню високу наукову і практичну цінність, існує потреба в ґрунтовному дослідженні інструментів реалізації концепції стійкого розвитку в діяльності підприємств лісового комплексу.

Україна належить до малолісистих територій, оскільки середня лісистість європейській країні складає 30 %, зокрема: у країнах колишньої Югославії – 41,1 %, у Болгарії – 34,4 %, у Польщі – 28,3 %, у Російській Федерації – 46,6 %, у Румунії – 28,1 %, у Німеччині – 29,0 %, у Франції – 27,8 %, в Угорщині – 18,0 %³. Крім того, лісистість території України неоднорідна, оскільки держава розташована у двох рослинно-кліматичних поясах: лісовому та степовому. Найбільш залісненими є

¹ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua> (дата звернення 02.10.16 р.)

² Замула І.В. Учетная составляющая управления экологическими обязательствами в соответствии с принципами устойчивого развития // Актуальні проблеми економіки. 2015. № 4 (166). С. 261-267

³ Генсірук С.А., Копій Л.І. Принципи збалансованого природокористування та природовідновлення у лісогосподарському виробництві // Збалансоване природокористування та природовідновлення. К.: Вид-во ВЕЛ, 2008. С. 12-14. С. 12.

Закарпатська (51,4 %), Івано-Франківська (41 %), Рівненська (36,4 %), Житомирська (33,6 %), Волинська (36,4 %) області. У лісостепових районах лісистість не перевищує 11 %, а в степових – 5 %.

Запас деревини в лісах України оцінюється в межах 2102 млн. м³. Загальна середня зміна запасу сягає 35 млн. м³. Середня щорічна зміна запасу на 1 га у лісах Держлісагентства дорівнює 4 м³ і коливається від 5 м³ в Карпатах до 2,5 м³ у степовій зоні⁴.

Нераціональне лісокористування в провідних країнах світу та Україні спостерігалось з початком XVIII ст., коли економіка розвивалася швидкими темпами за рахунок екстенсивного використання природних ресурсів. Стрімкий розвиток виробничих потужностей призвів до зміни ландшафтів на великих територіях і знищення лісових ресурсів, виснаження ґрунтів внаслідок надзвичайної інтенсифікації сільського господарства. У XX ст. екологічні проблеми загострилися у зв'язку з поширенням науково-технічного прогресу та усвідомленням людством факту обмеженості природних ресурсів.

Усвідомлення важливої ролі лісів у добробуті світового співтовариства зумовило перехід людства від національних лісів до глобального лісового господарства. У 70-ті рр. XX ст. розпочалася робота вчених над основними положеннями концепції стійкого розвитку, яка покликана зберегти обмежені природні ресурси для майбутніх поколінь і зменшити антропогенний вплив на навколишнє природне середовище. Одним із основних постулатів цієї концепції є припинення нераціонального використання природних ресурсів, що може бути досягнуто за рахунок впровадження екологозберігаючих технологій. Ефективною вважається господарська діяльність, що передбачає одержання максимально можливої економічної вигоди при найменшому впливі на природне середовище.

Лісокористування на засадах стійкого розвитку – це такі методи та способи експлуатації лісових ресурсів, що одночасно забезпечують задоволення потреб населення у деревній і недеревній лісовій продукції, а також підтримання сприятливих для здоров'я людини природно-екологічних умов життєдіяльності, збереження, відтворення і примноження лісоресурсного потенціалу вітчизняних підприємств. Отже, поняття “лісокористування” охоплює два взаємопов'язані між собою процеси – експлуатацію та відтворення лісових ресурсів, адже здійснення заготівельних робіт не може бути невиснажливим без обов'язкового проведення лісовідновлювальних робіт (див. рис. 3.1).

На макроекономічному рівні лісокористування характеризує форми, методи, способи експлуатації та відтворення лісових ресурсів. Процес експлуатації лісових ресурсів на засадах стійкого розвитку включає заготівлю деревної та недеревної

⁴ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua>. (дата звернення 15.08.16 р.)

лісової продукції, переробку лісової сировини та відходів, використання захисних і рекреаційних функцій лісових ресурсів. Відтворення лісових ресурсів є невід'ємною складовою лісокористування, яке включає два процеси: лісовідновлення та лісорозведення (створення лісових насаджень і збереження продукуючого запасу деревини на корені) і періодичне проведення рубок догляду для вилучення лісових насаджень, які мають низьку продуктивність. Ці два аспекти єдиного процесу відтворення лісових ресурсів суперечливі, оскільки збільшення обсягів заготівлі деревини при проведенні рубок догляду призводить до зменшення запасу лісових ресурсів і, навпаки.

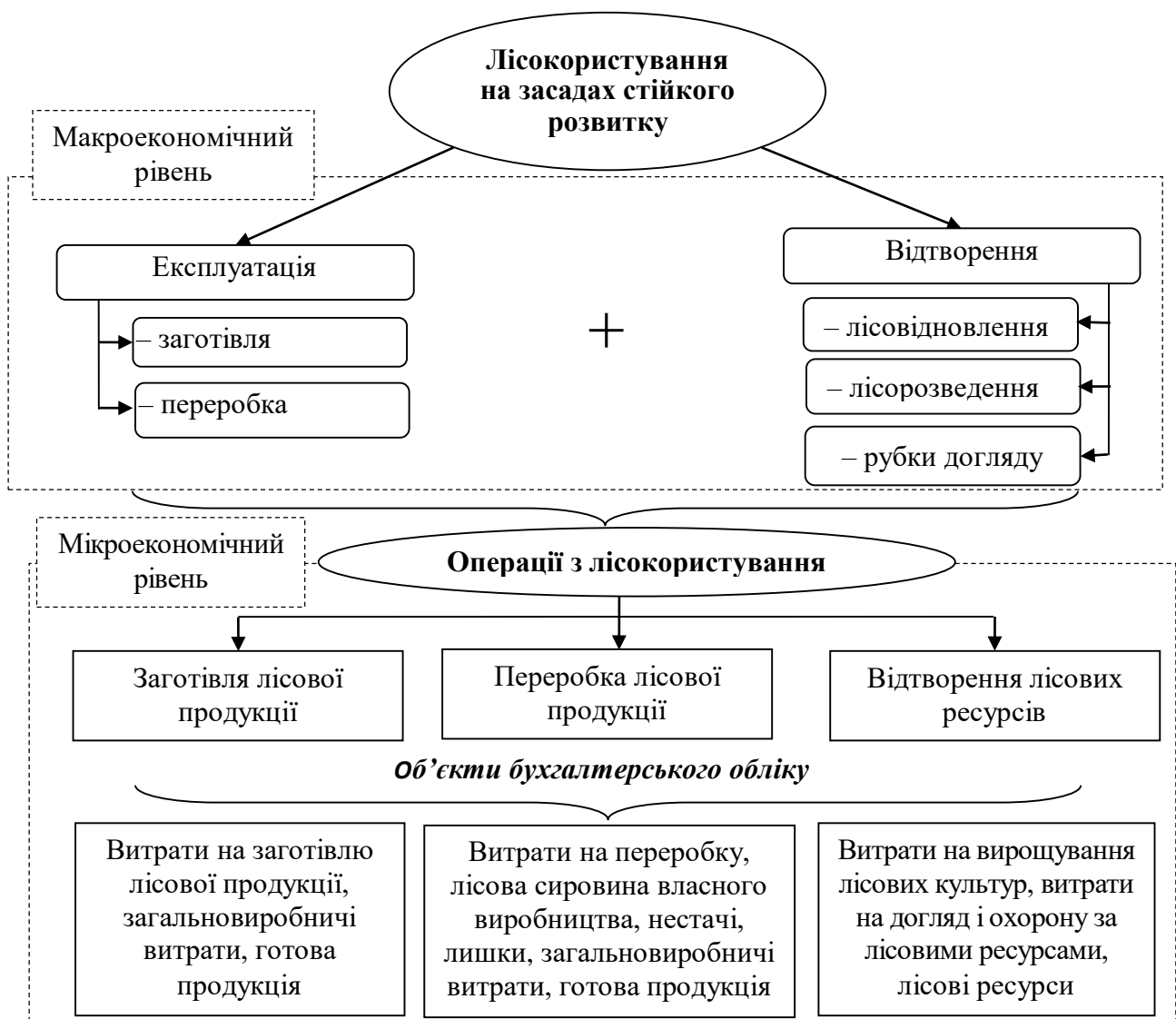


Рис. 3.1. Об'єкти бухгалтерського обліку операцій з лісокористування

На мікроекономічному рівні операції з лісокористування містять операції із заготівлі лісової продукції та її переробки, а також операції з відтворення лісових ресурсів. Інформація про вищеперераховані процеси відображається в системі бухгалтерського обліку. Виділено напрями господарських операцій з лісокористування (заготівля лісової продукції та її переробка, відтворення лісових

ресурсів), що дозволило уточнити склад об'єктів бухгалтерського обліку для подальшого удосконалення їх організаційно-методичного забезпечення.

Для забезпечення функціонування вітчизняних підприємств лісового комплексу на принципах стійкого розвитку необхідною умовою є врахування економічних, екологічних соціальних цілей в управлінні. Стійке лісокористування має базуватися на екосистемному підході до управління лісовими ресурсами. Екосистемний підхід базується на комплексному управлінні земельними та лісовими ресурсами, спрямованому на охорону та стале використання і відтворення. Екосистемний підхід передбачає врахування при прийнятті управлінських рішень не лише економічних наслідків, а й екологічного впливу на навколишнє середовище.

Концепція стійкого розвитку має три складові: економічну, екологічну та соціальну. Лісокористування на засадах стійкого розвитку має враховувати всі ці три складові (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Реалізація концепції стійкого розвитку в бухгалтерському обліку операцій з лісокористування

Економічна складова концепції стійкого розвитку передбачає еколого-економічне ведення господарської діяльності підприємств, що базується на управлінні лісовими ресурсами, яке забезпечує їх збереження, підвищення

продуктивності та здатності до природного відновлення. Необхідною умовою досягнення такого управління є запровадження обов'язкової лісової сертифікації, що створить вітчизняним підприємствам конкурентну перевагу – можливість збільшення обсягів експорту необробленої деревини та продукції переробки, оскільки реалізація за кордон несертифікованої деревини заборонена Деревинним Регламентом № 995,⁵ який розроблений з метою протидії торгівлі незаконно заготовленої деревини на ринках Європейського Союзу.

Впровадження сертифікації лісових ресурсів дозволить:

- посилити контроль за використанням лісових ресурсів;
- удосконалити систему управління підприємствами лісового комплексу шляхом формування повної та достовірної інформації про наявність і стан лісових ресурсів і лісової продукції;
- конкурентні переваги при участі в тендерах при реалізації деревини та продукції її переробки.

До постачальників деревини та продукції виготовленої з неї всі вимоги Регламенту № 995 почали застосовувати з 03.03.2013 р. Регламентом встановлені штрафи, пропорційні завданому збитку, розмір якого обчислюють контролюючі органи ЄС, а також передбачена конфіскація незаконно заготовленої деревини і (або) продукції, виробленої з неї.

З 2013 року на підприємствах лісового комплексу розпочалося впровадження системи електронного обліку деревини, яка забезпечує точний облік лісових ресурсів шляхом маркування деревини спеціальними бирками зі штрих-кодом та за рахунок застосування мобільних електронних пристроїв, які в режимі on line дозволяють фіксувати операції з лісовими ресурсами. Станом на 16.10.2013 р. площа сертифікованих лісів в Україні за стандартом міжнародної схеми лісової сертифікації FSC становить більше 1,21 млн. га, або майже 12 % всіх лісів України.⁶ Позитивним вважаємо впровадження єдиної державної системи електронного обліку деревини. Застосування цієї системи дозволить вирішити проблему нелегально заготовленої деревини та сформуванню повну та достовірну інформацію про наявні лісові ресурси, обсяги заготівлі деревної та недеревної продукції на мікро- та макрорівні.

Екологічна складова концепції стійкого розвитку передбачає екологізацію виробництва, тобто забезпечення зменшення негативного антропогенного впливу на навколишнє середовище шляхом підвищення контролю за лісокористуванням, моніторинг за станом лісових ресурсів, мінімізацію використання цінних лісових

⁵ Деревинний Регламент Європейського парламенту № 995 від 20.10.2010 р. URL: <http://www.fsc.ru/upload>. (дата звернення 22.12.16 р.)

⁶ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua> (дата звернення 13.07.16 р.)

порід, встановлення контролю за вирубкою лісів у гірських районах, впровадження новітніх технологій з метою зниження втрат лісової продукції при проведенні заготівельних і лісовідновлювальних робіт. Екологізація ґрунтується на узгодженні еколого-економічних інтересів суб'єктів господарювання та суспільства в цілому з метою забезпечення екологічної безпеки.

Соціальна складова лісокористування на засадах стійкого розвитку передбачає зміну пріоритетів у лісокористуванні шляхом переходу від хижацького використання лісових ресурсів, як джерела матеріальних благ, до використання екологічних, рекреаційних, захисних функцій лісових ресурсів на принципах невиснаження та їх збереження для майбутніх поколінь та охорони довкілля.

Незважаючи на те, що в Україні ще в 1996 р. була затверджена Концепція переходу країни до стійкого розвитку, досі не розроблений механізм господарювання, який забезпечував би реалізацію цієї концепції в практичній діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання. У зв'язку з вищезазначеним, актуальним є розширення інформаційної бази бухгалтерського обліку лісових господарств. Першочерговим завданням є удосконалення облікового забезпечення підприємств лісового комплексу на мікроекономічному рівні шляхом включення до складу активів лісових ресурсів.

Для забезпечення функціонування підприємств лісового комплексу на засадах стійкого розвитку необхідним є докорінне реформування системи управління таких підприємств, зокрема в частині бухгалтерського обліку виокремлено наступні напрями:

- розроблення механізму забезпечення екологічної безпеки України через удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування;

- удосконалення нормативно-правової бази (формування нового положення (стандарту) бухгалтерського обліку та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з лісокористування з врахуванням специфіки лісової галузі та принципів концепції стійкого розвитку);

- розробка системи інформаційного забезпечення екологічно орієнтованого управління лісовими ресурсами на мікроекономічному рівні.

Чинне методичне забезпечення бухгалтерського обліку, яке запозичене з Радянського Союзу, не забезпечує формування облікової інформації про лісові ресурси, оскільки вони не ідентифікуються як об'єкт бухгалтерського обліку, що призводить до втрати частини біологічного різноманіття країни. В СРСР лісові ресурси не відображалися в складі активів підприємства, оскільки держава вважалася єдиним власником цих природних ресурсів. Крім того, радянські вчені заперечували наявність вартості природних ресурсів, адже вони не створені в результаті трудової діяльності людини. Однак, в сучасних умовах господарювання,

домінуючою при визнанні активів є концепція контролю, яка задекларована в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, активи трактуються як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. У МСФЗ визначення активу наведено в п. 4.4 Концептуальної основи представлення фінансової звітності: “актив – це ресурс, контрольований суб’єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікується надходження майбутніх економічних вигід до суб’єкта господарювання”⁷. Тракткування активів у НП(С)БО 1 та МСФЗ за сутністю є ідентичними та визначають дві основні характеристики активу – контрольовані суб’єктом господарювання ресурси, а також можливість отримання в майбутньому економічних вигід.

За міжнародною практикою ведення бухгалтерського обліку при визнанні активу право власності не є істотним, оскільки орендоване майно є активом, якщо суб’єкт господарювання контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Соколов В.Я.⁸ акцентує увагу на тому, що принцип контролю полягає в тому, що майном підприємства слід вважати не те, яке належить йому на правах власності, а те, чим воно може розпоряджатися та контролювати. Відповідного до даного принципу питання про зарахування тих або інших об’єктів до складу активів підприємства або, навпаки, їх списання, вирішується без врахування їх формальної юридичної приналежності, а згідно з намірами сторін відносно майбутнього даних об’єктів.

В Україні фінансова звітність формується, базуючись на основі переходу права власності, а звітність за МСФЗ – при переході ризиків і переваг володіння, а також відповідно до економічного змісту операції. Згідно зі статтею 139 Господарського кодексу України, в активі балансу суб’єкта господарювання відображається його власність, зокрема, майно, яке належить йому на правах власності. Отже, концепція контролю задекларована в міжнародних стандартах фінансової звітності, Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, а Господарський кодекс, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція до нього розроблені на основі концепції права власності на майно.

Головною умовою ідентифікації лісових ресурсів у складі активів є наявність контролю за цими ресурсами. Лісовим кодексом України передбачено, що ліси є національним багатством країни, тобто на правах власності належать українському

⁷ Концептуальна основа фінансової звітності IASB від 01.09.2010 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>. (дата звернення 18.04.15 р.)

⁸ Соколов В.Я. Теоретические начала двойной записи: автореф. дис.. на соискание учен. степени докт. эк. наук; спец. 08.00.12. М.: Изд-во СПб ГУЭФ, 2007. 52 с. С. 36.

народу. Проте, від імені народу права власника на ліси мають органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які здійснюють контроль за збереженням і використанням лісових ресурсів. Основна частина лісових ресурсів перебуває в державній власності, тобто підприємства лісового комплексу мають право на здійснення господарської діяльності в порядку постійного користування та несуть відповідальність за планомірне та розширене використання і відтворення лісових ресурсів, підвищення якісного складу та продуктивності лісів.

Можливість отримання економічних вигід від використання лісових ресурсів – друга умова визнання активів підприємства. Під економічною вигодою в Концептуальній основі МСФЗ розуміється потенціал, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання⁹. Вигоди від використання лісових ресурсів отримують у вигляді продукції деревного та недеревного походження (лікарські рослини, гриби, ягоди та інші дари лісу), додаткових лісових активів (саджанці, сіянці) та дохід від використання лісових масивів у рекреаційних цілях. Крім того, лісові насадження виконують природотворчі, захисні, санітарно-гігієнічні, соціальні та інші функції. Економічні вигоди від функцій, які виконують лісові насадження, оцінити складно, оскільки їх екологічна цінність перевищує економічну.

Отже, об'єктом бухгалтерського обліку є лісові ресурси деревного і недеревного походження, а також ефект, отриманий від рекреаційних функцій у вигляді доходу (втрат) від використання лісових ресурсів з метою рекреації. Для усунення неконвенційності понятійного апарату вважаємо, що під лісовими активами слід розуміти сукупність деревних і недеревних ресурсів рослинного походження, що знаходяться під контролем суб'єкта господарювання, використання яких призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Поняття “лісові ресурси” ширше ніж поняття “лісові активи”, адже до останніх не включаються функції лісової екосистеми.

Постає проблема, у складі яких активів необхідно відображати лісові ресурси. На основі проведеного аналізу наукових праць виявлено три підходи щодо визнання лісових ресурсів у бухгалтерському обліку (див. рис. 3.3).

Прибічники першого підходу, вітчизняні науковці Н.С. Котляревська¹⁰, Л.І. Максимів¹¹, Я.А. Порохнавець¹², а також російські вчені¹³ виступають за

⁹ Концептуальна основа фінансової звітності IASB від 01.09.2010 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>. (дата звернення 18.04.15 р.)

¹⁰ Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. С. 119-125. С. 122.

¹¹ Максимів Л.І., Пелиньо Л.М. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні // Вісник Національного лісотехнічного університету України. 2006. Випуск 16.3. С. 25-29. С. 29.

¹² Порохнавець Я.В. Особливості визнання природних ресурсів в системі бухгалтерського обліку // Сталій розвиток економіки. 2014. № 1 (23). С. 101-109. С. 103.

¹³ Большаков Н.М., Жиделева В.В., Попова А.М., Рауш Е.А. Методологические подходы к воспроизводству лесных ресурсов в условиях их аренды // Экономика региона. 2010. № 2. С. 117-129.

визнання лісових ресурсів необоротними активами, а саме основними засобами. У Російській Федерації відображення лісових ресурсів у складі основних засобів пов'язано з відсутністю стандарту бухгалтерського обліку, що регулює методичне забезпечення бухгалтерського обліку біологічних активів. Не підтримуємо позицію дослідників щодо віднесення лісових ресурсів до основних засобів, оскільки, по-перше, лісові ресурси є специфічним видом природних ресурсів, які під впливом біологічних перетворень можуть кількісно змінюватися. По-друге, лісові ресурси не відповідають критеріям визнання основних засобів, що визначені в національних і міжнародних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. По-третє, лісові ресурси не можуть бути використані в господарській діяльності підприємств до періоду стиглості деревини.

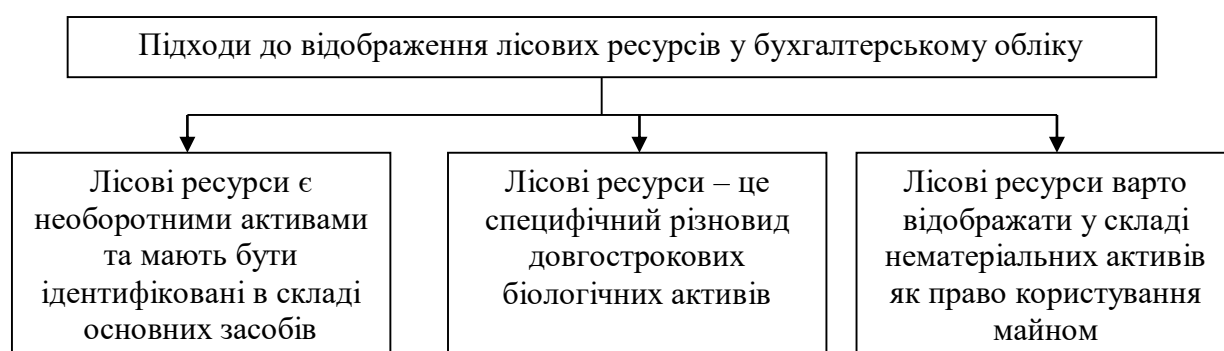


Рис. 3.3. Підходи до визнання лісових ресурсів у бухгалтерському обліку

Відповідно до другого підходу лісові ресурси ідентифікують як біологічні активи. Цю точку зору підтримує більшість вітчизняних науковців, зокрема: Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляк, Г.Г. Кірейцев, О.В. Морозова, О.В. Неверов, В.О. Озеран, М.Ю. Чік, а також молдавські вчені В. Букур, Л. Тодорова. Погоджуємося з вченим, оскільки лісові ресурси відповідають критеріям визнання біологічних активів. Тому методичне забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів має базуватися на нормах, визначених в П(С)БО 30 “Біологічні активи” та МСФЗ 41 “Сільське господарство”.

Котляревська Н.С.¹⁴ пропонує земельні ділянки і наявні лісові ресурси, що знаходяться в державній власності, відображати у складі нематеріальних активів як право користування майном. Не підтримуємо позицію автора, оскільки: по-перше, лісові ресурси та земельні ділянки, на яких вони ростуть, є різними об'єктами бухгалтерського обліку. По-друге, лісові ресурси мають матеріальну форму, тому їх не слід відображати у складі нематеріальних активів. По-третє, лісові ресурси є специфічним видом природних ресурсів, які під впливом біологічних перетворень

¹⁴ Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. С. 119-125. С. 122.

можуть кількісно змінюватися, а лісові господарства наділені повноваженнями контролю за збереженням, використанням та відтворенням лісових ресурсів, тому їх потрібно відображати у складі довгострокових біологічних активів. Отже, лісові ресурси відповідають критеріям визнання біологічних активів (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Критерії визнання лісових ресурсів у бухгалтерському обліку

Лісові ресурси віднесено до специфічного виду біологічних активів, оскільки вони відповідають основному критерію віднесення до останніх – здатність до біологічних перетворень, тобто лісовим активам характерні процеси росту, дегенерації та відтворення, які призводять до якісних та кількісних змін в таких активах.

Процес біологічної трансформації відбувається під впливом природних (температура, вологість, світло) і антропогенних факторів (догляд за лісовими культурами шляхом їх періодичної обробки від шкідників і проведення рубок формування і оздоровлення з метою створення сприятливих умов для розвитку лісових ресурсів). Критерієм оптимального управління біологічними перетвореннями є не тільки отримання максимального обсягу продукції від біологічних активів, але й запобігання негативному впливу на біосферу.

В Україні до лісового фонду належать лісові ділянки, в тому числі захисні насадження лінійного типу, площею не менше 0,1 га. До лісового фонду не відносяться зелені насадження в межах населених пунктів (парки, сади, сквери, бульвари тощо), які не віднесені у встановленому порядку до лісів; окремі дерева і групи дерев, чагарники на сільськогосподарських угіддях, присадибних, дачних і садових ділянках¹⁵. Отже, Лісовим кодексом України встановлено кількісну ознаку лісу – його площу, тобто лісовий масив площею менше 10 соток не визнається лісом. Крім того, до лісового комплексу відносяться полезахисні лісові насадження та лінійні смуги відводу залізниць, автомобільних доріг, інші лінійні насадження.

¹⁵ Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852> (дата звернення 12.04.16 р.)

Ідентифікація лісових ресурсів у бухгалтерському обліку дозволить сформуванню повну та достовірну інформацію про обсяги відтворення та використання лісових активів на мікроекономічному рівні, а також сприятиме включенню цих природних ресурсів до показника національного багатства країни. Показник національного багатства країни містить загальну інформацію про наявні ресурси та потенціал країни, на основі якої формується стратегія соціально-економічного розвитку держави. Відповідно до діючої методики до складу національного багатства належать економічні активи, оцінені за ринковими цінами на момент їх включення до розрахунку та приносять економічні вигоди. До економічних активів відносяться фінансові та нефінансові. Нефінансові активи поділяються на вироблені (біологічні активи, вирощені людиною в результаті ведення сільськогосподарської діяльності) та невироблені (біологічні активи, створені природним шляхом).

Інформацію для формування макроекономічних показників надає система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання щодо:

- 1) вироблених активів – лісові ресурси створені штучним шляхом (капіталізовані витрати на їх створення, доходи від експлуатації);
- 2) невироблених активів – лісові ресурси створені природним шляхом (природний капітал), доходи від їх експлуатації.

Відтворення та використання лісових ресурсів повинно перебувати під контролем не тільки з боку постійних лісокористувачів таких ресурсів, але й держави. Тому задоволення інформаційних запитів органів державної влади є першочерговим завданням для системи галузевого управління. Це дозволить на рівні галузевої звітності одержувати інформацію про обсяги лісозаготівлі та відтворення лісових ресурсів.

Для формування облікового забезпечення системи управління лісовими активами важливе значення має класифікація та групування облікової інформації про наявність і рух цих природних ресурсів. Класифікація лісових ресурсів за різними ознаками сприятиме задоволенню інформаційних потреб управлінського персоналу, підприємств лісового господарства, органів державної влади, служби статистики та інших зацікавлених осіб, а також стане основою для розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку та контролю за використанням і відтворенням таких активів.

Базуючись на результатах проведеного анкетування на лісових господарствах Житомирської області, слід констатувати неналежне інформаційне забезпечення щодо всіх видів лісових ресурсів, що призводить до прийняття неефективних управлінських рішень, зменшення дохідності та рентабельності діяльності. У зв'язку з цим класифікаційні ознаки лісових ресурсів мають

враховувати запити управлінського персоналу, статистичних органів. Для організації аналітичних розрізів бухгалтерського обліку лісових ресурсів розроблено їх класифікацію (рис. 3.5).

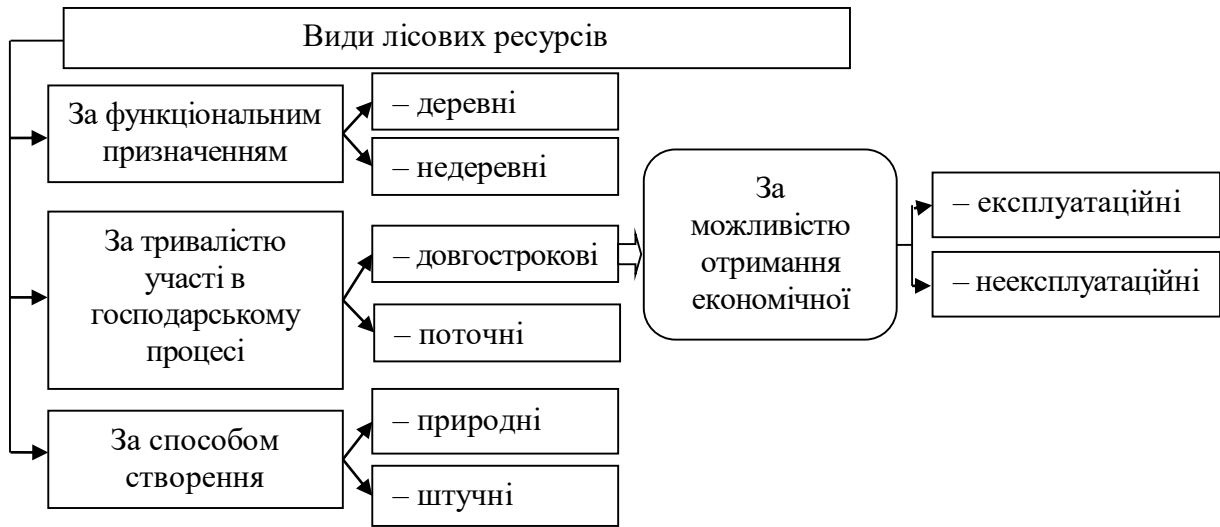


Рис. 3.5. Класифікація лісових ресурсів з урахуванням потреб управління

Для формування в системі бухгалтерського обліку інформації про лісові ресурси запропоновано їх класифікувати за наступними ознаками: за функціональним призначенням, за тривалістю участі в господарському процесі, за можливістю отримання економічної вигоди та за способом створення. Наведені класифікаційні ознаки лісових ресурсів є вихідним моментом для відображення таких активів у бухгалтерському обліку, оскільки дозволять сформувати повну та достовірну інформацію про деревні та недеревні лісові ресурси з метою реалізації державної стратегії збереження лісового фонду.

Залежно від функціонального призначення лісові ресурси поділяються на деревні та недеревні. Деревними лісовими ресурсами є лісові культури на різних стадіях розвитку, недеревними активами – сукупність плодоносних дерев і ягідників, багаторічних трав, а також їстівних грибів, які є джерелом для отримання лісової продукції. Розмежування лісових ресурсів за функціональним призначенням дозволить побудувати методичне забезпечення бухгалтерського обліку таких активів і визначити економічні вигоди від їх використання.

За тривалістю участі в господарському процесі лісові ресурси поділяються на поточні та довгострокові. Ця класифікаційна ознака важлива для бухгалтерського обліку, оскільки обумовлює порядок застосування методів оцінки лісових активів при первісному визнанні та на звітну дату. Слід відмітити, що деревні лісові насадження відносяться до довгострокових активів, а недеревні лісові ресурси можуть бути як довгостроковими, так і поточними активами. До довгострокових недеревних ресурсів віднесено ягідники (малину, суницю, чорницю) та багаторічні

лікарські трави, а до поточних недеревних активів – гриби. Щорічно лісові господарства одержують від недеревних ресурсів урожай, який має бути відображений в бухгалтерському обліку як лісова продукція.

За можливістю отримання економічних вигід довгострокові лісові ресурси запропоновано класифікувати на експлуатаційні (лісові ресурси, що використовуються в господарській діяльності та від використання яких лісове господарство одержує економічні та екосистемні вигоди в звітному році) та неексплуатаційні (деревні та недеревні ресурси, які знаходяться на стадії підготовки до використання та приносять економічні (у вигляді побічної та супутньої лісової продукції) та екосистемні вигоди в звітному періоді). До експлуатаційних лісових активів віднесено стиглі лісові насадження, оскільки вони є джерелом отримання ділової деревини та виконують еколого-економічні функції, а також зібраний врожай, одержаний від недеревних ресурсів (малина, суниця, чорниця, лікарські трави, гриби), а до неексплуатаційних – молоді лісові насадження, що перебувають на стадії росту.

За способом створення лісові ресурси поділяються на природні (створені під впливом дії природних факторів) та штучні (результат антропогенної діяльності). До природностворених лісових ресурсів відносяться всі недеревні лісові ресурси та частина деревних культур, що виникла в результаті природних факторів, а до штучних – висаджені деревні культури. Ця класифікаційна ознака впливає на порядок облікового відображення лісових ресурсів, оскільки необхідним є розробка методичного забезпечення бухгалтерського обліку природно створених лісових ресурсів.

Розроблено класифікацію лісових ресурсів для цілей управління, що покладена в основу побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку цих природних ресурсів з метою забезпечення інформаційних запитів користувачів такої інформації (див. рис. 3.6).

Ефективне управління операціями з лісокористування на засадах стійкого розвитку має базуватися на нормативно-правовому забезпеченні. З метою впровадження концепції стійкого розвитку в сферу діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання прийнята загальнодержавна програма “Ліси України на 2010-2015 роки”, в якій визначено шляхи розвитку лісового господарства, зокрема: збільшення лісистості території; підвищення ресурсного та екологічного потенціалу лісів; здійснення лісогосподарської діяльності за принципами стійкого розвитку; збереження, відтворення, охорона та раціональне використання лісових ресурсів. Виокремлені завдання лісової політики України на 2010-2015 рр. ще раз підтверджують прагнення до переходу від виснажливого лісокористування до лісокористування на засадах стійкого розвитку. Труднощі у виконанні положень

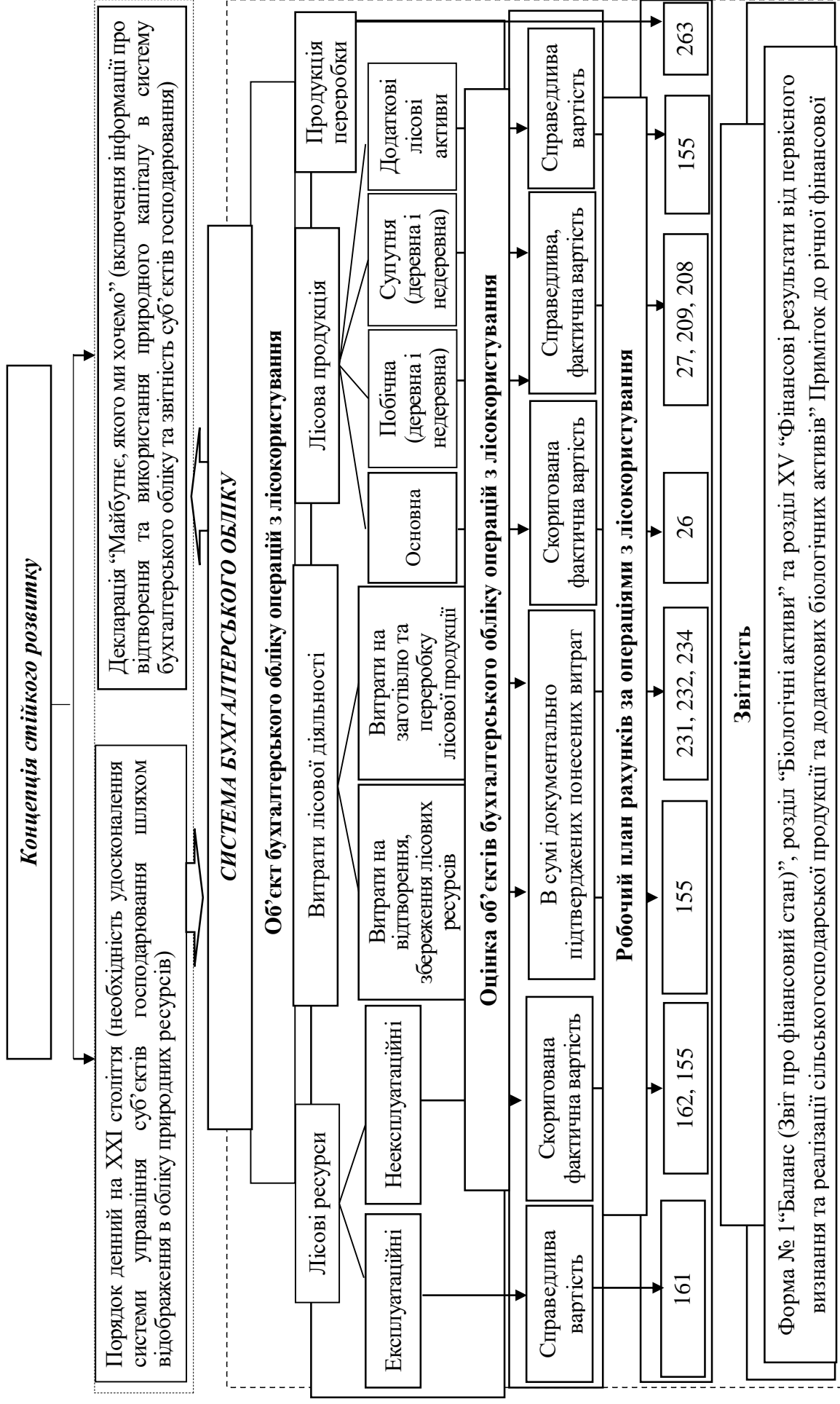


Рис. 3.6. Концептуальна схема бухгалтерського обліку операцій з лісокористування на засадах стійкого розвитку

цієї програми пов'язані з відсутністю економічних інструментів виконання законодавчих норм. Система бухгалтерського обліку є одним із таким інструментів, оскільки в ній формується інформація про наявність і стан лісових ресурсів і використання лісової продукції.

Для впровадження концепції стійкого розвитку в діяльність суб'єктів господарювання, перш за все, необхідно розробити нормативно-правове забезпечення, на основі якого можливо досягти збереження лісових ресурсів відповідно до принципів стійкого лісокористування.

Нормативне регулювання операцій зі лісокористування здійснюється на трьох рівнях: міжнародному, державному та локальному (рис. 3.7).

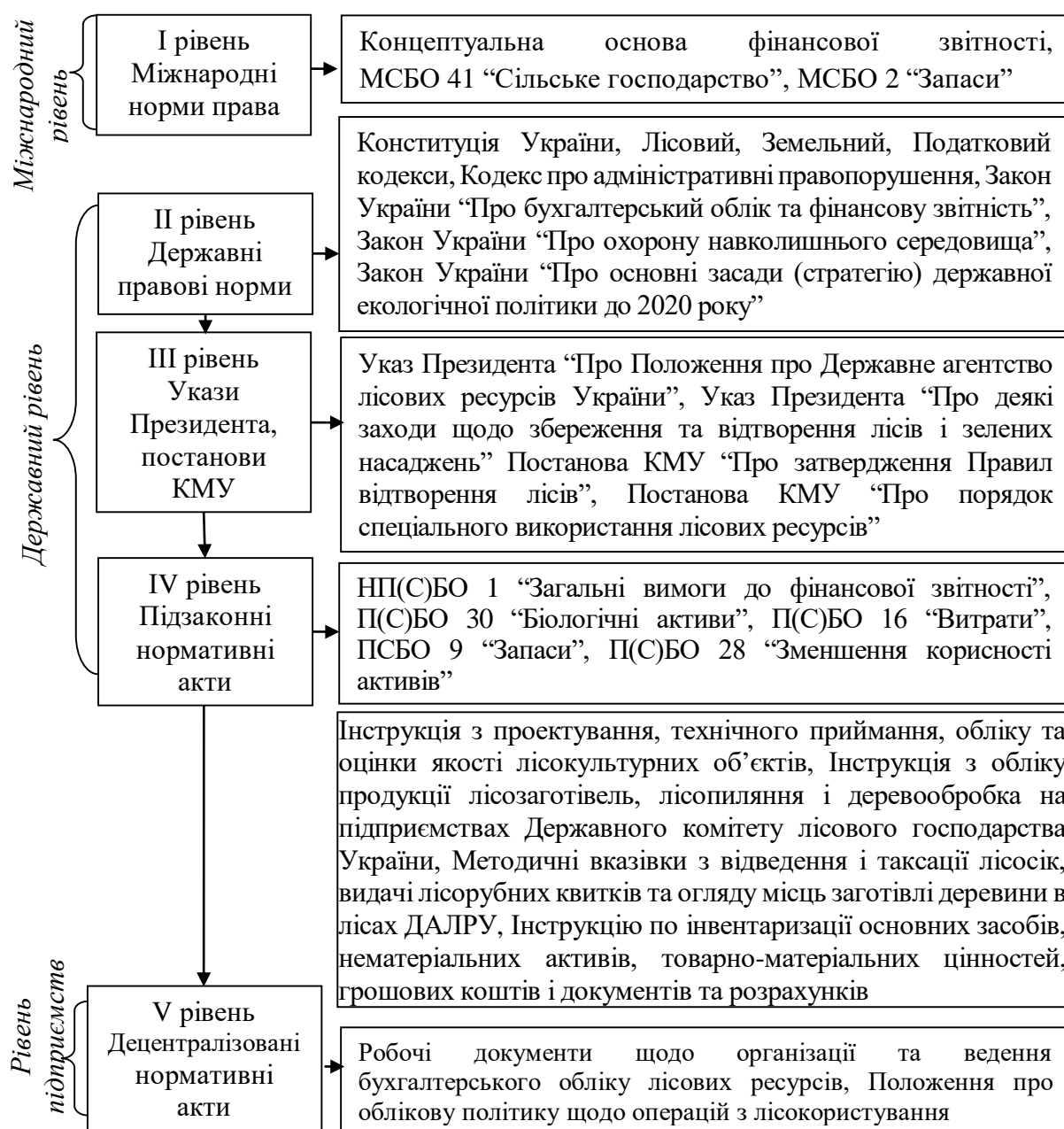


Рис. 3.7. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку операцій з лісокористування

На міжнародному рівні основні засади бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами визначені в МСБО 41 “Сільське господарство”, який поширюється на лісові ресурси на стадії їх розвитку та при первісному визнанні лісової продукції в момент її заготівлі. Бухгалтерський облік заготовленої продукції після її відокремлення від лісових ресурсів здійснюється відповідно до МСФЗ (IAS) 2 “Запаси”, оскільки лісова продукція є складовою оборотних активів. До недоліків МСБО 41 віднесено неврахування розробниками особливостей розвитку лісових ресурсів при окресленні підходів до їх визнання та оцінки, нарахування амортизаційних відрахувань на лісові культури. МСФЗ 2 “Запаси” визначає методологічні засади формування в обліку інформації про одержану в процесі біологічних перетворень лісову продукцію після первісного визнання, а також поширюється на процес її переробки.

На державному рівні нормативно-правове регулювання здійснюється на трьох підрівнях, зокрема першим є вихідні правові норми, які мають найвищу юридичну силу, до яких віднесено Конституцію України, кодекси та Закони України, другим – Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів; третім – Підзаконні акти міністерств та відомств і державних комітетів. Нормативно-правові акти I-го рівня державного регулювання операцій з лісокористування охарактеризовано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Нормативно-правові акти, що регламентують бухгалтерський облік операцій з лісокористування на першому рівні державного регулювання

№ з/п	Нормативний документ	Загальні положення	Облікове забезпечення
1	2	3	4
1	Конституція України	визначено суб'єктів відповідальних за охорону навколишнього середовища та природних ресурсів, а також прописано їх повноваження; право власності на лісові ресурси	– обов'язкове відображення в бухгалтерському обліку операцій з лісокористування; – необхідність розробки єдиних вимог щодо організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів і лісової продукції
2	Лісовий кодекс України	розкрито сутність поняття “лісові ресурси” та визначено склад лісового фонду, регулює відносини щодо відтворення, охорони та використання лісових ресурсів, встановлено відповідальність за порушення вимог щодо раціонального використання лісових ресурсів	– визначено склад лісових ресурсів; – розробка способів оцінки деревних і недеревних активів; – розкриття інформації про операції з лісокористування в звітності

Продовження табл. 3.1.

1	2	3	4
3	Земельний кодекс України	встановлено склад земель лісового фонду та ділянки, які не відносяться до лісового фонду	– визнання земельної лісової ділянки об'єктом бухгалтерського обліку; – розробка методичного забезпечення обліку витрат на підготовку ґрунту до висадження саджанців, сіянців
4	Податковий кодекс України	прописано ставки збору за заготівлю деревини основних лісових порід та визначено об'єкти оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів і платників збору	– визначення бази нарахування рентної плати за використання лісових ресурсів; – необхідність відображення в бухгалтерському обліку нарахування рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів
5	Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища”	визначено основні завдання та принципи охорони природних ресурсів, встановлено вимоги щодо відновлення природних ресурсів. Для обліку кількісних, якісних та інших характеристик природних ресурсів передбачено обов'язковість ведення державних кадастрів природних ресурсів	– необхідність ідентифікації в обліку витрат на збереження, відтворення та використання лісових ресурсів; – визнання шкоди, заподіяної лісовим ресурсам внаслідок нераціонального лісокористання та стихійного лиха
6	Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”	встановлено обов'язковість ведення бухгалтерського обліку на підприємствах і подання в установленому законодавством порядку фінансової, податкової та статистичної звітності	– ведення бухгалтерського обліку на єдиній методичній основі
7	Закон України “Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики до 2020 р.”	встановлено основні принципи та стратегію розвитку національної екологічної політики України	– створення систем екологічного управління використанням і відтворенням лісових ресурсів; – необхідність відображення в обліку екологічного збитку внаслідок нераціонального лісокористування

У бухгалтерському обліку витрати на відтворення лісових ресурсів відображаються на основі матеріалів проектування, технічного приймання робіт із створення лісових культур, технічного приймання природного поновлення, а також інвентаризації лісових культур. Згідно п. 49 Постанови № 303 технічне приймання робіт з відтворення лісових ресурсів проводиться у десятиденний строк після їх завершення¹⁶. На наш погляд, у Постанові КМУ “Про затвердження правил відтворення лісів” варто прописати особливості облікового відображення лісових

¹⁶ Постанова КМУ “Про затвердження правил відтворення лісів” № 303 від 1 березня 2007 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/303-2007%D0%BF>. (дата звернення 18.06.16 р.)

ресурсів залежно від способу їх утворення, що дозволить сформулювати методичне забезпечення бухгалтерського обліку таких ресурсів на єдиних засадах на галузевому рівні.

Ще в 2007 р. набуло чинності П(С)БО 30 “Біологічні активи”, що регулює облік живих організмів. Лісові ресурси належать до живих організмів, що виникають у результаті здійснення біологічних процесів. Згідно з національним стандартом, були прийняті нові методи, принципи і вимоги до системи бухгалтерського обліку для підприємств, що займаються лісogосподарською діяльністю. Однак, підприємства лісового комплексу не ведуть бухгалтерський облік згідно з П(С)БО 30, а використовують, запозичену з СРСР методику обліку лісових ресурсів. Це пов’язано з відсутністю в національному стандарті рекомендацій щодо методичного забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів з врахуванням галузевої специфіки діяльності. П(С)БО 30 “Біологічні активи” орієнтований лише на сільськогосподарські підприємства, оскільки тільки в додатку зазначено, що до довгострокових біологічних активів належать дерева в лісі (лісовий масив), а до поточних – саджанці.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” розроблений на основі МСФЗ 41 “Сільське господарство”, проте враховує особливості обліку, що склалися в Україні. Складність застосування національного та міжнародного стандартів бухгалтерського обліку на підприємствах лісового комплексу полягає в тому, що в цих нормативних актах не визначено особливості визнання, оцінки лісових ресурсів, розкриття інформації про лісові ресурси. З метою використання П(С)БО 30 у практичній діяльності лісових господарств пропонуємо внести наступні зміни до стандарту, зокрема: по-перше, конкретизувати сферу його застосування (стандарт поширюється і на лісництво); по-друге, прописати окремими пунктами особливості визнання та оцінки лісових ресурсів з врахування стадій їх росту; по-третє, передбачити розкриття інформації у фінансовій звітності про операції з лісокористування.

Проаналізувавши основні положення П(С)БО 30 “Біологічні активи” та МСФЗ 41 “Сільське господарство” встановлено такі відмінності:

– у МСБО 41 визначено третій критерій визнання біологічних активів (підприємство контролює актив у результаті минулих подій), який не згадується в П(С)БО 30. На наш погляд, ця вимога поширюється і на лісові ресурси, оскільки біологічні перетворення в лісових ресурсах здійснюються під впливом як природних (світлова енергія, вологість, тощо), так і антропогенних (проведення рубок оздоровлення, охорона лісових культур від шкідників і пожеж) факторів;

– у міжнародному стандарті та національному стандарті наведено не повну класифікація біологічних активів. Крім того, не вказані класифікаційні ознаки, за якими

здійснюється групування. Згідно з МСБО 41 біологічні активи діляться на споживані і плодоносні, а також на зрілі та незрілі), а за П(С)БО 30 – на поточні та довгострокові. Не всі класифікаційні ознаки можуть бути використані для лісових ресурсів;

– виявлено принципову відмінність в оцінці лісових ресурсів між практикою бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. При первісному визнанні, відповідно до МСБО 41, біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а за національним стандартом – пріоритетною є оцінка за фактичною вартістю.

В Україні на звітну дату довгострокові біологічні активи відображаються у звітності за первісною вартістю за вирахуванням суми накопиченого зносу або за переоціненою вартістю за вирахуванням суми накопиченого зносу. На наш погляд, нараховувати амортизацію на деревні лісові активи неправомірно, оскільки в процесі біологічної трансформації відбувається приріст деревини до моменту стиглості, тобто їх вартість постійно збільшується. Крім того, в обліку слід відображати зменшення вартості лісових активів, що відбувається через несприятливі природні умови (пожежі, хвороби, пошкодження лісових культур).

Таким чином, головною відмінністю МСФЗ 41 і П(С)БО 30 від традиційної практики обліку лісових господарств є визнання лісових ресурсів в складі довгострокових біологічних активів та оцінка лісових ресурсів та лісової продукції за справедливою вартістю. Дослідження показали, що на сьогодні активний ринок деревних ресурсів в Україні ще не сформований. Проблема полягає у відсутності прозорого ринку деревних ресурсів на корені, оперативному доступі до інформації, а, головне, відсутності чіткої методології застосування оцінки активів за справедливою вартістю.

На наш погляд, бухгалтерський облік втрат деревини на корені, викликаних природними факторами, має базуватися на вимогах встановлених П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”. На даний момент втрати лісових ресурсів не відображаються в системі бухгалтерського обліку, а фіксуються в технологічній карті кварталу лісових ресурсів. З врахуванням норм П(С)БО 28 підприємства лісового комплексу зобов’язані визнавати втрати від зменшення корисності лісових ресурсів і очікувану суму відшкодування від втрати цих природних активів. Ознакою втрати корисності деревини на корені є фізичне пошкодження активу, викликане пожежею, буревієм, шкідниками тощо, що призводить до зниження її вартості та неможливості використання за основним призначенням. За наявності ознак зменшення корисності лісових активів підприємство визначає суму очікуваного відшкодування активу (від реалізації або використання для власних потреб).

Четвертим рівнем нормативно-правового регулювання є підзаконні акти міністерств, відомств і державних комітетів, зокрема: Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах ДАЛРУ, Інструкція з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів, Методичні вказівки з відведення і таксації лісосік, видачі лісорубних квитків та огляду місць заготівлі деревини в лісах ДАЛРУ, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах ЛГУ № 146, Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах ДАЛРУ.

До недоліків галузевих нормативних актів віднесено: по-перше, ігнорування специфіки діяльності при організації бухгалтерського обліку лісових ресурсів, що призводить до викривлення інформації про операції з лісокористування в звітності вітчизняних підприємств; по-друге, відсутність уніфіковано складу витрат і порядку калькулювання собівартості деревини є основною причиною непорівнянності цін на лісову продукцію; по-третє, наявність декількох підходів до оцінки лісових ресурсів, що не дозволяє визначити вартість наявного запасу деревини на корені на рівні підприємства та макроекономічному рівні.

На локальному рівні особливості нормативного регулювання операцій з лісокористування встановлюються децентралізованими нормативними актами, до яких належать: рішення і постанови органів місцевого самоврядування та локальні нормативно-правові акти (наказ про облікову політику підприємства), інші накази, положення та інструкції, які мають обов'язковий характер в межах одного окремого суб'єкта господарювання. Пріоритетність документів, їх зміст і статус, принципи побудови і взаємодії між собою, а також порядок підготовки і затвердження керівництво підприємства встановлює самостійно.

Суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулюють відносини в лісовій сфері, та ігнорування норм П(С)БО 30 "Біологічні активи" зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю операцій з лісокористування. На основі аналізу нормативно-правових актів різних рівнів розроблено проект методичних рекомендацій з облікового забезпечення управління лісовими ресурсами та лісовою продукцією, який містить порядок визнання, класифікації, оцінки, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності лісових ресурсів і лісової продукції з врахуванням вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи" та принципів концепції стійкого розвитку (див. табл. 3.2).

Застосування Проекту методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з лісокористування сприятиме достовірному та повному відображенню операцій з лісокористування в системі бухгалтерського обліку та в звітності для задоволення інформаційних потреб всіх заінтересованих користувачів.

Таблиця 3.2.

Структура запропонованого проекту методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з лісокористування

<i>Розділ</i>	<i>Характеристика</i>
1. Загальні положення	Визначено механізм застосування методичних рекомендацій та понятійний апарат
2. Визнання лісових ресурсів та лісової продукції	Встановлено особливості визнання в бухгалтерському обліку лісових ресурсів і лісової продукції
3. Класифікація лісових ресурсів	Охарактеризовано особливості побудови аналітичних розрізів лісових ресурсів залежно від стадії їх розвитку
4. Бухгалтерський облік лісових ресурсів	Визначено особливості облікового відображення, оцінки лісових ресурсів залежно від стадії їх розвитку
5. Оцінка лісової продукції та додаткових біологічних активів	Встановлено порядок розкриття інформації про лісову продукцію за її видами в системі бухгалтерського обліку

За результатами проведеного дослідження, можемо наголосити на необхідності формування методичного забезпечення лісових ресурсів з врахуванням вимог національних і міжнародних стандартів і принципів концепції стійкого розвитку з метою їх включення до показника національного багатства.

Під управлінням лісокористуванням розуміємо сукупність послідовних дій управлінського персоналу з визначення цілей управління лісокористуванням та фактичного стану лісових ресурсів на основі реєстрації та обробки інформації про збереження, використання та відтворення цих природних активів.

Основна проблема управління лісовими ресурсами в Україні полягає у відсутності статистично надійних даних про приріст, природний відпад і обсяги заготівлі лісових ресурсів, що ускладнює планування операцій з лісокористування. Цю проблему можливо вирішити за допомогою бухгалтерського обліку, оскільки в обліку формується інформація про операції з лісокористування, зокрема витрати на збереження, утримання та відтворення лісових ресурсів, витрати на заготівлю лісової продукції.

За результатами комплексного вивчення системи управління лісовими господарствами Житомирської області запропоновано напрями удосконалення управління лісокористуванням (див. рис. 3.8).

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування має базуватися на галузевих особливостях (див. табл. 3.3), нормах П(С)БО 30 “Біологічні активи” та принципах концепції стійкого розвитку.

Врахування специфіки лісового сектору економіки дозволить розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку цих природних активів. Для формування інформації про обсяги лісових активів на мікроекономічному рівні, запропоновано внести їх до об’єктів бухгалтерського обліку. Об’єктом обліку є

лісові ресурси та продукція, одержана в результаті проведення заготівельних робіт, що знаходяться під контролем лісового господарства.

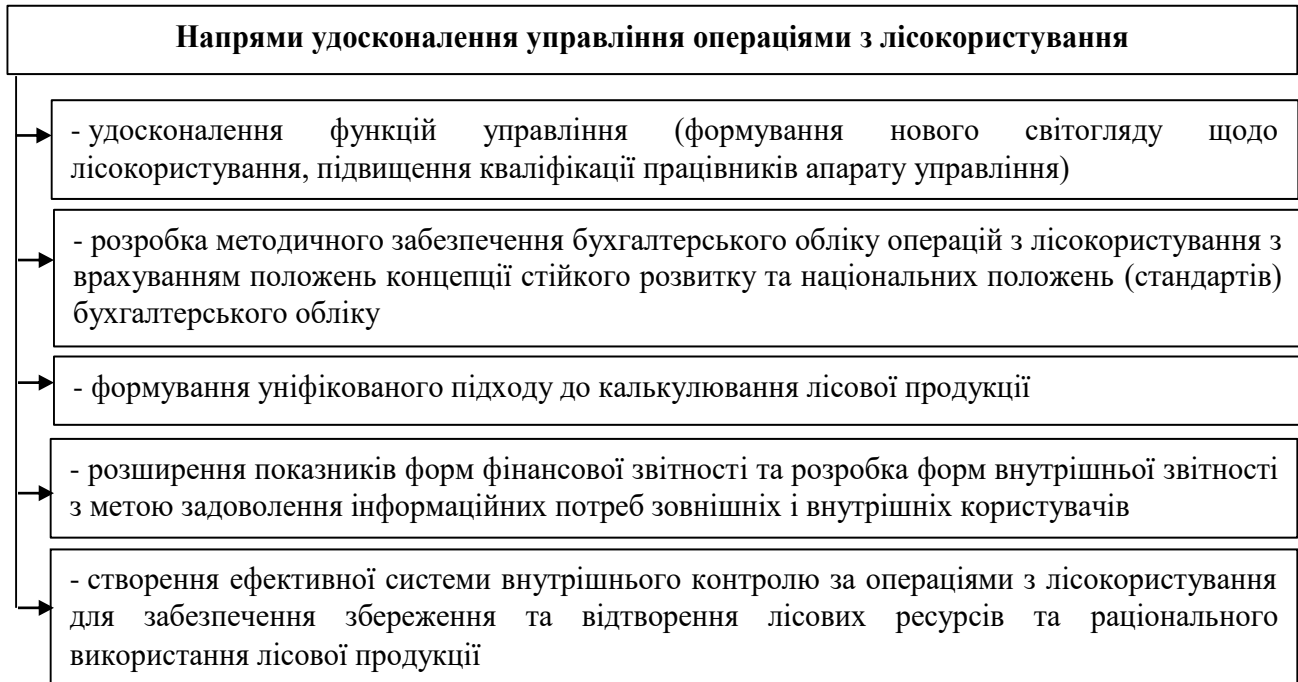


Рис. 3.8. Напрями удосконалення управління операціями з лісокористування

Таблиця 3.3.

Вплив специфіки операцій з лісокористування на організацію та методику бухгалтерського обліку

<i>№ з/п</i>	<i>Специфічна ознака</i>	<i>Вплив на організацію та методику бухгалтерського обліку</i>
1	Нерозривний зв'язок із земельною ділянкою, на якій ростуть лісові ресурси	бухгалтерський облік земельної ділянки та лісових активів повинен здійснюватися з врахуванням норм П(С)БО 30, оскільки основною особливістю цих активів є їх здатність до біологічних перетворень
2	Природне походження	необхідність розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів, що дозволить включити їх до складу активів лісового господарства та до показника національного багатства країни
3	Сезонність	своєчасне налагодження проведення заготівельних робіт та оприбуткування лісової продукції деревного та недеревного походження в період її дозрівання
4	Неоднорідність лісової продукції	виникає необхідність у розмежуванні лісової продукції на рахунках бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних запитів управлінського персоналу, статистичних органів щодо обсягів, доходу і витрат від заготівлі продукції деревного та недеревного походження
5	Можливість використання недеревної продукції населенням для задоволення власних потреб	своєчасність організації заготівельних робіт власними силами для збору врожаю недеревної продукції та відображення в системі бухгалтерського обліку витрат на заготівлю, переробку, збут такої продукції та доходу від реалізації продукції недеревного походження

Незадовільний стан лісових ресурсів загрожує економічній безпеці як безпосередньо суб'єкта господарювання, так і країни. Економічна безпека – це здатність підтримувати нормальні умови діяльності підприємства та попереджати несанкціоноване використання лісових ресурсів. Сутність економічної безпеки полягає у забезпеченні поступального економічного розвитку суспільства з метою виробництва необхідних благ і послуг, що задовольняють індивідуальні та суспільні потреби¹⁷. Показник економічної безпеки можна визначити як рівень захищеності усіх систем підприємства при здійсненні господарської діяльності.

3.2. Обліково-інформаційне забезпечення екологоорієнтованого управління лісовими ресурсами

Одним із основних критеріїв оцінки ефективності управління лісовими ресурсами на засадах стійкого розвитку є підвищення їх продуктивності, досягнення та підтримка високого рівня санітарного стану лісових ресурсів і забезпечення стабільної життєздатності лісових екосистем, забезпечення належної охорони і захисту лісових ресурсів. Лісові ресурси належать до повільно відновлювальних природних ресурсів, що мають важливе екологічне, економічне та соціальне значення. У цьому контексті посилюється значення бухгалтерського обліку як інформаційної системи підприємства та дієвого інструменту достовірного відображення операцій з лісовими ресурсами. Це висуває нові вимоги до системи бухгалтерського обліку підприємств лісового комплексу.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами здійснили такі вітчизняні вчені, як: Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляк, Н.С. Котляревська, Л.І. Максимів, М.Ю. Чік та інші, а також зарубіжні вчені М.Е. Боровська, О.В. Морозова, О.В. Неверов, Л.А. Трегубова, М.Ф. Сичьов, Р.Ю. Селіменков, З.С. Міронова, О.І. Тукмачьова, Н.Є. Хінканіна. Отримані науковцями результати теоретичних і практичних розробок щодо бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії бухгалтерського обліку. Однак, сучасний стан лісових ресурсів вимагає перегляду концептуальних питань щодо формування організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку при проведенні заготівельних і лісовідновлювальних робіт у контексті забезпечення реалізації політики раціонального лісокористування, з метою збереження біосфери та досягнення стійкого розвитку.

¹⁷ Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 516 с. С. 309-310.

За даними Державного агентства лісових ресурсів за I півріччя 2014 року було засаджено 30,7 тис. га землі лісогосподарського призначення¹⁸. Крім того, обсяг природного поновлення лісових ресурсів становить понад 12,4 тис. га, що складає 76,4 % до річного завдання. Характерною особливістю лісів України є те, що найбільшу питому вагу в насадженнях займають середньовікові деревостани – 47,5 %. Середній вік деревостанів становить понад 60 років, тобто спостерігається поступове старіння лісів, що зумовлює погіршення їх санітарного стану. Відтворення лісових ресурсів відбувається двома шляхами – лісовідновленням і лісорозведенням. Лісовідновлення (просте відтворення) здійснюється природним, штучним і комбінованим шляхом. Відтворення лісових ресурсів шляхом лісорозведення відбувається на спеціально виділених для формування лісових ресурсів землях, які не вкриті рослинністю (яри, балки, піски тощо), а також на землях не сільськогосподарського призначення, що відведені для створення полезахисних лісових смуг та інших захисних насаджень. Основною відмінністю розширеного відтворення є здійснення гідромеліоративних робіт на земельній ділянці, що передбачає виникнення додаткових витрат.

Підприємства лісового комплексу відображають витрати на проведення заготівельних і відновлювальних робіт у складі незавершеного виробництва на субрахунок 232 “Витрати на ведення лісового господарства за рахунок власних коштів”. Крім того, на рахунку 23 накопичуються також витрати допоміжного, обслуговуючого та ремонтного виробництва. Методика ведення бухгалтерського обліку на підприємствах лісового комплексу запозичена з Радянського Союзу. На наш погляд, бухгалтерський облік у лісовому секторі організований неефективно, що призводить до неможливості встановлення контролю за витратами на їх збереження, використання та відтворення.

Неверов О.В. наголошує на неефективності методики бухгалтерського обліку лісових ресурсів у Республіці Білорусь, у зв’язку з тим, що неправомірно витрати на відтворення цих природних ресурсів відносити до поточних витрат: “Природа капітальних вкладень на відтворення виробничого запасу лісу визначається не строком окупності, а змістом об’єкта, в який вони вкладаються”¹⁹. Підтримуємо позицію О.В. Неверова, адже витрати на проведення заготівельних і відновлювальних робіт мають різну економічну природу. Витрати на лісозаготівельні роботи відносяться до поточних витрат основної діяльності, оскільки заготівельний процес триває 1 рік, а лісовідновлювальні роботи – до капітальних витрат (процес відтворення лісових ресурсів становить 50-70 років).

¹⁸ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua> (дата звернення 02.09.16 р.)

¹⁹ Неверов А.В., Малашевич Д.Г. Экономическая природа лесохозяйственных издержек и система стоимостных отношений в лесном хозяйстве // Труды БГТУ. Минск. 2012. № 7 (154). С. 85-89. С. 89.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування вимагає докорінних змін, оскільки має відповідати вимогам П(С)БО 30 “Біологічні активи” (визнання витрат на відтворення лісових ресурсів, первісне визнання заготовленої продукції та додаткових лісових активів) та П(С)БО 16 “Витрати” (в частині визначення собівартості заготовленої деревної продукції). У бухгалтерському обліку необхідно розмежовувати два абсолютно різні процеси – відтворення та використання лісових ресурсів.

Враховуючи специфіку лісової галузі, некоректно витрати на відтворення лісових ресурсів обліковувати в складі поточних витрат на рахунок 23 “Виробництво”, оскільки процес вирощування таких активів триває протягом 50-70 років. З економічної точки зору операційний цикл трактується як проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів або послуг.

Дубас Р.Г.²⁰ є прибічником діючої методики бухгалтерського обліку лісових ресурсів. Дослідник вважає, що витрати на вирощування лісових насаджень не відносяться до капітальних вкладень. Аргументуючи свою позицію тим, що витрати на відтворення переносяться безпосередньо на лісову продукцію і набувають форми продуктивного накопичення. Витрати, понесені на відтворення лісових ресурсів, відшкодовуються періодично, за рахунок реалізації деревини від проведення різних рубок та іншої продукції лісовирощування. Витрати на відтворення певного кварталу лісових ресурсів можуть бути відшкодовані через 50-70 років при проведенні заготівельних робіт. Тому витрати на відтворення лісових ресурсів необхідно капіталізувати.

При розробці методичного забезпечення бухгалтерського обліку слід враховувати, що для підприємств лісового комплексу операційний цикл є специфічним і довготривалим і включає наступні господарські процеси: підготовка ґрунту до висадки посадкового матеріалу, закладка посадкового матеріалу, догляд і охорона за створеними насадженнями, здійснення рубок догляду, вилучення деревини зі стиглих деревних ресурсів, переробка деревини та реалізація лісової продукції. Отже, визнання витрат на створення лісових ресурсів у складі поточних виробничих витрат суперечить принципам бухгалтерського обліку, зокрема: превалювання сутності над формою та повного висвітлення, оскільки ці принципи передбачають, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Особливістю лісових ресурсів є їх здатність до біологічних перетворень, які передбачають процеси росту, дегенерації, відтворення, що призводять до якісних і

²⁰ Дубас Р.Г. Оцінка ефективності відтворення лісових ресурсів як основи екологічно збалансованого лісокористування // Вісник ЖДТУ / Серія Економічні науки. 2011. № 4 (58). С. 214-217.

кількісних змін у цих природних ресурсах. У зв'язку з цим вважаємо, що основним критерієм визнання витрат на формування лісових ресурсів є: тривалість періоду підготовки до використання за призначенням, який перевищує один вегетаційний період. Тому витрати на відтворення лісових ресурсів повинні бути відображенні в складі витрат на формування довгострокових біологічних активів.

На нашу думку, відображення лісових ресурсів у бухгалтерському обліку має базуватися на етапах життєвого циклу деревостану, кожен з яких слід враховувати при визнанні витрат на їх відтворення, зокрема:

1) зародковий період передбачає висадку посадкового матеріалу та триває до моменту його проростання;

2) післязародковий період характеризується проростанням лісових культур та охоплює три етапи: формування плантацій молодого лісу; розвиток середньовікових лісових насаджень; утворення стиглих деревостанів.

На першому етапі життєвого циклу лісових насаджень витрати на їх відтворення рекомендовано відображати на субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, оскільки вони є активами лісгоспів. Крім того, підприємства лісового комплексу щорічно несуть витрати на догляд за створеними лісовими культурами, який здійснюється з метою створення умов для росту і розвитку насаджень після садіння та триває до змикання крон.

Для формування аналітичних розрізів щодо витрат на догляд та охорону за лісовими ресурсами запропоновано відкривати наступні субрахунки до рахунку 155, що представлені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Аналітичні рахунки для облікового відображення витрат на відтворення лісових ресурсів

Діючий План рахунків	Пропозиції з удосконалення Плану рахунків		
	субрахунки I-го порядку	субрахунки II-го порядку	субрахунки II-го порядку
155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”	155.1 “Витрати на висаджування лісових культур”	155.1.x – за певним кварталом деревних лісових ресурсів	155.1.x.y – за певним кварталом деревних лісових ресурсів і їх видом
	155.2 “Витрати на догляд за лісовими ресурсами”	155.2.x за певним кварталом деревних лісових ресурсів	155.1.x.y – “Витрати на догляд за недеревними лісовими ресурсами”
	155.3 “Витрати на охорону лісових ресурсів”	155.3.x за певним кварталом деревних лісових ресурсів	155.3. x.y “Витрати на охорону недеревних лісових ресурсів”

Післязародковий період характеризується довготривалим періодом росту лісових насаджень (50-70 років) і наявністю різних вікових груп лісових ресурсів. У зв'язку з цим необхідним є формування облікової інформації для управління.

На другому етапі життєвого циклу деревостану здійснюються рубки догляду з метою формування деревостанів бажаного складу та густоти, забезпечення рівномірного розміщення дерев головної породи на площі. Підставою проведення рубок формування і оздоровлення лісів є матеріали лісотехнічного обстеження. Рубки догляду здійснюються шляхом періодичного вирубування дерев, подальше збереження яких у складі насаджень недоцільне, згідно з технологічними картками на ділянках з попередньо підготовленою мережею технологічних коридорів (трелювальних волоків) та доріг для пересування транспорту. При проведенні робіт щодо догляду за кварталами молодих лісових ресурсів у бухгалтерському обліку необхідно відображати й отриману за їх результатами деревину, яка не має значної цінності та оприбутковується як хмиз. На нашу думку, хмиз, отриманий при проведенні рубок догляду, варто відображати на субрахунку 209 “Інші матеріали”.

Проблема вартісного оцінювання лісових насаджень є дискусійною і актуальною. До початку XXI століття економічна оцінка лісових ресурсів не здійснювалась, оскільки поширеною була концепція “безплатності” природних ресурсів, і тому питання про їх грошову оцінку навіть не поставало. Оцінка лісових ресурсів має важливе значення, адже дозволить виміряти вартість цих активів як на мікро, так і на макрорівні та визначити розмір шкоди, заподіяною внаслідок неконтрольованої їх вирубки та втрат, що виникають внаслідок стихійних явищ. Розробка науково-обґрунтованих методів економічної оцінки лісових ресурсів дозволить підвищити контроль за їх відтворенням і використанням.

Для визначення економічної оцінки лісових ресурсів у вітчизняній та зарубіжній практиці використовується чотири підходи: витратний, результативний, рентний, альтернативний (див. табл. 3.5).

Кожний з чотирьох підходів до оцінки лісових ресурсів має як переваги, так і недоліки. Перевагою витратного підходу є легкість і простота застосування, оскільки вартість лісових ресурсів визначається на основі витрат на висадження лісових культур, на лісомеліоративні роботи, санітарну вирубку, моніторинг лісових ресурсів. Рекультиваційні витрати – витрати на відновлення порушених ландшафтів і умов навколишнього середовища необхідно також враховувати при оцінці лісових ресурсів. Недоліком витратного підходу є ігнорування якісних показників лісових ресурсів (вартість не буде відповідати їх реальній вартості).

Витратний підхід до оцінки лісових ресурсів по суті є подібним до діючої методології формування лісових такс. Лісові такси (попенна плата) – це відпускна ціна 1 м³ деревини на корені, що диференціюється залежно від її якості, лісового поясу та відстані до місця зберігання. Проте, рівень лісових такс є заниженим, оскільки не відшкодовує всі понесені витрати на відтворення лісових ресурсів і не враховує оцінку недеревних лісових активів.

Таблиця 3.5.

Підходи до оцінки лісових ресурсів

№ з/п	Назва підходу	Сутність
1	Альтернативний	дозволяє визначити вартість лісових ресурсів через втрачені доходи і витрати, які можна було б отримати при використанні даного ресурсу в інших цілях (відведення земельної ділянки для сільського виробництва, мисливства, рекреації, тощо). Концепція альтернативної вартості в певній мірі пов'язана з витратою концепцією. Чим менша альтернативна вартість природного блага, тем менше потрібно витрат для компенсації економічних втрат від збереження цього блага
2	Витратний	вартість лісових насаджень визначається на основі фактичних витрат на їх відтворення та підготовку до використання. Економічна оцінка лісових ресурсів при застосуванні даного підходу базується на трудовій теорії вартості. Підхід використовується в практичній діяльності вітчизняних лісових господарств
3	Дохідний (результативний)	базується на визначенні вартості лісових ресурсів, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі їх використання. За цим підходом вартість лісових насаджень визначається двома способами: або за величиною ефекту (доходу), одержаного від використання лісових ресурсів, або за витратами необхідними для заміщення таких природних ресурсів
4	Рентний	оцінюється максимально можливий ефект від використання лісових ресурсів. Лісова рента визначається як різниця між цінністю кінцевої продукції лісовирощування, що встановлюється величиною гранично допустимих витрат на приріст її виробництва (замикаючих витрат), і індивідуальними зведеними витратами на відновлення і експлуатацію лісових ресурсів

Результативний метод оцінки базується на визначенні вартості природних ресурсів, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі їх використання. Недоліком підходу є врахування суб'єктивних чинників (цінності, рідкісності та доступності деревини) при визначенні вартості лісових ресурсів.

Найчастіше вартість лісових ресурсів визначається за рентною концепцією, оскільки саме економічний ефект найбільш повно характеризує цінність цих природних ресурсів для суспільства. Загальноприйнятою є думка, що рента виникає внаслідок кращої якості природних ресурсів і місця їх розташування. Під рентою розуміється надприбуток або залишковий дохід від використання обмежених природних ресурсів. Лісова рента розраховується як різниця між вартістю кінцевої продукції лісового господарства та загальними витратами на їх створення, експлуатацію та відновлення. Розрізняють диференційну ренту I та II. Диференційна рента I показує додатковий дохід від використання лісових ресурсів, який пов'язаний з якістю та місцем розташування, а диференційна рента II – відображає ефективність додаткових витрат на відтворення, охорону й експлуатацію лісових ресурсів.

Однією з переваг рентного підходу економічної оцінки лісових ресурсів є можливість визначити реальний економічний ефект від використання цих природних ресурсів. До недоліків підходу відносимо складність у використанні, що пов'язано з відсутністю науково обґрунтованих цін на лісові ресурси, а також нульові оцінки лісових ресурсів у несприятливих районах для їх відтворення.

Кожна з концепції оцінки лісових ресурсів має як переваги так і недоліки. Проте, в сучасних ринкових умовах виникає необхідність оцінки лісових ресурсів на основі комплексного підходу. При оцінці лісових ресурсів слід враховувати весь ефект, який отримують від них суспільство в цілому. При проведенні економічної оцінки лісових ресурсів варто враховувати, що лісові ресурси відрізняються за цільовим призначенням, місцем розташуванням і доступністю для експлуатації. Тому складно застосовувати один метод для визначення їх економічної оцінки. Об'єктом економічної оцінки лісових ресурсів залежно від напрямку їх використання є: лісові насадження, земля лісового фонду, недеревні рослинні ресурси, соціальні й екологічні функції лісу.

Раціональне лісокористування можливе лише на основі об'єктивної економічної оцінки цього процесу, що враховує природоохоронні та лісогосподарські обмеження. Критерієм комплексної економічної оцінки є наявність певних умов, необхідних для забезпечення ефективного відтворення лісових ресурсів, їх раціонального використання та розвитку екологічно збалансованої лісоресурсної сфери в регіоні. Основними критеріями оцінки лісових ресурсів є показники, що відображають приріст обсягу чистої лісогосподарської продукції, прибуток, зниження собівартості продукції або надання соціальних послуг, впровадження запланованої системи заходів з урахуванням затрат, пов'язаних з екологічними факторами.

На нашу думку, оцінка лісових ресурсів має враховувати стадії життєвого циклу деревини. Вартість плантацій молодих лісових ресурсів запропоновано визначати за витратним підходом, зокрема до витрат, що формують первісну вартість віднесено:

- прямі матеріальні витрати (вартість посадкового матеріалу та засобів захисту лісорозсадників, вартість паливно-мастильних матеріалів, що виникають при транспортуванні посадкового матеріалу тощо);
- прямі витрати на оплату праці та ЄСВ працівників, що займалися висаджуванням посадкового матеріалу;
- витрати на оплату робіт і послуг, що надаються сторонніми організаціями, пов'язаних із висадженням і доглядом за лісовими активами;
- витрати на утримання обладнання, яке використовується при висадці;
- витрати на догляд за лісовими насадженнями (проведення санітарних, очисних, проміжних рубок, витрати на охорону насаджень від шкідників і хвороб тощо);

– витрати обслуговуючого виробництва, пов'язані із закладанням і доглядом за деревними активами;

– розподілені загальновиробничі витрати.

На наш погляд, витрати на формування та утримання плантацій молодого лісу варто відображати на рахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, оскільки їх характерною особливістю цього етапу розвитку є значні втрати внаслідок природних факторів (всихання, хвороби). При досягненні плантаціями молодняку середньовікової групи рекомендовано їх відображати в бухгалтерському обліку на субрахунку 161 “Неексплуатаційні лісові ресурси”. Облікове відображення середньовікових лісових ресурсів у складі біологічних активів підприємств лісового комплексу викликане тим, що основною особливістю цих ресурсів є їх здатність приносити економічні вигоди. При проведенні рубок догляду лісові господарства отримують лісову продукцію (основну – ліквідну деревину, побічну – хмиз, супутню – деревні соки, паливні дрова). У зв'язку з цим вважаємо, що середньовікові лісові культури можуть бути переведені до складу неексплуатаційних лісових активів.

Враховуючи тривалий період відтворення лісових ресурсів, їх вартість при проведенні заготівельних робіт не буде відповідати реальним витратам, понесеним підприємствами лісового комплексу на відтворення. Така невідповідність призводять до викривлення показників фінансової звітності. Згідно з П(С)БО 22 “Вплив інфляції”, підприємство може переоцінювати активи, якщо їх вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Тому доречним є проведення переоцінки всієї групи лісових насаджень за кварталами при переведенні їх до середньовікової групи. Переоцінку вартості середньовікових і стиглих лісових ресурсів рекомендовано здійснювати щороку перед складанням річної фінансової звітності. Результати переоцінки відображаються у фінансовій звітності в тому періоді, на дату балансу якого таку переоцінку було проведено.

До складу експлуатаційних відносяться стиглі лісові культури та полезахисні лісові смуги, оскільки вони є джерелом отримання ділової деревини та виконують еколого-економічні функції. Інформацію про експлуатаційні активи запропоновано накопичувати на субрахунку 162 “Експлуатаційні лісові ресурси”.

Розроблене методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на відтворення лісових ресурсів дозволить організувати їх облік з врахуванням вікового складу деревних насаджень, що сприятиме підвищенню результативності основної діяльності підприємств лісової галузі та дозволить здійснити реальну оцінку структури ресурсів підприємства та їх ліквідності.

Розширене відтворення лісових ресурсів здійснюється з метою заліснення територій не придатних для використання в сільськогосподарській діяльності. Лісорозведення складається з трьох основних етапів (див. рис. 3.9).

Етапи життєвого циклу деревостану	Характеристика	Облікове забезпечення
I. Проведення гідролісо-меліоративних робіт	Осушення, іригація та інше капітальне поліпшення лісової ділянки	Д-т 156 К-т 20, 233 661, 651, 131 Д-т 102 К-156
II. Зародковий період	Проростання посадкового матеріалу	Д-т 155.1 К-т 208, 209, 661, 651, 131, 685
III. Післязародковий період	Формування паростків	Д-т 155.2 К-т 209, 661, 651, 131, 235
	Утворення молодих лісів	Д-т 155.2 К-т 209, 661, 651, 131, 235
	Формування середньовікових лісових ресурсів	Д-т 161 К-т 155.2 Д-т 155 К-т 209, 661, 651, 131, 685, 235 Д-т 262 К-т 231 Д-т 271 К-т 232
	Експлуатаційні (стигли) лісові ресурси	Д-т 162 К-т 161 Д-т 155.3 К-т 209, 661, 651, 235 Д-т 261 К-т 231 Д-т 271 К-т 232

Рис. 3.9. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів з урахуванням стадій їх розвитку

Лісорозведення розпочинається з підготовки земельної ділянки до висадки посадкового матеріалу. Лісові насадження нерозривно пов'язані із земельною ділянкою на якій вони ростуть. Основною відмінністю землі від інших активів є те, що вона є не лише засобом праці, але й предметом праці, завдяки прикладеній до неї праці людини.

До витрат на поліпшення земельних лісових ділянок віднесено витрати на здійснення гідромеліоративних заходів, які призводять до якісних змін у ґрунтовому покриві. До вартості таких робіт включаються: прямі витрати на оплату праці робітників, що здійснювали відповідні роботи, вартість біохімікатів, витрати на утримання транспортних засобів, що використовувалися при здійсненні гідролісомеліоративних робіт.

Вважаємо, що витрати на проведення гідролісомеліоративних робіт необхідно відображати як витрати на капітальне поліпшення земельної ділянки, що відведена для лісорозведення, тобто, вони накопичуються на субрахунку 156 "Витрати на поліпшення земель" з наступним віднесенням на субрахунок 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель". Згідно з п. 3.3. ст. 138 ПКУ, встановлено норма щодо необхідності нарахування амортизації на витрати на капітальні поліпшення землі, а саме: на осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі. Облік

балансової вартості капітального поліпшення землі як окремого об'єкта основних засобів ведеться у складі основних засобів групи 2 з максимально допустимим строком корисного використання – 15 р. Вартість гідролісомеліоративних робіт рекомендовано відносити до первісної вартості деревних лісових активів шляхом нарахування амортизації прямолінійним методом.

Лісозаготівлі є найпоширенішим видом лісокористування в нашій країні. За 2010-2013 роки обсяги заготівлі ліквідної деревини зросли на 11,62 %. У 2013 р. в лісах України було заготовлено 18,021 млн. м³ ліквідної деревини, в тому числі 8,484 млн м³ від рубок головного користування. В сукупному обсягу заготовленої ліквідної деревини в 2013 р. лісоматеріали круглі становили 8102,1 тис. м³ (44,96 %), пиломатеріали і заготовки, клеєна фанера та шпон – дров'яна деревина для технологічних потреб – 6644,8 тис. м³ (36,87 %). Найменшу частку в структурі заготовленої деревини займають: інші сортименти лісоматеріалів круглих – 2,61 % та балансова деревина – 5,47 %. За I півріччя 2014 року підприємствами галузі від усіх видів рубок заготовлено 6740,7 тис. м³ деревини, що в порівнянні з даними 2013 року на 405,3 тис. м³. більше, або на 6,0 %. При проведенні рубок головного користування заготовлено 3780,5 тис. м³, що становить 51,0 % від лісосічного фонду 2014 року²¹.

Лісові господарства мають виключне право на заготівлю деревини, а також на заготовлену продукцію та дохід від її реалізації. Крім того, одним із джерел доходів є дохід від реалізації недеревної продукції та дохід від надання послуг з рекреації та мисливства.

Враховуючи галузеві особливості підприємств лісового комплексу, технічна документація про лісогосподарську діяльність є основним інформаційним джерелом, яка містить детальну інформацію про витрати на відтворення, охорону та заготівлю за весь їх період розвитку, яка формується за кожним кварталом лісових ресурсів. У зв'язку з цим місцем виникнення витрат на заготівлю та відтворення лісових ресурсів є квартали, на які поділено ділянки.

За П(С)БО 16 “Витрати” до собівартості деревини при проведенні заготівельних робіт відносяться прямі та непрямі витрати. До прямих витрат відносяться витрати, безпосередньо пов'язані з проведенням заготівельних робіт (прямі трудові та матеріальні витрати, витрати допоміжного виробництва, що виникають при проведенні рубки – заробітна плата допоміжних робітників, відрахування з заробітної плати, вартість використаного палива та інших допоміжних матеріалів), а також вартість деревини на корені, яка складається зі скоригованих накопичених витрат на вирощування, догляд та охорону певного кварталу лісових ресурсів.

²¹ Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua>. (дата звернення 02.09.16 р.)

Істотним недоліком чинної методики визначення собівартості заготовленої деревини є неврахування загальновиробничих витрат при формуванні собівартості лісової продукції і виконаних робіт, та їх облік в цілому по підприємству. Ці витрати підсумовуються за звітний період на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а наприкінці місяця покриваються за рахунок бюджетних чи власних коштів. Це є однією з причин заниження вартості деревини та збитковості підприємств лісового комплексу.

Загальновиробничі витрати є невід’ємною складовою собівартості заготовленої лісової продукції. Проте, потребує уточнення їх склад і база розподілу. Хінканіна Н.Є.²² до загальновиробничих витрат відносить витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування лісгоспів, витрати на обслуговування лісництв (оплата праці персоналу управління лісництвом, утримання виробничих будівель, споруд лісництв).

Котляревська Н.С.²³ до непрямих витрат відносить витрати на будівництво доріг лісогосподарського призначення, гідролісомеліорацію і лісоосушення, охорону лісів від пошкоджень, пожеж, самовільних порубок, заходи по боротьбі з шкідниками і хворобами лісу, витрати на сертифікацію деревини. Витрати на сертифікацію лісів складаються з двох частин: витрат на сертифікацію продукції і витрат, пов’язаних з проведенням лісового аудиту. Витрати на проведення лісового аудиту автор рекомендує відображати в обліку окремо від витрат на сертифікацію продукції і розподіляти між вартістю вже одержаної деревини в поточному періоді та запасами деревини на корені, оскільки такі витрати належать не тільки до продукції, одержаної в даному періоді, але і до наступних звітних періодів. На нашу думку, не всі з перелічених витрат відносяться до загальновиробничих, зокрема витрати на проведення гідролісомеліоративних і лісоосушувальних робіт, витрати на догляд та охорону лісових ресурсів у процесі їх розвитку відносимо до прямих витрат на відтворення лісових ресурсів, які необхідно включати в собівартість деревини на корені та обліковувати на субрахунках 155.2 “Витрати на догляд за лісовими ресурсами”, 155.3 “Витрати на охорону лісових ресурсів”. Крім того, витрати на догляд і охорону коригуються за допомогою відсотків, що враховують зміну вартості грошей в часі та інфляційні процеси в економіці.

Морозова О.В.²⁴ витрати на будівництво лісових доріг пропонує капіталізувати та відображати в складі основних засобів. Відповідно до діючої методики бухгалтерського обліку в Російській Федерації такі витрати накопичуються в складі витрат майбутніх періодів, а потім включаються в

²² Хинканина Н.Е. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в лесном хозяйстве: автореф. дис... на соиск. науч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. С.-П.; С-Пб гос. ун-т экон. и финансов. 2003. 20 с.

²³ Котляревська Н.С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. С. 119-125.

²⁴ Морозова Е.В. Учет воздействия лесозаготовки на окружающую среду // Сборник научных трудов по итогам международной научно-технической конференции. Выпуск 9. Брянск: БГИТА, 2008. С. 80-91. С. 84.

собівартість продукції лісозаготівель пропорційно об'ємам вивезення деревини по цій дорозі. Вважаємо, що витрати на будівництво лісових доріг є складовими загальновиробничих витрат, оскільки основне призначення лісових доріг – забезпечення умов для нормального розвитку лісових ресурсів та вивезення заготовленої деревини. Завдяки лісовим дорогам працівники лісової охорони мають можливість оперативно гасити пожежі.

До дискусійних відносимо пропозицію В.В. Чудовець²⁵ щодо відображення витрат на лісовпорядкування, лісовідновлення, охорону лісів та інші роботи, які здійснюються за рахунок коштів державного бюджету в складі інших операційних витрат (на субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності”) з наступним визнанням доходу від цільового фінансування. Лісовпорядкування, лісовідновлення, охорона лісових ресурсів є основною діяльністю підприємств лісового комплексу, тому витрати на проведення даних заходів є витратами операційної діяльності. В бухгалтерському обліку такі витрати мають бути ідентифіковані як прямі витрати на відтворення лісових ресурсів.

На наш погляд, до складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на будівництво доріг лісогосподарського призначення, витрати на управління лісгоспним виробництвом (заробітна плата працівників апарату управління лісництвом, цехами, складами), витрати на оплату комунальних платежів лісгоспу, витрати на проведення сертифікації лісової продукції, а також нараховані та сплачені податки, безпосередньо пов'язані з процесом заготівлі (земельний податок, екологічний податок).

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства визначено можливі бази розподілу непрямих витрат: метод розрахунку кошторисних ставок (базою розподілу є витрати на утримання та експлуатацію устаткування), метод пропорційного віднесення непрямих витрат до основної заробітної плати, метод пропорційного віднесення непрямих витрат до обсягу діяльності, метод пропорційного віднесення непрямих витрат до прямих витрат.

Богач Б.М. базою розподілу непрямих витрат пропонує вважати основну зарплату працівників основного виробництва: “Загальновиробничі витрати лісгоспів, лісовозних доріг, нижніх складів зараховують на калькуляційні об'єкти основного виробництва, пропорційно до сум основної заробітної плати, витрат на утримання й експлуатацію обладнання, послуг лісовозного транспорту з вивезення деревини, а також витрат на утримання лісовозних доріг”²⁶. Вважаємо, що розподіл

²⁵ Чудовець В.В. Проблеми відображення витрат виробництва підприємств лісової галузі на рахунках обліку // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. / Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор З.В. Герасимчук. Луцьк. 2013. Випуск 10 (37). Ч. 2. С. 282-290.

²⁶ Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук; спец. 08.00.09 – бух. облік, аналіз та аудит (за видами економ. діяльності). Т., 2008. 20 с.

непрямих витрат пропорційно заробітній платі основних виробничих робітників є необґрунтованим через коливання в рівнях механізації, оскільки за окремими лісгосподарськими заходами вона становить до 100 %, а за іншими – 20-35 %. Рубка деревини, розкрязування та вивезення здійснюється механізованим шляхом. Частина заготівельних робіт здійснюється вручну – обрізку сучків, завантаження лісової продукції і трелювання. Крім того, при застосуванні різних тарифних ставок важко об'єктивно розподілити загальновиробничі витрати.

Хінканіна Н.Є.²⁷ базою розподілу накладних витрат пропонує вважати основні витрати. Не обґрунтованим є розподіл загальновиробничих витрат пропорційно до суми прямих матеріальних витрат, оскільки, враховуючи специфіку лісового господарства важко об'єктивно визначити загальну суму прямих витрат, які можуть бути віднесені на конкретні лісові ресурси, що підлягають заготівлі, адже процес відтворення цих ресурсів є довготривалим.

Дикий С.С.²⁸ обґрунтовує необхідність розробки коефіцієнтів розподілу загальновиробничих витрат, виходячи з вагових співвідношень якісно співставної продукції (залежно від виду деревини, місця розташування лісових ресурсів, вмісту живильних речовин у ґрунті). На наш погляд, впровадження в практичну діяльність підприємств лісового комплексу диференційованих коефіцієнтів розподілу загальновиробничих витрат є недоречним, оскільки не зрозуміло, які критерії будуть покладені для їх визначення. Крім того, враховуючи специфіку підприємств лісового комплексу можуть використовуватися різні показники у зв'язку з неоднорідністю умов розташування лісових ресурсів. Також використання диференційованих коефіцієнтів розподілу є трудомістким, що може стати причиною помилок при здійсненні розподілу загальновиробничих витрат.

Загальновиробничі витрати пов'язані з двома абсолютно різними процесами, зокрема з відтворенням і використанням лісових ресурсів. У зв'язку з цим вважаємо, що загальна сума загальновиробничих витрат має бути розподілена на ці два процеси пропорційно площі лісових угідь за формулою 3.1 та 3.2.

$$K_{звв} = \frac{\sum ЗВВ}{S_z}, \quad (3.1)$$

де $K_{звв}$ – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат; $\sum ЗВВ$ – загальна сума загальновиробничих витрат лісового господарства; S_z – загальна площа лісового угіддя.

$$ЗВВ_k = S_k \times K_{звв}, \quad (3.2)$$

де $ЗВВ_k$ – сума $ЗВВ$, що розподіляється на певний квартал лісових ресурсів; S_k – площа конкретного кварталу лісових ресурсів.

²⁷ Хинканина Н.Е. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в лесном хозяйстве: автореф. дис... на соиск. науч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. С.-П.; С-Пб гос. ун-т экон. и финансов. 2003. 20 с.

²⁸ Дикий С.С. Удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості продукції лісозаготівель з метою комплексного використання лісосічного фонду // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. 2008. Випуск 18.1. С. 85-91. С. 90.

Таким чином, частина загальновиробничих витрат є складовою собівартість заготовленої продукції при проведенні заготівельних робіт. Решту суми загальновиробничих витрат пропонуємо включати до балансової вартості лісових ресурсів на корені. Для облікового відображення таких витрат рекомендовано відкрити субрахунок 235 “Розподілені непрямі виробничі витрати”. Наприкінці місяця розподілені непрямі виробничі витрати включаються в загальну суму витрат на догляд за деревними ресурсами, що відображаються на субрахунку 155.2 “Витрати на догляд за лісовими ресурсами”, а згодом закриваються на рахунок 16 “Довгострокові біологічні активи” (субрахунок 161 “Експлуатаційні лісові ресурси” або 162 “Неексплуатаційні лісові ресурси”) залежно від того, до якої вікової групи відносяться лісові культури.

Отже, методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування має враховувати два різних процеси – відтворення та використання лісових ресурсів. Витрати на проведення заготівельних робіт і витрати на переробку лісової сировини відносимо до поточних витрат основної діяльності. У зв'язку з цим, їх необхідно відображати на рахунку 23 “Виробництво”, до якого рекомендовано відкривати наступні аналітичні розрізи: 231 “Витрати на заготівлю деревини”, 232 “Витрати на заготівлю недеревної продукції”, 233 “Витрати допоміжного виробництва”, 234 “Витрати на переробку деревини” та 235 “Розподілені непрямі виробничі витрати”.

У бухгалтерському обліку надходження та вибуття заготовленої деревини відображається за історичною вартістю. У місцях зберігання (структурних підрозділах лісгоспів) аналітичний облік лісоматеріалів ведеться тільки в кількісному вимірі в розрізі деревних порід, сортів і груп. Аналітичний облік ділової деревини ведеться в розрізі деревних порід, дров, деревини для технологічної сировини за групами порід.

Деревина, заготовлена в результаті рубок, зберігається на різних складах: лісосіці, на верхніх складах (франко-верхній склад), проміжних (біля лісовозної дороги), нижніх складах (у пункті примикання лісовозної дороги до шляхів загального користування) і на кінцевих складах (франко-нижній склад), у виробничих підрозділах, які здійснюють лісопиляння та первинну деревообробку. Відповідно до діючої методики продукція лісозаготівель, що зберігається на лісосіках та верхніх складах у вигляді не розкряжованих хлестів, не ідентифікується як готова продукція та відображається на субрахунку 231 “Витрати на ведення лісгосподарської діяльності за рахунок власних коштів”. Вважаємо, що інформація про заготовлені нерозкряжовані хлести не може фіксуватися на рахунку 231 “Витрати на заготівлю деревини”, оскільки на цьому субрахунку накопичуються витрати на проведення лісозаготівельних робіт.

Звітність є основним узагальнюючим джерелом інформації про господарську діяльність суб'єкта господарювання. Крім того, звітність є базисом інформаційного забезпечення контролю, оскільки характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність. Специфіка діяльності підприємств лісового комплексу впливає на склад звітності та процес формування її показників. Фінансова звітність не забезпечує достовірною інформацією користувачів про операції з лісокористування, оскільки витрати на відтворення та заготівлю лісових ресурсів ідентифікуються в складі оборотних активів. Це призводить до викривлення показників фінансової звітності та неможливості встановлення контролю за цими природними ресурсами. Тому, з метою підвищення аналітичності та можливості задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів, необхідним є пошук шляхів удосконалення форм звітності.

За результатами дослідження фінансової звітності вітчизняних підприємств лісового комплексу встановлено, що інформація про операції з лісокористування відображається в формі № 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан) у рядку 1102 “Незавершене виробництво”, де фіксуються відомості про сумарні витрати на відтворення лісових ресурсів, заготівлю та переробку лісової продукції. У зв'язку з вищезазначеним основним джерелом інформації про операції з лісокористування є статистична звітність, зокрема: форми № 3-лг “Лісогосподарська діяльність”, що складається щоквартально. У статистичній звітності містяться показники поточної діяльності лісових господарств щодо обсягів заготівлі деревини за видами рубок, породним складом деревини, обсяги реалізації заготовленої продукції деревного і недеревного походження, а також витрати основної діяльності на роботи та послуги.

Ігнорування вимог національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є головною причиною викривлення в балансі інформації про реальний майновий стан таких підприємств. Для вирішення цієї проблеми запропоновано інформацію про лісові ресурси як активи підприємства відображати в формі № 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан) з врахуванням стадій життєвого циклу деревини (див. рис. 3.10).

У рядку 1020 “Довгострокові біологічні активи” Балансу (Звіту про фінансовий стан) запропоновано відображати накопичену вартість стиглих лісових культур, що можуть бути використані в господарській діяльності за основним призначенням, і вартість середньовікових лісових культур, що не можуть бути використані в господарській діяльності за основним призначенням, проте, від них лісове господарство одержує лісову продукцію), а в рядку 1005 “Незавершені капітальні інвестиції” – акумулюється первісна вартість створених і молодих лісових ресурсів, що складається з витрат на відтворення, догляд і охорону). Відображення лісових ресурсів в формі № 1 фінансової звітності сприяє

формуванню інформації про наявні ресурси підприємства за їх ліквідністю, а також дозволяє здійснювати оцінку та прогнозування змін природних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому.



Рис. 3.10. Рекомендації щодо відображення інформації про лісові ресурси в "Балансі (Звіті про фінансовий стан)"

Окрім форми № 1, інформація про операції з лісокористування, відображається в формі № 5 "Примітки до річної фінансової звітності", в якій деталізуються інформація щодо показників фінансової звітності. Аналізуючи змістовне наповнення цієї форми звітності, слід відмітити, що вона не задовольняє інформаційні потреби користувачів звітності щодо операцій з лісокористування, оскільки в розділі XIV "Біологічні активи" представлена інформація про біологічні активи тваринного та рослинного походження, тобто цей розділ не адаптований до специфіки діяльності підприємств лісового комплексу.

Для деталізації інформації, наведеної в формі № 1 "Баланс" (Звіт про фінансовий стан), запропоновано в Примітках до річної фінансової звітності в розділі "Біологічні активи" розкривати наступні дані (див. табл. 3.6).

Розкриття в розділі XIV "Біологічні активи" Приміток до річної фінансової звітності інформації про лісові ресурси з врахуванням стадій їх життєвого циклу та походження дозволить сформувати інформаційне забезпечення для управління цими природними ресурсами.

Таблиця 3.6.

Інформаційне наповнення розділу “Біологічні активи” Приміток до річної фінансової звітності для підприємств лісового комплексу

№ з/п	Назва статті	За звітний період	За попередній період
<i>Довгострокові лісові активи</i>			
1	Витрати на відтворення лісових ресурсів	Дебетовий оборот субрахунку 155 ²⁹	Дебетовий оборот субрахунку 155 ³⁰
2	Неексплуатаційні лісові ресурси (середньовікові лісові масиви) деревного походження	Дебетовий оборот субрахунку 161.1	Дебетовий оборот субрахунку 161.1
3	Неексплуатаційні лісові ресурси недеревного походження	Дебетовий оборот субрахунку 161.2	Дебетовий оборот субрахунку 161.2
4	Експлуатаційні лісові ресурси деревного походження	Дебетовий оборот субрахунку 162.1	Дебетовий оборот субрахунку 162.1
5	Експлуатаційні недеревні лісові ресурси:	Дебетовий оборот субрахунку 162.2	Дебетовий оборот субрахунку 162.2
6	Первісна вартість недеревних лісових ресурсів	Дебетовий оборот субрахунку 162.2	Дебетовий оборот субрахунку 162.2
7	Накопичена амортизація на недеревні лісові ресурси	Кредитовий оборот субрахунку 134	Кредитовий оборот субрахунку 134

Враховуючи інтеграційні процеси в Україні, необхідним є адаптація вітчизняної економіки до вимог світового ринку. Тому першочерговими стають питання ефективної організації управління господарською діяльністю підприємств. Для здійснення ефективного управління діяльністю підприємств лісового комплексу постає питання методичного, організаційного та інформаційного забезпечення. Реформування бухгалтерського обліку на підприємствах лісового комплексу вимагає впровадження концептуально нового підходу до відображення лісових ресурсів на мікроекономічному рівні.

Для суб'єктів господарювання, що функціонують на засадах стійкого розвитку, актуальним є розробка звітності зі стійкого розвитку для задоволення інформаційних запитів зацікавлених користувачів щодо економічної, соціальної та екологічної діяльності. Інтегрована звітність передбачає поєднання елементів фінансової та нефінансової (містить інформацію про вплив суб'єкта господарювання на навколишнє середовище, суспільство, економіку).

Міжнародна комісія з інтегрованої звітності здійснює розробку форм звітності зі стійкого розвитку та намагається розробити новий єдиний підхід до розкриття всіх показників у звітності зі стійкого розвитку з метою задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів звітності – інвесторів, аудиторів, контрагентів, податкових і статистичних органів, громадськості,

²⁹ Дані беруться станом на 31.12 поточного року

³⁰ Дані беруться станом на 31.12 минулого року

науково-дослідних організацій і установ. Головною метою складання Звіту зі стійкого розвитку є підготовка та надання інформації, корисної зовнішнім користувачам, для прийняття рішень в контексті стійкого розвитку.

Звітність зі стійкого розвитку відносимо до одного з видів бухгалтерської звітності, оскільки всі показники, що в ній відображаються формуються в системі бухгалтерського обліку в розрізі трьох складових концепції стійкого розвитку: економічної, екологічної та соціальної. Важливість звітності зі стійкого розвитку не можливо переоцінити, оскільки вона повинна стати основним інформаційним джерелом для суспільства, адже розкриває всі результати (фінансові, соціальні, екологічні) діяльності суб'єкта господарювання.

На наш погляд, Інтегрований звіт про стійкий розвиток в частині операцій з лісокористування має містити наступні показники (табл. 3.7).

Таблиця 3.7.

Інформаційне наповнення Інтегрованого звіту про стійкий розвиток в частині операцій з лісокористування

№ з/п	Показник	Значення
1	2	3
1	Загальна площа лісового фонду (га)	
2	Площа забруднених лісових ресурсів	
3	Кількість лісництв Майстерських ділянок	
4	Загальна площа сертифікованих лісових ресурсів	
5	Породний склад лісових ресурсів (%) хвойні твердолистяні м'яколистяні	
6	Загальний запас насаджень (тис. м ³) в т.ч. експлуатаційних лісових ресурсів	
7	Вікова структура: молодняки середньовікові пристигаючі стиглі і перестійні	
8	Обсяги відтворення лісових ресурсів: - природним шляхом - штучним шляхом	
9	Обсяги заготовленої продукції та послуг лісового господарства	
9.1	в тому числі обсяги продукції лісозаготівель	
10	Заготівля деревини - всього, куб. м	
10.1	в тому числі: рубки головного користування (га)	
10.2	рубки, пов'язані з веденням лісового господарства	
10.3	інші рубки	
11	Із загальної кількості заготовленої деревини лісоматеріали круглі - всього, куб. м	
11.1	в тому числі: для виробництва пиломатеріалів і заготовок з них:	

Продовження табл. 3.7.

1	2	3
11.2	хвойні	
11.3	дубові	
11.4	букові	
11.5	для виробництва клеєної фанери і шпону з них:	
11.6	дубові	
11.7	букові	
12	дров'яна деревина для технологічних потреб, куб. м	
13	дрова для опалення, куб. м	
14	Відходи лісозаготівель	
15	Обсяги заготівлі недеревної лісової продукції	
16	Втрати лісових ресурсів (грн.) - лісові пожежі - хвороби - пошкодження шкідниками; - несприятливі природні умови; - самовільні рубки	

До основних користувачів звіту зі стійкого розвитку віднесено: контрагентів (зацікавлені в тому, щоб деревина мала легальне походження та була екологічно чиста), банківські установи (в умовах кризи надають переваги в кредитуванні лише тим суб'єктам господарювання, що розкривають у звітності економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності), екологічні установи (узагальнюють інформацію про стан лісових ресурсів і навколишнього середовища з метою інформування суспільства про можливі екологічні загрози).

Розкриття інформації про операції з лісокористування в зазначених розрізах дозволить надати користувачам звітності повну та достовірну інформацію про економічний і екологічний стан підприємств лісового комплексу. Формування Звіту зі стійкого розвитку вітчизняними підприємствами лісового комплексу сприяє забезпечення конкурентних переваг у процесі здійснення господарської діяльності шляхом створення позитивного ділового іміджу та підвищення довіри вітчизняних та іноземних покупців до продукції підприємства.

3.3. Організаційно-методичні положення внутрішнього контролю операцій з лісокористування

Організація внутрішнього контролю операцій з лісокористування.

Збереження, раціональне використання та відтворення лісових ресурсів є одним з пріоритетних напрямів національної лісової політики. Враховуючи обмеженість лісових ресурсів та їх критичний стан, викликаний нераціональним лісокористуванням в минулому, необхідним є посилення контролю за їх станом.

Контроль за наявністю та станом лісових ресурсів є надзвичайно важливим, адже здійснюється з метою перевірки цих природних ресурсів, запобіганню незаконних рубок, підтвердження та визначення доцільності здійснених витрат на відтворення, утримання та експлуатацію лісових насаджень.

Теоретичні та практичні аспекти організації внутрішнього контролю висвітлені в наукових працях вітчизняних вчених, зокрема: Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговської, Л.В. Діканя, Р.О. Костирка, М.Д. Корінька, Л.В. Нападовської, В.П. Пантелєєва, В.О. Шевчука. Особливості організації господарського контролю за лісовими ресурсами розглянуті в дослідженнях В.Д. Гоцуляка, Н.С. Котляревської, Л.М. Пелиньо, В.О. Озерана, М.Ю. Чік. Проте, теоретичні основи організації та методики проведення внутрішнього контролю за операціями з лісокористування досліджені недостатньо, що зумовлює необхідність поглиблення теоретичних основ розробленості методичного забезпечення внутрішнього контролю зазначених операцій. Дослідження спрямовано на визначення концептуальних основ побудови системи внутрішнього контролю операцій з лісокористування для забезпечення функціонування суб'єктів господарювання на засадах стійкого розвитку.

Контроль є одним із інструментів управління, що дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови та фактори, які заважають ефективному здійсненню господарської діяльності суб'єктів господарювання. Внутрішній контроль за операціями з лісокористування спрямований на вирішення завдань, пов'язаних, насамперед, з правильністю відображення в обліку операцій щодо збереження, використання та відтворення лісових ресурсів; формування їх вартості; дотримання вимог щодо документального оформлення операцій з лісокористування в бухгалтерському обліку; визначення відповідальних осіб за недотримання законодавчих вимог; контроль за дотриманням встановлених норм лісозаготівель, виявлення фактів проведення незаконних рубок, перевіркою правильності розкриття інформації про лісові ресурси та лісову продукцію в облікових регістрах і формах фінансової, податкової та статистичної звітності.

У зв'язку із загостренням екологічних проблем, викликаних незаконним проведенням рубок деревини, нераціональним використанням заготовленої деревини (близько 30 % деревини втрачається при переробці), а також враховуючи, що 4 млн. га лісу забруднені радіонуклідами, актуалізується питання проведення постійного контролю за станом лісових ресурсів.

Статистичні дані свідчать про зниження обсягів відтворення лісових ресурсів, а обсяги лісозаготівель за 2010-2015 роки зростають (див. рис. 3.11).

Проте, починаючи з 2010 р., спостерігається негативна тенденція щодо співвідношення обсягів відтворення лісових ресурсів і обсягів заготівлі. Зниження

обсягів відтворення лісових ресурсів у 2010-2015 рр. призведе до зниження запасу деревини на корені. Зважаючи на довготривалий період (50-70 років) відтворення лісових ресурсів, неконтрольовані та самовільні рубки лісових ресурсів, таке виснажливе лісокористування загрожує екологічній безпеці країни.



Рис. 3.7. Динаміка суцільних зрубів та відтворення лісів³¹

Неконтрольоване споживацьке лісокористування загрожує екологічній безпеці країни, оскільки лісові ресурси в процесі фотосинтезу поглинають діоксид вуглецю CO₂ з атмосфери та виробляють кисень, чим сприяють зменшенню парникового ефекту. Лісові насадження перешкоджають сильним вітрам, поглинають пил і гази, а також допомагають регулювати водний режим річок і озер, оберігають ґрунт від ерозії і регулюють температуру. Таким чином, нехтування екологічним значенням лісових ресурсів загрожує екологічній безпеці країни та світу в цілому.

Екологічні проблеми мають глобальний характер і є об'єктом обговорення на міжнародному рівні з кінця 90-х років ХХ століття і до сьогодні. Проблеми екологічної безпеки неодноразово обговорювалися на міжнародних конференціях, зокрема: в Ріо-де-Жанейро (1992 р., 2012 р.), Йоханнесбурзі (2002 р.), а також в Хельсінкі та Монреалі. Основні документи цих конференцій – “Декларація Ріо-де-Жанейро” та “Порядок денний на ХХІ століття” (Агенда-21), “Ріо +20”. У “Порядку денному на ХХІ століття” (Агенда-21) вперше було акцентовано увагу на необхідності впровадження екологічного управління на всіх промислових підприємствах. Управління з врахуванням впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище розглядають як ключову домінанту стійкого розвитку.

³¹Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua> (дата звернення 19.08.17 р.)

У 1992 р. Британський інститут стандартизації опублікував перший стандарт систем екологічного менеджменту BS 7750, а згодом ISO 14000. В Україні стандарти екологічного менеджменту були впроваджені в 1997 р. Стандарт BS 7750 містить рекомендації для створення ефективної системи екологічного менеджменту та для розвитку ініціативного екологічного аудиту. Стандарти серії ISO 14001:2004 Environmental management systems – Requirements with guidance for use (“Системи екологічного керування. Вимоги та настанови щодо застосовування”)³² визначають загальні критерії для оцінки відповідності систем управління навколишнім середовищем. Ці стандарти розроблені з метою надання суб’єктам господарювання інструментів для розробки політики і вирішення задачі мінімізації негативного впливу на навколишнє середовище та його збереження для майбутніх поколінь.

Міжнародні екологічні стандарти не суперечать конкретним національним стандартам і мають рекомендаційний характер. Використання стандартів в діяльності вітчизняних суб’єктів господарювання дозволить отримати конкурентні переваги на національному та міжнародному ринках, а також є одним із кроків у вирішенні проблем збереження та раціонального використання лісових ресурсів на принципах стійкого розвитку.

В Україні міжнародні стандарти серії ISO прийняті та використовуються як єдиний стандарт ДСТУ ISO – 19011:2003 “Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління”³³. Екологічний менеджмент закріплений на законодавчому рівні. Проте, вітчизняні суб’єкти господарювання нехтують вимогами цього державного стандарту, оскільки промисловість характеризується високою ресурсною та енергомісткістю, використанням застарілого обладнання та технологій виробництва, що призводить до втрати частини деревини та лісової продукції у процесі заготівлі та переробки. Враховуючи обмеженість лісових ресурсів і тривалий цикл їх відтворення, таке відношення до природних ресурсів загрожує екологічній безпеці країни. Тому здійснення екологічного менеджменту є необхідною умовою для розвитку вітчизняних суб’єктів господарювання на принципах стійкого розвитку.

Кожушко Л.Ф., Скрипчук П.М.³⁴ екологічний менеджмент трактують як цілеспрямовану, свідому діяльність, що пов’язана з розробленням, запровадженням, реалізацією, контролюванням різноманітних заходів природоохоронного характеру, які повинні забезпечити раціональне використання і збереження природних ресурсів, дотримання екологічної безпеки.

³²Розіт Т.В. Екологічний аудит: сутність, історія розвитку та методика проведення // Вісник НТУ “ХПІ”. 2013. № 53 (1026). С. 113-120.

³³Національний стандарт України ISO 19011:2003 “Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління” від 28 листопада 2003 р. № 215. URL: <http://budstandart.ua/read/document/show/3105711/id/3096755?submenu=10722> (дата звернення 11.02.16 р.)

³⁴Кожушко Л.Ф., Скрипчук П.М. Екологічний менеджмент: підручник. К.: ВЦ “Академія”, 2007. 432 с. С. 16.

Екологічний менеджмент на сучасному етапі забезпечує екологізацію функцій планування, організації, мотивації та контролю на макро-, мезо та мікрорівнях управління та виконання вищезазначених функцій в сфері екологічного управління³⁵.

Основним завданням екологічного менеджменту є пошук оптимальних конкурентоздатних рішень у сфері управління природоохоронною діяльністю. Предметом екологічного менеджменту є природоохоронні та ресурсозберігаючі напрями діяльності суб'єктів господарювання, а також виготовлення продукції чи послуг³⁶. Основною метою екологічного менеджменту, як вважає більшість дослідників, є мінімізація негативних впливів діяльності на навколишнє середовище.

Складовою екологічного менеджменту є контроль. Безперервне здійснення контролю за операціями з лісокористування передбачає регулювання економіко-екологічних відносин рівнів управління природокористуванням на підприємстві. Основною причиною самовільних рубок деревини, втрат лісової продукції через недбале її зберігання є низька ефективність механізмів внутрішнього контролю й управління, які використовуються на вітчизняних підприємствах. Моделі організації й управління лісокористуванням, які діють сьогодні в Україні, не забезпечують узгодженості економічних і природоохоронних цілей, оскільки базуються на жорстких адміністративних методах. У зв'язку з цим виникає необхідність у розробці нових підходів до вирішення екологічних проблем. Для цього, в першу чергу, слід посилити контроль за збереженням, використанням і відтворенням лісових ресурсів, що є можливим завдяки впровадженню ефективної системи внутрішнього контролю.

На наш погляд, Т.А. Бутинець³⁷ найповніше розкриває сутність поняття “контроль”, адже розглядає його як цілісну систему управління діяльністю підприємства, що забезпечує координацію всіх підсистем управління. Вважаємо, що контроль необхідно розглядати як систему заходів та інструментів, що забезпечують достовірне та ефективне ведення господарської діяльності підприємства, збереження його майна, раціональне використання наявних ресурсів, а також попередження й виявлення та виправлення помилок і надання рекомендацій для їх усунення. Здійснення контролю передбачає наявність суб'єктів контролю, зокрема зовнішніх та внутрішніх (див. рис. 3.12).

До компетенції суб'єктів зовнішнього контролю за лісовими ресурсами належать питання здійснення державного контролю щодо додержанням норм

³⁵Тендюк А.О. Теоретичні проблеми екологічного менеджменту // Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Серія “Економіка та менеджмент”. 2011. Випуск 8 (30). С. 329-337. С. 334.

³⁶Огородник М.М., Новак У.П. Тенденції розвитку екологічного аудиту як інструмента системи екологічного менеджменту // Вісник національного університету “Лівівська політехніка”. 2009. № 647 (76). С. 440-444. С. 440.

³⁷Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2008. № 2 (44). С. 31-42. С. 39.

лісового законодавства лісовими господарствами (постійними користувачами лісу) та юридичними і фізичними особами, які є тимчасовими користувачами лісу.

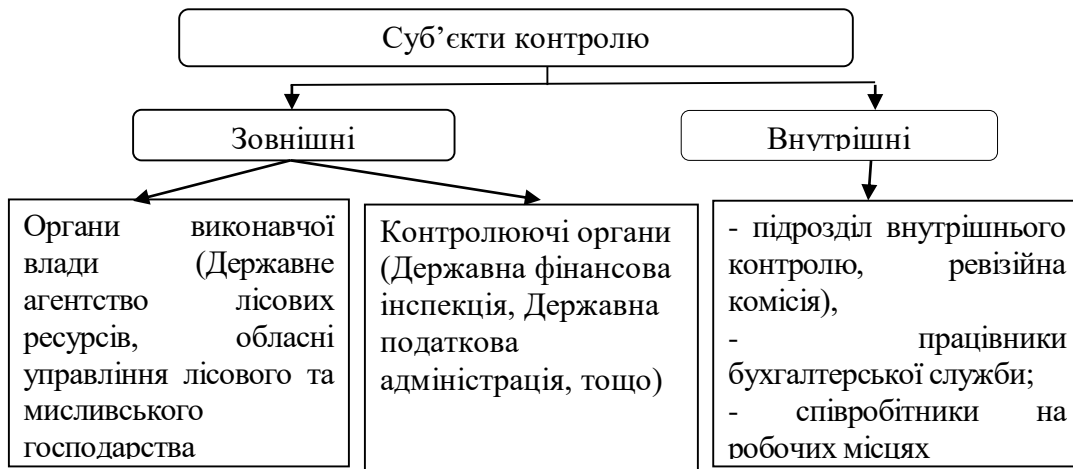


Рис. 3.12. Суб'єкти контролю операцій з лісокористування

Державне агентство лісових ресурсів є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері лісового господарства. Державне агентство лісових ресурсів здійснює контроль шляхом проведення планових та позапланових перевірок підприємств лісового господарства. Планова перевірка лісових господарств проводиться не частіше одного разу на рік, а її тривалість не може перевищувати п'ятнадцяти робочих днів, а для суб'єктів малого підприємництва – п'яти робочих днів. При здійсненні позапланової перевірки з'ясовують лише ті питання, необхідність перевірки яких стала підставою для її проведення, з обов'язковим зазначенням цих питань у посвідченні (направленні) на здійснення перевірки. Тривалість позапланової перевірки не може перевищувати десяти робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – двох робочих днів, якщо інше не передбачено законом. Продовження строку здійснення планової та позапланової перевірки не допускається.

Державна фінансова інспекція України (ДФІУ) здійснює контроль за використанням бюджетних коштів, які були надані для ефективного функціонування лісових господарств. ДФІУ здійснює державний контроль через інспектування, що полягає у виявленні фактів порушень чинного законодавства та встановленні винних осіб у їх допущенні (проводиться у формі ревізії), а також ДФІУ проводить державний аудит, що полягає в перевірці використання державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, а також доцільності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, за ефективним використанням коштів і майна, станом й достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності, за дотриманням законодавства про проведення аукціонів з продажу необробленої деревини.

Державна податкова адміністрація здійснює контроль за дотриманням норм податкового законодавства. Об'єктом перевірки є правильність обчислення та повнота сплати податків (рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, плати за землю, ПДВ і податку на прибуток). ДПА перевіряє правомірність визначення бази оподаткування зокрема, в частині обсягу заготовленої деревної продукції при проведенні рубок головного користування та рубок догляду, також заниження податкового зобов'язання та завищення податкового кредиту при реалізації лісової продукції.

Відповідно до ст. 256 Податкового кодексу³⁸ об'єктом оподаткування рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є: деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування та під час проведення рубок догляду в деревостанах віком понад 40 років; другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Таким чином, основне завдання при проведенні зовнішнього контролю – підтвердження дотримання вимог чинного законодавства при здійсненні господарської діяльності, виявлення та попередження зловживань в процесі використання та відтворення лісових ресурсів.

Для підвищення ефективності системи управління підприємством необхідним є проведення безперервного, систематичного контролю за діяльністю суб'єкта господарювання. Важливе значення для забезпечення лісокористування на принципах стійкого розвитку має система внутрішнього контролю, основною метою якої є забезпечення управлінського персоналу достовірною та повною інформацією щодо обсягів і витрат на відтворення, збереження та використання лісових ресурсів, а також виявлення негативних тенденцій та відхилень від цільових показників, резервів підвищення ефективності використання наявного природо-ресурсного потенціалу.

Костирко Р.О.³⁹ внутрішній контроль розглядає як складову системи управління стійким розвитком підприємства, яка полягає у перевірці та

³⁸Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 02.10.16 р.)

³⁹Костирко Р.О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. 2013. № 3. С. 117-121. С. 119.

моніторингу стану підконтрольного об'єкта та орієнтована на прийняття рішень щодо забезпечення стійкого розвитку за рахунок виявлених і сформованих резервів на покриття втрат від ризиків. Вчений наголошує на відсутності методологічних засад щодо контролю стійкого розвитку підприємств, на необхідності адаптації процедур, інструментів і методів до змін умов функціонування бізнесу, оскільки базовим завданням організації контрольної системи в управлінні є формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення стійкого розвитку підприємств.

Пропозиції щодо підвищення ефективності внутрішнього контролю за лісовими ресурсами наведені в дослідженнях В.Д. Гоцулюка, Н.С. Котляревської, Л.М. Пелиньо. Гоцуляк В.Д.⁴⁰ передбачає проведення внутрішнього економіко-екологічного аудиту на підприємствах лісового комплексу для встановлення контролю за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку та екологічного обліку, який базується на системному використанні в практиці господарювання економіко-екологічної інформації про стан, формування і використання об'єктів аудиту в відповідності до вимог екологічного законодавства та концептуальних засад раціонального лісокористування.

Пелиньо Л.М.⁴¹ наголошує на необхідності проведення екологічного аудиту на підприємствах лісового сектора економіки для забезпечення ефективної роботи підприємства в умовах конкурентного середовища. Крім того, екологічний аудит може стати одним із найефективніших інструментів підвищення якості життя як окремої людини, так і суспільства загалом, переходу від екологічно-небезпечної до екологічно безпечної економіки, захисту конституційних прав людини на екологічно безпечне життя.

Для забезпечення збереження майна підприємства та природно-ресурсного потенціалу, підвищення ефективності контролю у боротьбі з безгосподарністю та марнотратством, нестачами, крадіжками створюється відділ (служба) внутрішнього контролю. Внутрішній контроль суттєво відрізняється від інших видів контролю, оскільки це контроль, що здійснюється всередині суб'єкта господарювання.

Виговська Н.Г.⁴² виділяє два основних підходи до формування системи внутрішнього контролю – констатуючий (пасивний) і активний. Відповідно до першого підходу, який називають констатуючим, основне призначення

⁴⁰Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки, 2010. № 3 (53). С. 62-66. С. 62.

⁴¹Пелиньо Л.М. Екологічний аудит як вагомий інструмент підвищення ефективності діяльності підприємств лісового сектора економіки в умовах конкурентного середовища // Вісник національного лісотехнічного університету України. 2007. Випуск 17.8. С. 54-59. С. 57.

⁴²Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с. С. 306.

внутрішнього контролю зводиться до виявлення помилок, випадків шахрайства, марнотратства, що відбувалися в господарській діяльності підприємства. Активний підхід до формування системи внутрішнього контролю передбачає те, що контроль розглядається як контрольно-аналітичне забезпечення управління інформацією та діяльність щодо обґрунтування організаційних та управлінських рішень про виявлення резервів підвищення ефективності роботи підприємства.

На підприємствах лісового комплексу застосовується констатуючий підхід до організації внутрішнього контролю. Це призводить до того, що контролери лише фіксують виявленні порушення в результаті здійснення господарської діяльності. У сучасних умовах господарювання внутрішній контроль може бути корисним і ефективним тільки в тому випадку, коли спрямований на досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання (рис. 3.13).



Рис. 3.13. Мета і завдання здійснення внутрішнього контролю за операціями з лісокористування в контексті стійкого розвитку

Внутрішній контроль – це система заходів, організованих керівництвом підприємства, що здійснюється на підприємстві для забезпечення ефективного функціонування суб'єкта господарювання шляхом здійснення безперервного контролю за всіма господарськими операціями та виконання працівниками підприємства їх службових обов'язків. Внутрішній контроль дозволяє перевірити законність і доречність здійснених господарських операцій та їх економічну доцільність для підприємства.

Корінько М.Д.⁴³ виокремлює основні цілі створення системи внутрішнього контролю, які переслідує власник підприємства:

⁴³Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищихнавч. закладів. Фастів: Поліфаст, 2006. 440 с. С. 62.

- здійснення впорядкованої та ефективної діяльності підприємств з метою оптимізації витрат;
- дотримання обраної облікової політики щодо об'єкта перевірки;
- ведення якісного документування господарських операцій, що відображають розмір понесених витрат і отриманих доходів при здійсненні господарської діяльності.

Підтримуємо позицію професора Б.І. Валуєва⁴⁴, який розглядає систему внутрішнього контролю в трьох аспектах. З одного боку, як відокремлену частину всієї системи управління підприємством, а з іншого – як цілісну систему контрольних заходів, яка складається з взаємопов'язаних підсистем і елементів. Для побудови ефективної системи внутрішнього контролю необхідним є поєднання цих двох аспектів. До складових системи внутрішнього контролю Б.І. Валуєв відносить:

- формування загальних завдань контролю з врахування цілей функціонування діяльності суб'єкта господарювання;
- розробку моделі організації контролю, що враховує організаційну структуру підприємства – передбачає визначення елементів системи;
- вивчення структури об'єкта контролю;
- визначення ефективності функціонування системи контролю.

На наш погляд, для підприємств лісового комплексу притаманна інституційно-функціональна форма контролю, оскільки передбачає здійснення контролю вищого рівня управління по відношенню до решти структурних підрозділів (лісництв, переробних цехів, складів зберігання заготовленої лісової продукції), а також контроль всередині самого підприємства за власною діяльністю.

Під концептуальними основами внутрішнього контролю операцій з лісокористування розуміємо положення, які дозволяють розкрити мету, зміст і принципи контролю за операціями з лісокористування.

Серед вчених відсутній єдиний підхід до елементів системи внутрішнього контролю. Виговська Н.Г.⁴⁵ до елементів системи внутрішнього контролю відносить: суб'єктів контролю, підконтрольний об'єкт, контрольні дії та інформацію. Бутинець Т.А.⁴⁶ виокремлює п'ять складових системи внутрішнього контролю: контрольне середовище, оцінка ризиків, контрольні процедури, інформаційна система, моніторинг, а Р.О. Костирко⁴⁷ – контрольне середовище,

⁴⁴ Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета. Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. М.: Финансы и статистика, 1987. 239 с. С. 80.

⁴⁵ Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.

⁴⁶ Бутинець Т.А., Давидюк Т.В., Жиглей І.В., Замула І.В. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія / за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. Житомир: ЖДТУ, 2012. 308 с. С. 252.

⁴⁷ Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія]. Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. 728 с. С. 34.

суб'єкти контролю, методи контролю, процедури внутрішнього контролю та оцінка ризику внутрішнього контролю.

Згідно з МСА (ISA) 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовище”⁴⁸ система внутрішнього контролю складається з таких складових: середовище контролю, процес оцінки ризиків компанії, інформаційна система (система бухгалтерського обліку), процедури контролю та моніторинг.

Опираючись на результати дослідження Т.А. Бутинець, в основу покладаємо запропонований автором підхід до складових елементів системи внутрішнього контролю: “Формування системи внутрішнього контролю на підприємстві передбачає процес впорядкування її в цілісну систему з логічною структурою, яка включає в себе такі елементи як суб'єкт, об'єкт, предмет контролю, сфера його застосування, методи здійснення та висновки контролерів”⁴⁹ (див. рис. 3.14).

При формуванні системи внутрішнього контролю важливе значення має розробка та затвердження його регламентації. Таким документом є Положення про відділ внутрішнього контролю, що містить завдання, функції та принципи функціонування відділу внутрішнього контролю, його організаційну структуру, розподіл посадових обов'язків між співробітниками, відповідальність співробітників перед підприємством за неналежне виконання службових обов'язків, порядок проведення контрольних дій, тощо. Посадові обов'язки кожного з працівників відділу внутрішнього контролю регламентуються посадовими інструкціями.

Для забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю вона має базуватися на наступних принципах:

– незалежності – відділ внутрішнього контролю має бути підзвітний лише власнику підприємства (центральному (обласному) управлінню лісового господарства);

– безперервності – проведення контрольних заходів з початку функціонування підприємства до моменту його ліквідації;

– об'єктивності та гласності результатів контролю – результати контролю повинні відображати реальний стан об'єкта контролю та бути оприлюднені всім працівникам підприємства;

– оперативності – своєчасне виявлення порушень і відхилень щодо функціонування об'єктів контролю.

⁴⁸Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / перекл. з англ. мови / наук. Ред. Н.І. Гаєвська. Київ: 2013. 1018 с.

⁴⁹Бутинець Т.А. , Давидюк Т.В. , Жиглей І.В. , Замула І.В. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія / за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ, 2012. 308 с. С. 247



Рис. 3.14. Концептуальні основи побудови системи внутрішнього контролю операцій з лісокористування

Суб'єктами організації внутрішнього контролю на підприємствах лісового комплексу є:

- керівництво лісового комплексу (відповідальне за організацію і проведення внутрішнього контролю);
- підрозділ (відділ) внутрішнього контролю, ревізійна комісія, інвентаризаційна комісія;
- органи управління лісгоспами;
- працівники управлінського персоналу (головний лісничий, бухгалтери, менеджери);
- співробітники на робочих місцях (лісники, інженер з лісових культур, інженер з лісозаготівель, інженер з підсочки, інженер з переробки, комірники при виконанні своїх службових обов'язків).

Результати проведеного дослідження свідчать про звуження об'єкту контролю до деревини на корені та продукції деревного походження. Котляревська Н.С.⁵⁰ як

⁵⁰Котляревська Н.С. Ліс як об'єкт фінансово-господарського контролю // Сталій розвиток економіки. 2010. № 2. С. 84-89. С. 86.

об'єкт внутрішнього контролю ідентифікує лише заготовлену деревну (деревний хлист, ділову деревину (сортименти), жердини, деревину дров'яну для технологічних потреб, дрова, хмиз). На наш погляд, об'єктами внутрішнього контролю є лісові ресурси рослинного деревного походження (деревина на різних етапах росту), заготовлена деревина, недеревна лісова продукція (гриби, лікарські рослини, дикорослі плоди та ягоди), а також витрати, пов'язані з відтворенням, утриманням та експлуатацією лісових насаджень, доходи, одержані від реалізації лісової продукції та продукції переробки деревини. Зважаючи на незадовільний стан лісової екосистеми до об'єктів внутрішнього контролю слід відносити і втрати завдані навколишньому природному середовищу внаслідок екстенсивного використання лісових площ і насаджень.

Предметом внутрішнього контролю операцій з лісокористування є законність та достовірність відображених в первинних документах та облікових регістрах господарських операцій, достовірність показників фінансової, статистичної та податкової звітності, а також своєчасність її подачі до контролюючих органів.

Обмеженим є перелік завдань контролю за лісовими ресурсами, що наводить Н.С. Котляревська⁵¹, зокрема: перевірка правильності та повноти використання виробничих потужностей, впровадження у виробничу діяльність досягнень науки і техніки, передового досвіду, забезпечення високої якості лісопродукції та відповідності її національним і міжнародним стандартам; перевірка правильності нарахування доходів і витрат, зокрема витрат на оплату праці заготівельникам, та відповідності фактичних обсягів заготівлі нарахованим сумах збору за спеціальне використання лісових ресурсів тощо.

Гоцуляк В.Д.⁵² до основних завдань внутрішнього аудиту лісових ресурсів відносить:

- накопичення достовірної облікової інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності лісогосподарських підприємств;
- перевірка відповідності експлуатації лісових екосистем вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища;
- визначення впливу результатів діяльності лісокористувачів на стан навколишнього природного середовища;
- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що вживаються для мінімізації негативного впливу на лісову екосистему та охорони навколишнього середовища;
- формування рекомендацій із оптимізації експлуатації лісових ресурсів та запобігання екологічних ризиків у діяльності лісогосподарських підприємств.

⁵¹Котляревська Н.С. Ліс як об'єкт фінансово-господарського контролю // Сталій розвиток економіки. 2010. № 2. С. 84-89. С. 87

⁵²Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки, 2010. № 3 (53). С. 62-66. С. 62-63.

Оскільки лісокористування охоплює два взаємопов'язані між собою процеси – експлуатацію та відтворення лісових ресурсів, тому необхідно окремо розглядати контроль операції з заготівлі лісової продукції та її переробки, а також контроль за відтворенням лісових ресурсів.

До завдань внутрішнього контролю за операціями з лісокористування відносимо наступні:

- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку лісових ресурсів деревного та недеревного походження;
- встановлення правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та звітності щодо витрат на збереження, відтворення та експлуатацію лісових ресурсів;
- визначення достовірності та повноти документального забезпечення операцій з лісовими ресурсами;
- підтвердження правомірності видачі дозволів на право спеціального використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці (лісорубних квитків, ордерів, лісових квитків);
- перевірка дотримання розміру лісозаготівель за кожною породою;
- встановлення обґрунтованості списання відходів лісозаготівель і первинної обробки деревини та повноти їх використання у господарській діяльності;
- оцінка ефективності, повноти та обґрунтованості заходів, що вживаються для мінімізації негативного впливу на лісову екологічну систему;
- правомірність відведення ділянок для проведення санітарних рубок, рубок догляду (освітлення, прочищення, проріджування, прохідні) та об'ємів вилученої в результаті їх проведення, ліквідної деревини, побічної та супутньої деревної продукції;
- достовірність віднесення сум витрат на проведення рубок головного користування та рубок догляду до первісної вартості деревної продукції;
- перевірка правильності нарахування та дотримання строків сплати збору за використання лісових ресурсів;
- виявлення та усунення порушень, а також відшкодування шкоди, заподіяної лісовій екологічній системі внаслідок незаконних рубок та інших порушень.

Завданнями внутрішнього контролю щодо заготовленої деревини є:

- підтвердження кількісного й якісного складу деревини, зазначеного в лісорубних квитках, фактичним розмірам на лісосіках, верхніх і нижніх складах зберігання, деревопереробних цехах, що зафіксовані в обліковому реєстрі – Журналі 5 та відомостях до нього;
- перевірка повноти документального оформлення операцій щодо надходження та використання лісової продукції;
- підтвердження достовірності вартісного оцінювання отриманої лісової продукції, зокрема включення до первісної вартості загальнопромислових витрат;

- перевірка законності проведення аукціону з продажу деревини;
- перевірка операцій з вибуття лісової продукції в розрізі породного і сортиментного складу з метою встановлення відхилень між даними первинних документів і фактичними залишками лісової продукції на складах;
- перевірка повноти відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із заготівлею та реалізацією недеревної лісової продукції.

Інформаційним забезпеченням внутрішнього контролю є упорядкована сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу контролю. Основою інформаційного забезпечення є економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність суб'єктів контролю⁵³. Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю операцій з лісокористування є інформація, яку умовно можна поділити на облікову, і яка включає сукупність облікових документів, реєстрів і звітність (див. табл. 3.8) та нормативну, зокрема, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, Кодекси України, Закони України, Укази Президента України, Постанови КМУ, Інструкції та Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку.

Внутрішній контроль залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний та наступний. Попередній контроль проводиться до моменту здійснення операції. Наприклад, підготовчі роботи перед проведенням заготівельних робіт: розробки схеми лісосіки з нанесенням на неї виробничих об'єктів, устаткування, доріг, а також способів проведення лісозаготівельних операцій (звалювання дерев, обрубання сучків, трелювання, спуск, розкряжування, сортування, штабелювання, навантаження деревини, очищення місць рубок.

Поточний контроль проводиться в момент здійснення господарської операції. Основне завдання поточного контролю – оперативне виявлення та своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій і виробничих процесів. Поточний контроль за отриманням деревної продукції здійснюється на етапі проведення рубки головного користування та рубок догляду шляхом співставлення кількості дерев, зазначених у аналітичних відомостях (сальдо за рахунками 231 “Витрати на заготівлю деревини”, 261 “Лісова продукція, заготовлена від рубок догляду”; 262 “Лісова продукція, заготовлена від рубок головного користування”) і намічених дерев чи залишених пеньків після вирубування, та оприбуткованим обсягом продукції. Перевіряється також відповідність фактичного розміру заготовленої деревини і дозволеного обсягу заготівлі деревини, що зазначений у лісорубному квитку.

Наступний контроль здійснюється після завершення господарських операцій у кінці звітної періоду. Його основне призначення – встановлення правильності,

⁵³Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів]. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. Житомир: ПП “Рута”, 2005. 512 с. С. 14.

законності та економічної доцільності здійснених господарських операцій, виявлення відхилень (фактів безгосподарності, крадіжок, зловживань) в господарській діяльності. За результатами наступного внутрішнього контролю розробляються заходи щодо ліквідації виявлених недоліків і усунення причин та умов їх виникнення.

Таблиця 3.8.

Інформаційна база контролера щодо перевірки операцій з лісокористування

Група	Вид документу
Первинні документи	<i>Відтворення лісових ресурсів:</i> акт виконаних робіт, акт використаного посадкового матеріалу, накладні та лімітно-забірні картки, акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту. <i>Заготівельні роботи:</i> наряд-акт на виконання робіт, щоденник приймання лісопродукції від заготівлі, щоденник приймання робіт по розкряжуванню деревних хлестів, акт приймання-передачі робіт по заготівлі деревини. <i>Реалізація лісової продукції:</i> наряд на відпуск лісової продукції, акт на зміну якості продукції, товарно-транспортна накладна
Регістри бухгалтерського обліку	<i>Заготівельні роботи:</i> журнал виконаних лісгосподарських робіт, рапорт про рух лісопродукції, щоденник приймання робіт по розкряжуванню деревних хлестів, журнал надходження лісопродукції, відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини, реєстр використаної на власні потреби лісопродукції, журнал реалізації (відпуску) лісопродукції, журнал-ордер № 5 та відомості до нього. <i>Закладка посадкового матеріалу та утримання лісових насаджень</i> - журнал-ордер 4
Звітність	<i>Фінансова:</i> “Баланс” (Звіт про фінансовий стан), “Звіт про фінансові результати” (Звіт про сукупний дохід), “Примітки до річної фінансової звітності”. <i>Статистична:</i> ЛГ-3 “Лісгосподарська діяльність” <i>Податкова:</i> Декларація з податку на прибуток, Декларація з податку на подану вартість, Розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів. <i>Внутрішня:</i> Звіт про собівартість заготовленої продукції деревного походження при проведенні рубки головного користування, Звіт про собівартість заготовленої продукції недеревного походження, Звіт про наявність і рух продукції переробки
Додаткова інформація	Договори реалізацію необробленої деревини, ліцензії на здійснення відповідних операцій, лісорубні квитки, акти попередніх податкових перевірок, Висновки експертів іншої спеціальності

Ефективною та дієвою можна вважати лише ту систему внутрішнього контролю, що виконує всі поставлені завдання. Максимова В.Ф.⁵⁴ вважає, що якість контролю визначається ступенем досконалості його функціональних елементів: структури органів контролю, цільового спрямування системи, організації контролю, кадрового забезпечення, методики контролю, обробки результатів контролю. Критерієм ефективності є ступінь цінності інформації, одержаної за результатами контролю, а також достовірність, своєчасність, вартість витрат на створення засобів контролю, його проведення та обробку результатів контролю.

⁵⁴Максімова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія. К.: АВРІО, 2005. 262 с.

До критеріїв ефективності системи внутрішнього контролю відносимо зменшення випадків несанкціонованих рубок і втрат необробленої деревини через недбале ставлення матеріально відповідальних осіб до умов її зберігання, економне використання лісової продукції в процесі переробки, підвищення прибутковості та рентабельності підприємств шляхом відображення в бухгалтерському обліку всієї лісової продукції деревного та недеревного походження, а також відходів.

Організація безперервного внутрішнього контролю за операціями з лісокористування дозволяє суттєво підвищити ефективність прийнятих рішень щодо управління наявним природо-ресурсним потенціалом підприємств лісового комплексу. Внутрішній контроль спрямований на розробку практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності управління лісовими ресурсами шляхом запобігання економічних втратам. Ефективно організована система внутрішнього контролю сприяє підвищенню екологічної безпеки та збереженню біологічного різноманіття підприємств лісового комплексу, адже дозволяє виявити порушення, зловживання, розкрадання лісових ресурсів і лісової продукції, встановити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, вжити заходів щодо відшкодування завданого збитку.

Удосконалено організаційні засади внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині: 1) розширено об'єкти внутрішнього контролю (лісові ресурси деревного походження (деревина на різних етапах росту); заготовлена деревина; недеревна лісова продукція (гриби, лікарські рослини, дикорослі плоди та ягоди); витрати, пов'язані з відтворенням, утриманням та експлуатацією лісових насаджень; доходи, одержані від реалізації лісової продукції та продукції переробки деревини; втрати завдані навколишньому природному середовищу внаслідок екстенсивного використання лісових площ і насаджень; 2) визначено мету внутрішнього контролю – забезпечення збереження майна підприємства та природно-ресурсного потенціалу регіону, виявлення фактів порушення вимог законодавства, перевірка комплексного використання лісової продукції, відходів і продукції переробки, забезпечення екологічної безпеки шляхом запобігання самовільних рубок, проведення огляду стану лісових насаджень; 3) сформовано пропозиції щодо інформаційного забезпечення процесу здійснення внутрішнього контролю в частині встановлення завдань і джерел інформації для виявлення законності, достовірності й ефективності здійснених операцій з лісокористування.

Методика внутрішнього контролю операцій з лісокористування.

Нераціональне лісокористування у минулому столітті призвело до вичерпаності лісових ресурсів і зниження обсягів їх природного відтворення. Значний відсоток лісових ресурсів щорічно втрачається через незаконні рубки деревини, лісові пожежі, а також пошкодження деревини шкідниками (див. рис. 3.15).

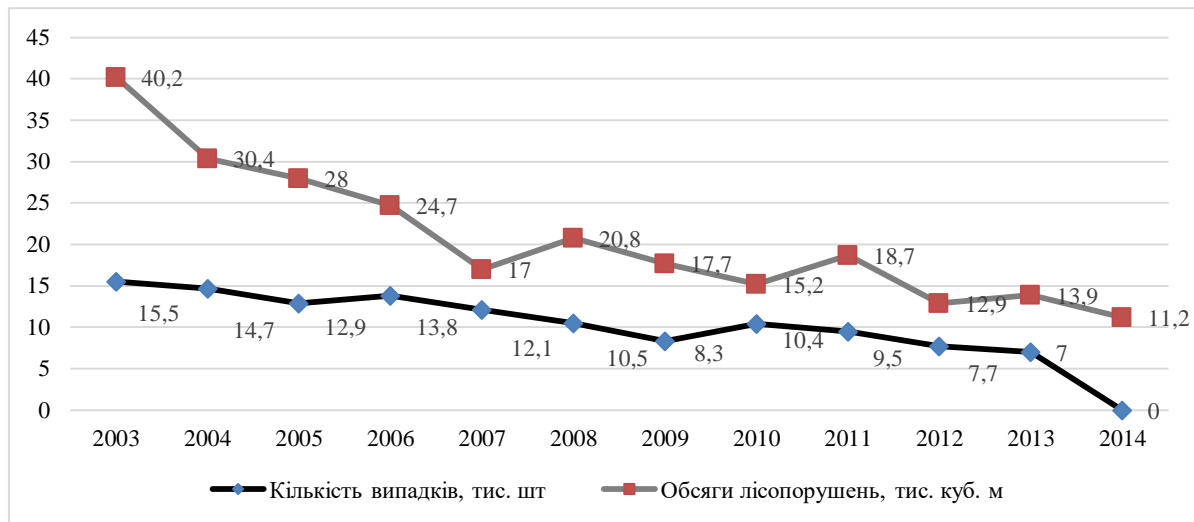


Рис. 3.15. Динаміка незаконних рубок деревини за 2003-2014 роки⁵⁵

За даними Державного лісового агентства України динаміка незаконних рубок за останнє десятиліття свідчить про певне їх зниження (2004 р. – 30,4 тис. м³, 2014 р. – 11,2 тис. м³), але ще збереглися негативні тенденції і мають місце факти, які зумовлюють необхідність активізації роботи з охорони лісу. У зв'язку з обмеженістю лісових ресурсів необхідно посилити контроль за їх збереженням і використанням. Відсутність ефективного контрольного механізму є однією з основних причин втрати частини лісових ресурсів внаслідок збільшення обсягів самовільних рубок, розкрадання деревини при проведенні заготівельних робіт, а також збільшення обсягів втрат через природний фактор (пожежі, хвороби).

За даними Державного агентства лісових ресурсів України в 2014 році обсяг незаконних рубок зменшився на 20 % порівняно з 2013 роком. Крім того, відбулося збільшення надходжень від заподіяння шкоди лісовому комплексу до 2,8 млн. грн.

Результати проведеного анкетування підприємств лісового комплексу Житомирської області свідчать про ігнорування підприємствами законодавчих вимог щодо проведення фактичного контролю за лісовими ресурсами, що негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, що є причиною суттєвих відхилень та порушень в процесі здійснення господарської діяльності підприємств лісового комплексу.

Внутрішній контроль за операціями з лісокористування спрямований на вирішення завдань, пов'язаних, насамперед, з правильністю відображення в обліку операцій щодо процесу відтворення та заготівлі, порядку калькулювання собівартості лісових культур і заготовленої деревини, дотримання вимог щодо документального оформлення операцій з лісокористування в бухгалтерському обліку; визначення матеріально відповідальних осіб; контролем за дотриманням

⁵⁵Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України. URL: <http://dklg.kmu.gov.ua> (дата звернення 14.10.16 р.)

встановлених норм лісозаготівель, виявлення фактів проведення незаконних рубок деревини, перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах і формах фінансової, податкової та статистичної звітності.

За результатами системного вивчення діяльності підприємств лісового комплексу Житомирської області встановлено, що основними причинами неефективного управління лісовими ресурсами є:

– відсутність регламентації внутрішнього контролю операцій з лісовими ресурсами, що зумовлює його невідповідність інформаційним потребам управління даними ресурсами та не забезпечує зворотного зв'язку в системі управління;

– ігнорування науково обґрунтованих підходів до організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з лісокористування, що призводить до зниження ефективності контрольних процедур, а також є причиною неефективного управління лісовими ресурсами і лісовою продукцією.

Лише застосування системного підходу до внутрішнього контролю операцій з лісокористування сприятиме вирішенню вищезазначених проблемних питань.

Методика внутрішнього контролю передбачає використання у певній послідовності відповідних інструментів та методів з дотриманням основоположних принципів контролю. Методика контролю є сукупністю методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин⁵⁶. Прийоми – це якісно однорідна контрольна дія ревізора, спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання.

Прийоми контролю поділяються на документальні та фактичні. До фактичних прийомів внутрішнього контролю щодо операцій з лісокористування віднесено моніторинг, інвентаризацію, обстеження, експертну оцінку тощо. Документальні методи внутрішнього контролю передбачають вивчення об'єкта перевірки за сутністю (за допомогою таких прийомів контролю як арифметична, юридична, нормативна, логічна, зустрічна перевірки, спосіб балансової ув'язки) та формою.

На основі проведеного дослідження наукових статей встановлено, що науковці наводять різні етапи проведення внутрішнього контролю операцій з лісовими ресурсами. Так, М.Ю. Чік⁵⁷ пропонує модель внутрішнього контролю витрат лісового господарства, яка складається з трьох стадій: планування (збір інформації про діяльність підприємства, складання плану та програми внутрішнього контролю), дослідження (перевірка первинних документів, облікових регістрів і звітності способами документального контролю, перевірка

⁵⁶Бутинець Т.А., Давидюк Т.В., Жиглей І.В., Замула І.В. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія /; за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. Житомир: ЖДТУ, 2012. 308 с. С. 221.

⁵⁷Чік М.Ю. Внутрішньогосподарський контроль витрат на підприємствах лісового господарства // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. 2012. № 2 (60). С. 171-174. С. 172.

відповідності організації обліку витрат встановленим нормам П(С)БО та чинному законодавству) та завершальної (узагальнення результатів перевірки, формування Акту перевірки, пропозицій і рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків в системі внутрішнього контролю). На наш погляд, до недоліків запропонованої моделі внутрішнього контролю слід віднести відхід від загальноприйнятих етапів внутрішнього контролю, а також ігнорування методів фактичного контролю при проведенні внутрішнього контролю. Крім того, недостатньо уваги приділено застосуванню прийомів документального контролю перевірки витрат на утримання незрілих довгострокових лісових біологічних активів, утримання довгострокових біологічних активів та лісозаготівлі.

Случак Н.А.⁵⁸ пропонує методику внутрішнього аудиту витрат на недеревну лісову продукцію за стадіями, етапами, та циклами господарських операцій. Виокремлено два цикли господарських операцій: цикл придбання та витрачання виробничих ресурсів (для здійснення заготівлі, охорони та відтворення лісових ресурсів) і виробничий цикл (заготівля недеревної лісової продукції, проведення робіт щодо охорони та відтворення лісових ресурсів).

Гоцуляк В.Д.⁵⁹ виділяє чотири стадії проведення внутрішнього аудиту лісових ресурсів: планування, організація, виконання (проведення контрольних процедур) та контроль (порівняльна оцінка ефективності результатів аудиту та прийняття на їх основі управлінських рішень). На наш погляд, некоректною є назва двох останніх стадій внутрішнього аудиту, оскільки вона не відповідає тим контрольним процедурам, що здійснюються контролерами.

Методику внутрішнього контролю операцій з лісокористування запропоновано розглядати в розрізі основних етапів (організаційно-підготовчого, методичного, результативно-узагальнюючого, інспекційного), що дозволяє виявити зв'язки між складовими системи внутрішнього контролю (див. рис. 3.16.).

На організаційно-підготовчому етапі здійснюються наступні контрольні дії:

- підготовка Наказу про проведення внутрішнього контролю;
- складання графіку проведення внутрішнього контролю;
- формування робочої групи та розподіл обов'язків і відповідальності між суб'єктами проведення перевірки;
- визначення об'єктів, завдань внутрішнього контролю операцій з лісокористування;
- вибір способів і прийомів контролю, які застосовуватимуться суб'єктами внутрішнього контролю відповідно до покладених на них функцій та обов'язків;

⁵⁸Случак Н.А. Облік та внутрішній аудит витрат на недеревну лісопродукцію рослинного походження: автореф. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль. 2009. 21 с. С. 12.

⁵⁹Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки, 2010. № 3 (53). С. 62-66. С. 63.

– формування інформаційної бази контролерів.

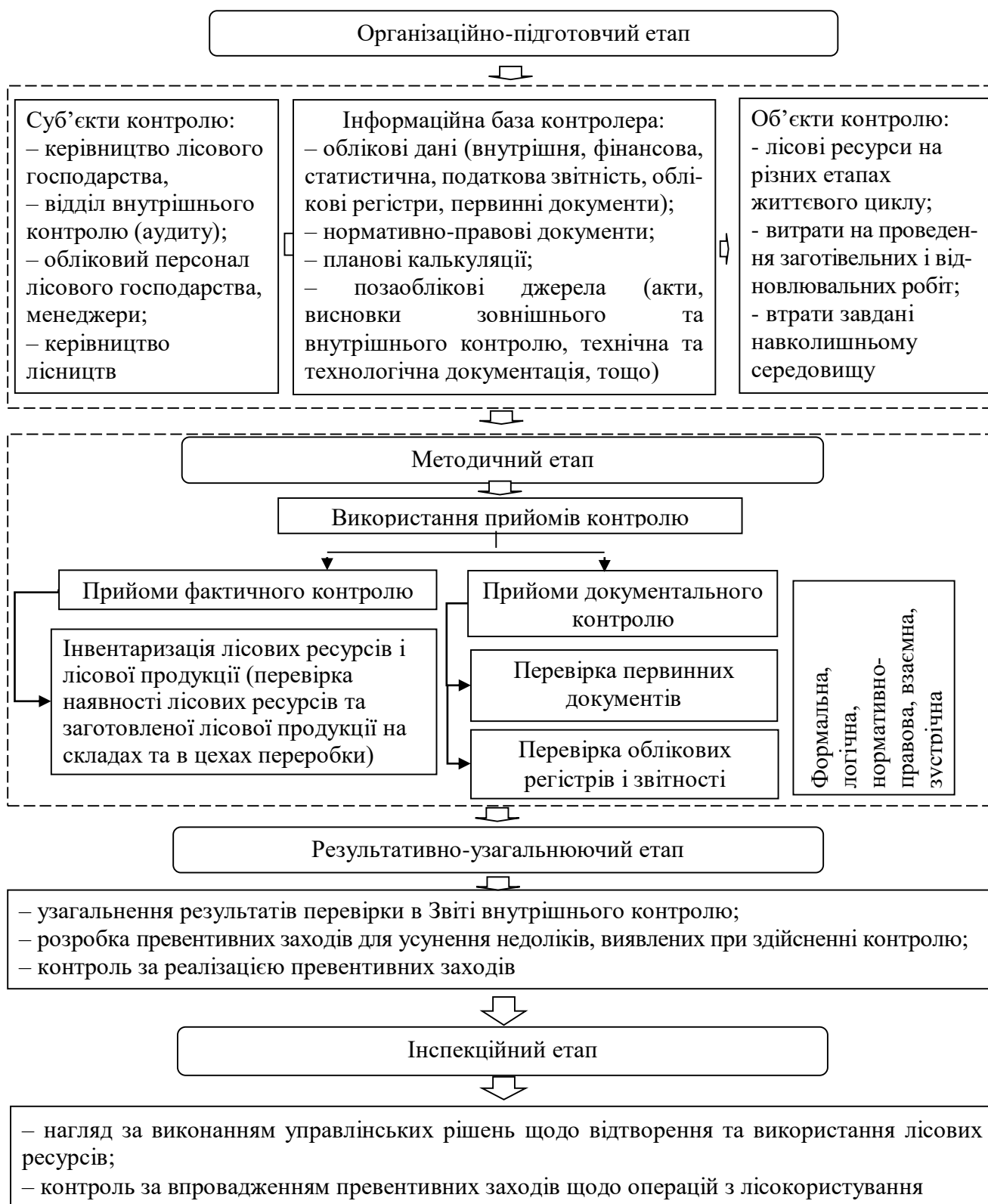


Рис. 3.16. Методика внутрішнього контролю операцій з лісокористування

На організаційно-підготовчому етапі складається план та програма внутрішнього контролю операцій з лісокористування, в яких визначаються контрольні прийоми, послідовність перевірки та терміни її проведення. План

внутрішньої перевірки операцій з лісокористування визначає лише строки, обсяг і порядок проведення перевірки, а програма – містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, а також сукупність контрольних процедур, за допомогою яких контролери отримують достатні та надійні докази відповідно до поставленої мети перевірки.

На методичному етапі здійснюється безпосередньо перевірка. Основними завданнями контролерів на цьому етапі є:

- загальна перевірка ефективності системи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- перевірка наявності договорів про матеріальну відповідальність з лісниками, що відповідають за збереження лісових ресурсів і лісової продукції;
- проведення вибіркової інвентаризації лісових ресурсів і заготовленої деревини за видами;
- перевірка місць зберігання деревної продукції щодо їх відповідності необхідним умовам зберігання для попередження псування;
- виявлення непридатної до використання деревини;
- встановлення наявності та виконання договорів з покупцями щодо реалізації деревини, дотримання термінів поставки лісової продукції;
- перевірка доцільності, своєчасності, правильності документального оформлення господарських операцій щодо проведення заготівельних і відновлювальних робіт, оприбуткування, зберігання, внутрішнього переміщення заготовленої деревної продукції (правильність оформлення та складання зведених документів – журналу виконаних лісогосподарських робіт, рапорту про рух лісопродукції, щоденнику приймання робіт по розкрязуванню деревних хлестів, журналу надходження лісопродукції, відомості обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини, реєстру використаної на власні потреби лісопродукції, журналу реалізації (відпуску) лісопродукції та облікових реєстрів № 4, 5 та 6);
- встановлення відповідності порядку ведення обліку лісових ресурсів і заготовленої деревини затвердженим положенням облікової політики підприємства в частині оцінки лісової продукції при її первісному визнанні та вибутті, включення загальновиробничих витрат до первісної вартості заготовленої деревини та деревини на корені;
- підтвердження правильності відображення операцій з лісокористування на рахунках бухгалтерського обліку;
- перевірка порядку визначення собівартості деревини на корені та заготовленої лісової продукції, переробки лісової сировини та повноти її оприбуткування;
- підтвердження правильності розкриття інформації про лісозаготівельні та лісовідновлювальні роботи, одержану деревну продукцію та продукцію її переробки в облікових реєстрах і формах фінансової, статистичної та податкової звітності.

На методичному етапі здійснюється безпосередньо перевірка операцій з лісокористування шляхом застосування прийомів документального та фактичного контролю. Внутрішній контроль операцій з лісокористування рекомендовано розпочати з проведення інвентаризації лісових ресурсів і деревини на місцях її збереження. Інвентаризація є одним із прийомів фактичного контролю, що дозволяє з'ясувати розходження між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою лісових ресурсів і заготовленої деревної продукції, а також перевірити повноту документального забезпечення та відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій щодо витрат на заготівлю та переробку лісової продукції, відтворення, збереження лісових ресурсів та підтвердити реальність показників звітності підприємства. Інвентаризація здійснюється з метою:

- підтвердження дотримання лісовими господарствами встановлених для них розмірів розрахункової лісосіки за породами;
- одержання достовірних даних щодо кількісних і якісних характеристик лісових ресурсів (виявлення фактичної наявності заготовленої деревини, що зберігається на лісосіці, на верхніх складах (франко-верхній склад), на проміжних (біля лісовозної дороги), на нижніх складах (у пункті примикання лісовозної дороги до шляхів загального користування) і на кінцевих складах (франко-нижній склад), у виробничих підрозділах, які здійснюють переробку деревини;
- встановлення фактів необхідності реконструкції лісових ресурсів і проведення профілактичних, лікувальних заходів;
- підтвердження правомірності відведення ділянок під санітарні рубки, рубки догляду (освітлювальні, проріджувальні, прохідні), лісовідновні, реконструктивні рубки, та об'ємів вилученої основної, супутньої та побічної лісової продукції;
- встановлення обсягів відтворення лісових культур природним шляхом;
- визначення розміру втрат внаслідок стихійних лих, пожеж і самовільного вилучення деревини;
- встановлення обґрунтованості списання відходів, одержаних при проведенні заготівельних робіт і первинної обробки деревини, та повноти їх використання у господарській діяльності;
- перевірка достовірності кількості та вартості заготовленої деревини, відображеної в фінансовій, податковій та статистичній звітності;
- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що були здійснені для мінімізації негативного впливу на лісову екологічну систему;
- виявлення та усунення порушень, а також відшкодування шкоди, заподіяної лісовій екосистемі, внаслідок незаконних рубок, підпалів та інших порушень, викликаних природними факторами.

За результатами проведеного дослідження діяльності лісових підприємств Житомирської області були виявлені наступні порушення при проведенні інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції (рис. 3.17).

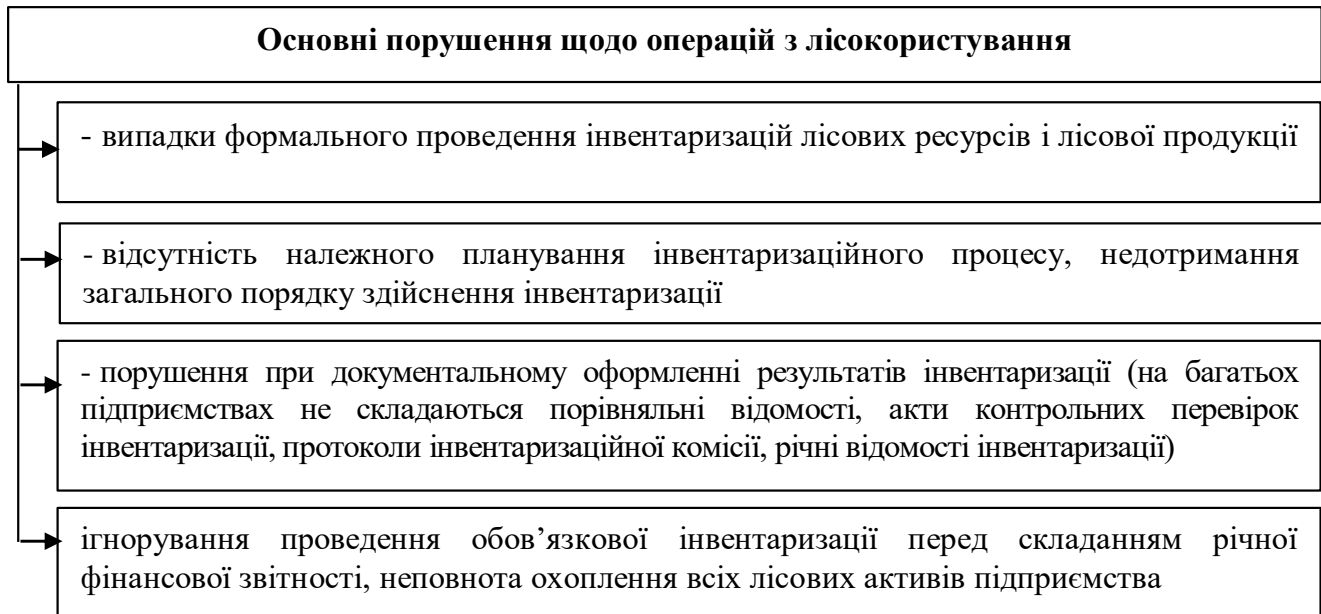


Рис. 3.17. Порушення щодо операцій з лісокористування

Проведені анкетування на лісових господарствах Житомирської області свідчать про ігнорування підприємствами законодавчих вимог щодо обов'язкового проведення інвентаризації деревини на корені. Відсутність фактичного контролю призводить втрат лісових ресурсів (внаслідок як природного, так і людського факторів) та відповідно до погіршення фінансового стану підприємств, а також є загрозою для погіршення стану екологічної безпеки країни.

Інвентаризація операцій з лісокористування проводиться відповідно до ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, Інструкції з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів і Тимчасової інструкції з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України. Інвентаризація лісових ресурсів проводиться щорічно станом на 1 листопада. У відповідності до чинного законодавства інвентаризація також обов'язково проводиться у разі:

- передачі майна в оренду;
- приватизації майна державного підприємства;
- перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за рішенням правоохоронних органів;

- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації та реорганізації підприємства;
- при планових комплексних ревізіях та перевірках (вибірково);
- весняних ревізіях, обходах;
- при переході на електронний облік деревини.

Інвентаризація є одним з найбільш дієвих інструментів наступного контролю, тобто контролю, що реалізується через певний час після здійснення бухгалтерських процедур, за достовірністю даних бухгалтерського обліку про наявність ресурсів і зобов'язань суб'єкта господарювання. Відповідальними за проведення інвентаризації є інвентаризаційна комісія, склад якої затверджується наказом керівника підприємства та не може бути менше ніж три особи.

Матеріально відповідальні особи (лісники) до початку інвентаризації зобов'язані передати в бухгалтерію розписки та всі документи, пов'язані з лісовими ресурсами, лісовою продукцією та виробами з неї.

Об'єктами інвентаризації є лісові ресурси та лісова продукція, а також господарські операції пов'язані з відтворенням, утриманням і використанням лісових насаджень.

Інвентаризація лісових ресурсів проводиться за кварталами, на які поділені лісові земельні ділянки. Фактичні дані щодо наявності лісових ресурсів за кварталами з врахуванням порід та вікового складу фіксуються в інвентаризаційній відомості, на основі якої складаються інвентаризаційні описи. Крім того, слід перевірити фактичну наявність лісової продукції на місцях її збереження (склади, місця переробки). Окремі інвентаризаційні описи складають на лісову продукцію за місцями її збереження.

Інвентаризацію заготовленої деревини доречним вважаємо проводити щоквартально перед складанням звітності. Враховуючи особливості недеревної лісової продукції, а саме, те, що основну її частину одержують в травні-липні, інвентаризація цієї супутньої лісової продукції має бути проведена саме в період проведення заготівельних робіт.

Інвентаризація лісових ресурсів здійснюється з урахуванням норм, визначених в Інструкції з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів № 260. Враховуючи площу, що займають лісові ресурси, неможливим є проведення суцільної інвентаризації. Інструкцією № 260⁶⁰ визначено, що інвентаризація лісових насаджень здійснюється комісією вибірково шляхом перевірки лісової ділянки на площі не менше 10 % від загальної їх кількості і такої самої частки їх площ, які б відображали їх загальний стан, правильність складання актів, узагальнення результатів обліку та оцінки якості лісових активів.

⁶⁰Інструкція з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів № 260 від 19.08.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1046-10>. (дата звернення 02.10.16 р.)

Вважаємо, що інвентаризація лісових ресурсів в обов'язковому порядку має бути проведена в тих кварталах, де в поточному році були проведені рубки головного користування і рубки догляду та в кварталах, в яких були проведені лісовідновлювальні роботи. Крім того, інвентаризація має бути щорічно проведена в лісових кварталах, що забрудненні радіонуклідами. Відомості про такі випадки необхідно фіксувати в окремих Інвентаризаційних описах.

Забруднені радіонуклідами квартали лісових ресурсів мають бути визнані деградованими та малопродуктивними, оскільки використання таких ресурсів є екологічно небезпечним. У таких кварталах лісових ресурсів здійснюється консервація, оскільки неможливо отримати екологічно чисту лісову продукцію, а також перебування людей в забрудненому природному середовищі є небезпечним для їх здоров'я. Процес консервації кварталу лісових ресурсів передбачає припинення їх господарського використання на визначений термін та залуження або заліснення.

Для консервації директор лісового господарства має звернутися з клопотанням до відповідної державної адміністрації (міської ради) за місцезнаходженням, зазначаючи фактори та причини, з яких проводиться консервація. У випадку прийняття позитивного рішення, вартість законсервованих лісових ресурсів і земельної ділянки необхідно списати з балансу підприємства.

За всіма фактами, виявлених інвентаризаційною комісією, розбіжностей облікових і інвентаризаційних даних матеріально відповідальна особа повинна представити комісії пояснення. Відображення результатів інвентаризації лісових ресурсів представлено в табл. 3.9.

У випадку виявлення нестачі лісових ресурсів на корені інвентаризаційна комісія зобов'язана, в першу чергу, встановити які фактори (природні, антропогенні), спричинили нестачу. Втрата лісових ресурсів внаслідок природних факторів передбачає здійснення відповідного документального оформлення (складання актів про втрату лісових ресурсів через природні фактори (повінь, буревій, пожежу, тощо). Деревина, втрачена внаслідок стихійного лиха, оформлюється актом з участю компетентних осіб.

У випадку нестачі деревини на корені, що викликана самовільною рубкою, необхідним є встановлення розміру завданого збитку та винуватців. Вартість нестач, а також зіпсованих і знищених активів визначається за їх обліковою (балансовою) вартістю. При вилученні деревини віком від 40 років і більше необхідно нарахувати збір за використання лісових ресурсів. У випадку встановлення осіб, винних у розкраданні деревини, підприємство може звернутися до суду з метою притягнення їх до відповідальності. Позовна сума збитку пред'являється винуватцям за ринковою вартістю. Розмір матеріального збитку, вартість якого повинна бути відшкодована, відповідно до чинного законодавства, встановлює суд.

Таблиця 3.9.

Відображення результатів інвентаризації лісових ресурсів у бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Нестача лісових ресурсів в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів</i>			
1	Виявлено нестачу деревини на корені в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів у результаті самовільного її вилучення	947	162
2	Донараховано рентну плату за використання лісових ресурсів і ПДВ на самовільно вилучену деревину	947	641
3	Відображено в позабалансовому обліку вартість вилученої деревини	072	-
<i>Нестача лісових ресурсів в кварталі неексплуатаційних лісових ресурсів в результаті природних факторів</i>			
1	Виявлено пошкоджене внаслідок буревію дерево в кварталі неексплуатаційних лісових ресурсів	972	161, 155.1, 155.2
2	Оприбутковано продукцію, одержану від пошкодженого дерева	27	746
<i>Виявлення факту самовільної рубки в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів</i>			
1	Виявлено нестачу деревини на корені в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів у результаті самовільного її вилучення	947	162
2	Донараховано рентну плату за використання лісових ресурсів і ПДВ на самовільно вилучену деревину	947	641
3	Оприбутковано вилучену незаконно зрубану деревину	02	-
4	Виявлено винну особу в нестачі лісових ресурсів	375	716
5	Відображено сума ПДВ, що має бути перерахована до бюджету	375	719
<i>Оприбуткування природностворених лісових ресурсів</i>			
1	Оприбутковано природностворені лісові ресурси	155	425

Облік деревини, вилученої у лісопорушників, в результаті самовільних рубок, ведеться у відповідності до Порядку обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави і розпорядження ним № 1340. Вилучена деревина у лісопорушників, в результаті самовільних рубок, до моменту її реалізації обліковується на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”. Кошти, одержані від реалізації вилученої деревини, перераховуються до Державного бюджету відповідно до вимог чинного законодавства.

У результаті проведення інвентаризації визначається обсяг природно створених лісових ресурсів, які запропоновано відображати як складову іншого додаткового капіталу, оскільки ці активи підприємство одержує на безоплатній основі. Такі лісові насадження підлягають оприбуткуванню за фактичною вартістю аналогічних лісових ресурсів.

При інвентаризації лісової продукції на місцях її зберігання перевірці підлягає вся наявна продукція (власна, давальницька). На кожен з них складається окрема відомість. Фактична наявність деревної продукції встановлюється інвентаризаційними комісіями шляхом перерахунку, обміру та визначення її об'ємів.

Фактичні дані щодо наявності заготовленої лісової продукції з врахуванням породи деревини фіксуються у Відомість переліку наявності лісової продукції (форма № Інв-2), яку підписують члени комісії та матеріально відповідальні особи про те, що перерахування продукції проведено в їх присутності і претензій до комісії вони не мають (або мають), а також про те, що вказана у відомості лісова продукція прийнята на їх відповідальне зберігання. Наявна лісова продукція записуються в зазначених формах первинних документів в натуральних (м³) і грошових вимірниках, в яких ведеться її облік на дату інвентаризації. Окремі інвентаризаційні описи складають на лісову продукцію за місцями її збереження.

Інвентаризаційна комісія встановлює кількість деревної продукції, яка втратила якісні характеристики та стала непридатною для використання в господарській діяльності і не може бути реалізована. Встановлені комісією втрати по кожному вищезгаданому випадку оформлюються окремими актами, в яких вказуються конкретні причини заподіяної шкоди і винуватці в допущеній безгосподарності для притягнення їх до відповідальності.

У цехах переробки лісової сировини здійснюється технологічний контроль, який передбачає перевірку дотримання всіх технологічних параметрів виробництва за його стадіями (перевірка кількості та якості сировини, що використовується). За проведення технологічного контролю в цехах переробки відповідальність несуть цехові, технологічні лабораторії, технологи і технологічний персонал, змінні майстри. Технологічний контроль спрямований на забезпечення випуску продукції за встановленим асортиментом та якістю.

На підставі відомостей переліку наявності лісової продукції (форма № Інв-2) за кожною матеріально відповідальною особою складається Інвентаризаційний опис лісової продукції (форма № Інв-1), в який заносяться залишки лісової продукції за даними бухгалтерського обліку. На основі Інвентаризаційних описів складаються Порівняльні відомості результатів інвентаризації заготовленої продукції (форма № Інв-3).

За результатами інвентаризації лісової продукції можуть бути виявлені нестачі, лишки або пересортиці. При встановленні наявності інвентаризаційних різниць матеріально відповідальні особи надають письмове пояснення про причини їх утворення. На підставі пояснень матеріально відповідальних осіб, порівняльних відомостей комісія встановлює характер виявлених різниць, причин лишків і нестач та визначає порядок їх врегулювання, причини, виникнення втрат продукції та її якісних характеристик, а також коло осіб, діями яких була заподіяна шкода, для притягнення їх до відповідальності.

При виявленні нестач інвентаризаційна комісія встановлює чи не є вони наслідком пересортиці, приписками об'ємів заготівлі, підвозки, вивозки,

лісопилення чи переробки деревини. Згідно з рішенням керівника лісового господарства може бути зарахована пересортиця, тобто покриття нестач лишками аналогічної продукції або більш вартісною продукцією. В разі приписок обсягів відповідно зменшується обсяг робіт за поточний рік і, одночасно відноситься на винних осіб незаконно виплачена заробітна плата за невиконані роботи. Зведена порівняльна відомість в цілому по лісництву (цеху) заповнюється в 2-х примірниках, з яких перший здається підприємству, а другий залишається в справах лісництва (цеху). На підставі порівняльних відомостей лісництв (цехів) визначаються інвентаризаційні різниці (табл. 3.10).

Таблиця 3.10.

Облікове відображення результатів інвентаризації лісової продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Нестача лісової продукції на складі</i>			
1	Виявлено нестачу основної деревної продукції (баланси, пиловник, фансировина, товарні стовбури) на складі	947	26.1 26.2
2	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі деревини	072	-
3	Виявлено нестачу паливних дров на складі	947	271.2
4	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі деревини	072	-
<i>Втрата якісних характеристик лісової продукції</i>			
5	Виявлено зниження якісних характеристик основної лісової продукції	972	26.1, 26.2
6	Переведено частину основної деревної продукції до паливних дров через втрату якісних характеристик	271.2	26.1 26.2
<i>Оприбуткування лишків лісової продукції</i>			
7	За результатами інвентаризації оприбутковано лишки:		
	- основної деревної продукції;	26.2	719
	- супутньої лісової продукції деревного походження;	27.2	719
	- продукцію цехів переробки деревини	26.3	719

У випадку не встановлення винуватців у нестачі підприємства списують з кредиту субрахунків 261 “Лісова продукція, заготовлена від рубок догляду”; 262 “Лісова продукція, заготовлена від рубок головного користування”; 263 “Пилопродукція цехів переробки деревини” та 271.2 “Супутня лісова продукція деревного походження” в дебет субрахунок 947 “Нестачі та втрати від псування цінностей” за фактичною вартістю. Одночасно нестачі та втрати деревини відображають на позабалансовому субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”. Виявлені лишки деревини підлягають оприбуткуванню з кредиту субрахунок 719 “Інші доходи від операційної діяльності” за фактичною вартістю аналогічної лісової продукції та виробів з неї.

Всі результати інвентаризації вносяться до протоколу засідання інвентаризаційної комісії. В протоколі наводяться детальні дані про осіб, винних у

нестачах або втратах лісових ресурсів і лісової продукції, а також містяться рекомендації щодо заходів, які необхідно застосувати до винуватців. На підставі матеріалів інвентаризації дані заносяться в Книги обліку лісової продукції (форма ЛГ-11) і відповідно у звіти та рапорти про рух лісової продукції у матеріально відповідальних осіб.

Після проведення інвентаризації контролери застосовують прийоми документального контролю, зокрема: формальну, арифметичну, логічну, нормативно-правову, взаємну та зустрічну перевірки. За допомогою вищезазначених прийомів внутрішнього контролю, в першу чергу, необхідно встановити факт наявності лісорубних квитків, правильність оформлення первинних документів на проведення відновлювальних і заготівельних робіт на оприбуткування заготовленої деревини, а також своєчасність їх подання до бухгалтерії.

За обсягом охоплення перевірка господарських операцій може бути здійснена суцільним, вибірковим та комбінованим способами. Суцільний спосіб передбачає перевірку змісту всіх проведених операцій, оформлених у первинних і зведених документах, правильність їх відображення в облікових регістрах і на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Перевірка вибірковим способом базується на виборі із всієї сукупності операцій і документів за певний період (декілька днів у кожному місяці, місяць). Комбінований метод поєднує прийоми суцільної і вибіркової перевірок облікової документації у взаємозв'язку і взаємообумовленості цих прийомів.

За способами перевірка документів поділялася на такі способи і прийоми: зустрічна перевірка документів, перевірка суті і змісту первинних документів і порівняння їх з даними зведених документів, арифметична перевірка.

Встановлення достовірності документів передбачає підтвердження повноти та правильності відображення у первинних документах здійснених господарських операцій. Перевірка законності операцій, відображених у документах, полягає у тому, що вони досліджуються з точки зору відповідності законодавчим вимогам.

Способи аналітичної та економічної перевірок передбачають те, що під час внутрішнього контролю застосовуються прийоми порівняння фактичних (облікових, звітних) даних з нормативними, плановими чи прогнозованими показниками. Найпоширенішим способом перевірки первинних документів є хронологічний, тобто документи перевіряються у такому порядку, як вони згруповані при бухгалтерській обробці. Перевірка документів здійснюється одночасно з перевіркою записів в облікових реєстрах (Журналі 5, 6) та аналітичних відомостях.

Перевірка відображення лісових ресурсів, заготівельних робіт і оприбуткування та руху лісової продукції у регістрах бухгалтерського обліку та звітності підприємства передбачає використання наступних контрольних прийомів, формальна й аналітична перевірку кожного регістру обліку (Журналів 4,

5, 6) та звітності (фінансової, внутрішньої, податкової, статистичної), арифметичну перевірку та перевірку відповідності показників фінансової звітності з даними Головної книги. У зв'язку з цим, пропонуємо застосовувати наступні способи й прийоми перевірки показників звітності та реєстрів бухгалтерського обліку щодо операцій з лісокористування (див. табл. 3.11).

Зазначені в табл. 3.11 способи й прийоми перевірки показників фінансової, податкової та статистичної звітності та її співставлення з показниками реєстрів бухгалтерського обліку дозволять виявити порушення та сприятимуть оперативному прийняттю управлінських рішень та усуненню відхилень в процесі діяльності підприємства.

На результативно-узагальнюючому етапі внутрішнього контролю відбувається: узагальнення результатів перевірки; розробка превентивних заходів для усунення недоліків, виявлених при здійсненні контролю. Результати проведеного внутрішнього контролю операцій з лісокористування оформлюються в "Звіт про результати внутрішнього контролю операцій з лісокористування", в якому наводиться інформація про вид виявлених порушень; відповідальність осіб за проведення контролю; період, в якому були допущені помилки і порушення та їх причини; наслідки виявлених порушень; прийняття заходів щодо усунення порушень та помилок. Такий звіт спрямований на отримання облікової інформації про хід здійсненої перевірки та є індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання.

Інформація, наведена у Звіті про результати внутрішнього контролю операцій з лісокористування, повинна відповідати критеріям законності, достовірності, неупередженості, своєчасності та відповідності, для того, щоб її можна було використовувати з метою подальшого узагальнення і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Базуючись на результатах внутрішнього контролю, наведених у звіті про результати внутрішнього контролю операцій з лісокористування, суб'єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень. Після цього Звіт внутрішнього контролера передається керівництву підприємства для ухвалення управлінських рішень про усунення недоліків у системі бухгалтерського обліку.

Інспекційний етап внутрішнього контролю передбачає здійснення нагляду за виконанням управлінських рішень щодо збереження, відтворення та використання лісових ресурсів і контроль за впровадженням превентивних заходів щодо операцій з лісокористування. Інспекційний контроль сприяє своєчасному виявленню помилок і дозволяє підвищити якість ведення бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.11.

Способи й прийоми перевірки показників реєстрів бухгалтерського обліку та звітності щодо операцій з лісокористування

Етап	Об'єкт перевірки	Коротка характеристика
I	<i>Формальна та аналітична перевірка кожної з форм звітності</i>	
1.1	Повнота заповнення реквізитів і граф звітності Правильність показників на початок та кінець звітного періоду Дотримання строків і термінів подання звітності	формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів. Аналітична – вивчення залежностей між показниками звітності з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких дозволяє встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності
II	<i>Арифметична перевірка Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Приміток до річної фінансової звітності та статистичної звітності</i>	
2.1	Перерахування вартості наявних лісових ресурсів і лісової продукції, наведеної в Звіті про фінансовий стан, і встановлення відповідності даним наведеним в Примітках до річної фінансової звітності та в статистичній звітності	здійснюється з метою визначення правильності підрахунків та виявлення зловживань і крадіжок, що приховані за неправильними арифметичними діями. Такою перевіркою встановлюються випадки невідповідності вартості лісових ресурсів і лісової продукції в фінансовій звітності (ф. № 1 та ф. № 2, ф. № 5) та статистичній звітності (ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність”)
III	<i>Перевірка відповідності показників фінансової, податкової та статистичної звітності з даними бухгалтерського обліку:</i>	
3.1	Перевірка відповідності показників реєстрів обліку та оборотно-сальдової відомості	журнал-ордер № 4, № 5, № 5.1 про рух лісової продукції на лісосіці та на проміжних складах (трелях) окремо від рубок формування та оздоровлення лісів та інших заходів, не пов'язаних з рубками головного користування, а також в додатку № 1 до журналів ордерів № 5, № 5-2 “Відомість відпуску готової продукції” (облік витрат на проведення переробки заготовленої деревини)
3.2	Перевірка відповідності показників оборотно-сальдової відомості та головної книги	рядок оборотно-сальдової відомості рахунків 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, 161 “Експлуатаційні лісові ресурси”, 162 “Неексплуатаційні лісові ресурси”, 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція”, 209 “Інші матеріали” із рядками в головній книзі відповідних рахунків
3.3	Перевірка формування показників головної книги та ф. № 1 “Звіту про фінансовий стан”, ф. № 5 “Приміток до річної фінансової звітності”	порівняння залишків за рахунками 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, 161 “Експлуатаційні лісові ресурси”, 162 “Неексплуатаційні лісові ресурси”, 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція”, 209 “Інші матеріали” головної книги з залишками, що відображені в Балансі та Примітках до річної фінансової звітності
3.4	Встановлення відповідності даних фінансової, статистичної та податкової звітності	зіставлення витрат на відтворення та збереження, використання лісових ресурсів і переробку лісової продукції у фінансовій та статистичній звітності

Відсутність ґрунтовних методичних розробок з проблем внутрішнього контролю операцій з лісокористування перешкоджає застосуванню оперативних і повноцінних контрольних процедур та є причиною низького рівня надійності та достовірності результатів такого контролю. З метою вирішення даної проблеми удосконалено методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині визначення етапів, методів перевірки та порядку аналітичних процедур в процесі здійснення заходів контролю. Це дозволяє забезпечити достовірність і повноту перевірки господарських операцій з лісокористування для виявлення потенційних обсягів виникнення порушень і попередження їх повторення у майбутньому.

3.4. Реалізація положень концепції стійкого розвитку при веденні бухгалтерського обліку лісової продукції

Традиційно в бухгалтерському обліку продукцією лісового господарства визнається лише деревина, заготовлена в результаті проведення рубок головного користування та рубок догляду, оскільки лісові господарства мають виключне право на її заготівлю. Продукція недеревного походження не ідентифікується як об'єкт бухгалтерського обліку, оскільки основну її частину збирає населення, що має право безоплатно без видачі спеціального дозволу збирати її для власного споживання. Така ситуація призводить до того, що лісові господарства щорічно втрачають значну частину доходу. Однією з умов лісокористування на засадах стійкого розвитку є формування системи облікового забезпечення лісової продукції на мікроекономічному рівні. Це висуває нові вимоги до системи бухгалтерського обліку лісових підприємств.

Відповідно з діючими положеннями, що регламентують бухгалтерський облік лісової продукції, до складу продукції належить тільки стовбурна деревина – круглі лісоматеріали, дров'яна деревина для технологічних потреб, дрова для опалення, а інша продукція, одержана при проведенні заготівельних робіт, ідентифікується як відходи. Це призводить до завищення собівартості заготовленої деревини, а також втрати частини потенційного прибутку від використання відходів, отриманих при проведенні заготівельних робіт.

У зв'язку з цим необхідним є перегляд організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку лісової продукції, що дозволить підвищити якість облікової інформації, її повноту та стане основою для розробки облікового забезпечення для управління продукцією підприємств лісового комплексу на принципах стійкого лісокористування. Під організаційно-методичними

положеннями бухгалтерського обліку лісової продукції розуміємо комплекс заходів щодо встановлення порядку та методів збору, обробки, накопичення відомостей про продукцію та представлення необхідної інформації різним групам зацікавлених користувачів.

Лісову продукцію запропоновано класифікувати на основну, супутню та побічну (рис. 3.18) з метою розробки аналітичних розрізів такої продукції та її відображення в системі бухгалтерського обліку.



Рис. 3.18. Класифікація лісової продукції

До основної продукції віднесено баланси, пиловник, фансировину, товарні стовбури, оскільки вирощування лісових насаджень є основною метою діяльності лісових підприємств.

Побічною є продукція, що утворюється від лісових ресурсів поруч з основною, і та не потребує додаткових витрат на доведення до стану придатного для використання або реалізації. Побічна продукція може бути як деревного, так і недеревного походження. Хмиз, насіння та кору віднесено до побічної продукції деревного походження, а гриби, лікарські трави, лісові ягоди (малина, чорниця, синиця, журавлина, горобина тощо) – до побічної лісової продукції недеревного походження.

Супутня лісова продукція – це продукція, що отримується від лісових ресурсів одночасно з основною, яка за якістю відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або відпуску споживачеві. Супутня продукція містить продукцію деревного походження (паливні дрова, що використовуються для власних потреб або реалізуються населенню, а також живицю, деревні соки) та продукцію недеревного походження (сіно).

Ведення бухгалтерського обліку лісової продукції за запропонованою класифікацією дозволить сформулювати інформацію про наявність і рух всієї продукції, що отримують підприємства лісового комплексу в процесі здійснення господарської діяльності.

У бухгалтерському обліку первісне визнання лісової продукції має базуватися на нормах П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Активом продукція ідентифікується при виконанні наступних умов:

- підприємство набуло право власності на продукцію та несе ризики й отримує вигоди від володіння нею;
- суб’єкт господарювання в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням продукції;
- існує впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням лісової продукції;
- вартість лісової продукції може бути достовірно визначена.

Бухгалтерський облік заготовленої продукції деревного та недеревного походження ведеться відповідно до Типового плану рахунків бухгалтерського обліку. Деревина, як основна продукція лісового господарства, відображається на рахунку 26 “Готова продукція”, до якого відкриваються наступні субрахунки: 261 “Лісова продукція, заготовлена від рубок догляду”; 262 “Лісова продукція, заготовлена від рубок головного користування”; 263 “Пилопродукція цехів переробки деревини”.

На наш погляд, виправданим є використання рахунку 26 “Готова продукція” для формування інформації про основну лісову продукцію, а для побічної та супутньої – 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, оскільки по-перше, за призначення це зовсім різна продукція (продукція, одержана від недеревних ресурсів, після заготівлі може бути використана для споживання або реалізації та не потребує додаткових витрат на доведення її до стану, придатного до використання); по-друге, розмежування на рахунках бухгалтерського обліку лісової продукції за функціональним походження дозволяє визначити економічні вигоди від реалізації лісової продукції за видами. Запропоновані напрями організації аналітичного обліку лісової продукції наведено в табл. 3.12.

Крім того, продукція, що в подальшому буде використовуватися для виробничих потреб всередині лісового господарства (насіння), запропоновано обліковувати на рахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”, а побічну деревну продукцію (хмиз і кору) – 209 “Інші матеріали”.

Для облікового відображення відходів лісозаготівель, що можуть бути використані в господарській діяльності підприємств лісового комплексу, пропонуємо використовувати субрахунок 206 “Матеріали передані в переробку”. Вартість відходів, що не підлягають переробці, запропоновано відображати на субрахунку 209 “Інші матеріали” в розрізі аналітичних рахунків за місцями їх утворення та видами готової продукції. Відходи, що не підлягають переробці оцінюються за витратами на їх видалення. При списанні вартість таких витрат відноситься до інших операційних витрат.

Таблиця 3.12.

Аналітичні рахунки для облікового відображення продукції лісового господарства

Діючий План рахунків	Пропозиції з удосконалення Плану рахунків		
	субрахунки I-го порядку	субрахунки II-го порядку	субрахунки III-го порядку
26 “Готова продукція”	261 “Лісова продукція, заготовлена від рубок догляду”	26.1.x – за видами одержаної деревини	26.1.x.n – за діаметром заготовленої деревини
	262 “Лісова продукція, заготовлена від рубок головного користування”	26.2.x – за видами одержаної деревини	26.2.x.n – за діаметром заготовленої деревини
	263 “Пилопродукція цехів переробки деревини”	26.3.x – за видами одержаної деревини	–
27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	27.1 “Лісова продукція деревного походження”	271.1 “Побічна лісова продукція деревного походження”; 271.2 “Супутня лісова продукція деревного походження”	27.1.1.x та 27.1.2.x – за видами одержаної деревини
	27.2 “Лісова продукція недеревного походження”	271.2.x за видами одержаної продукції	–

Однією з умов відображення в бухгалтерському обліку лісової продукції є визначення порядку її оцінки. Складність при оцінюванні пов’язана з тим, що продукція недеревного походження є результатом природних процесів, і підприємство не здійснює витрат на відтворення цих самовідтворюваних природних ресурсів. Враховуючи неоднорідність лісової продукції та різне господарське призначення неможливо застосувати один вид оцінки до продукції.

Порядок оцінювання лісової продукції регламентується П(С)БО 30 “Біологічні активи” та П(С)БО 16 “Витрати” (при первісному визнанні), П(С)БО 9 “Запаси” (на дату балансу). Первісне визнання лісової продукції відображається в бухгалтерському обліку в тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від лісових активів. Відповідно до П(С)БО 30, продукція при її первісному визнанні оцінюється або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю, визначеною відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”. Згідно з п. 13 МСФЗ 41 продукція відображається в момент визнання за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж на час збирання врожаю. У зв’язку з відсутністю в Україні активного ринку деревних ресурсів і методології застосування оцінки активів за справедливою вартістю, деревна продукція оцінюється за фактичною собівартістю.

Основну лісову продукцію запропоновано оцінювати за історичною вартістю, проте вона суттєво буде відрізнятися від діючого підходу до її визначення. Історична вартість заготовленої деревини складається з скоригованої собівартості деревини на корені, прямих витрат на заготівлю і непрямих розподілених витрат. Супутня продукція деревного походження може бути оцінена за вартістю можливого використання, але не менше ніж за фактичною вартістю (витрати на заготівлю).

Лісова продукція недеревного походження є однією зі складових природо-ресурсного потенціалу підприємств лісового комплексу. Проблема комплексного використання недеревної лісової продукції має важливе народногосподарське значення, оскільки раціональне використання цієї продукції дозволить підвищити прибутковість і рентабельність підприємств галузі. Доходи від використання недеревної продукції перевищують доходи від використання деревини, а система бухгалтерського обліку не забезпечує формування облікової інформації про недеревну продукцію, оскільки вона не визнається об'єктом бухгалтерського обліку.

Підприємства лісового комплексу можуть здійснювати заготівлю побічної продукції недеревного походження самостійно, або приймати її від населення. Недеревні лісові активи відіграють важливе значення в підтримці життєдіяльності лісового комплексу, оскільки їх використовує фауна лісу в якості корму, а також вони утворюють лісову підстилку, що сприяє підвищенню родючості лісової ділянки.

До специфічних ознак недеревних лісових активів, що впливають на організацію та методику бухгалтерського обліку таких активів віднесено:

- природне походження (необхідність розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку невироблених недеревних лісових активів, що дозволить включити їх до складу показника національного багатства країни);
- сезонність передбачає своєчасне налагодження оприбуткування лісової продукції недеревного походження в період її заготівлі;
- неоднорідність лісової продукції – вимагає розмежування лісової продукції на рахунках бухгалтерського обліку та розробку форм первинних документів для формування інформації про стан і рух лісової продукції;
- збір недеревної продукції населенням для задоволення власних потреб – своєчасність організації заготівельних робіт власними силами для збору врожаю недеревної продукції.

Врахування специфіки недеревних активів дозволить розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку цих природних ресурсів. Для формування інформації про обсяги недеревних лісових активів на мікроекономічному рівні, запропоновано внести їх до об'єктів бухгалтерського обліку. Об'єктом обліку

виступають недеревні лісові активи та продукція, одержана в результаті проведення заготівельних робіт, що знаходяться під контролем лісового підприємства.

Заготівлю супутньої та побічної продукції недеревного походження необхідно здійснювати способами та методами, які виключають виснаження наявних лісових ресурсів і заподіяння шкоди навколишньому середовищу.

На наш погляд, не можливо застосувати один вид оцінки до лісової продукції у зв'язку з її неоднорідністю та різним господарським призначенням. Основну та побічну продукцію деревного походження запропоновано оцінювати за скоригованою історичною собівартістю, яка включає витрати на заготівлю та скориговану вартість деревини на корені, супутню продукцію деревного походження – за ціною можливого використання. Побічна продукція недеревного походження може бути відображена в бухгалтерському обліку за ринковою вартістю на кожен вид продукції, що визначена в момент відокремлення продукції від недеревних активів.

У випадку проведення заготівлі побічної недеревної лісової продукції господарським способом витрати запропоновано накопичувати на субрахунок 232 “Витрати на заготівлю недеревної продукції”. До первісної вартості продукції побічного користування включаються прямі витрати на оплату праці працівників, зайнятих збиранням, зберіганням цієї продукції, вартість тари для зберігання такої продукції, витрати на транспортування недеревної продукції до місць зберігання.

Підвищення прибутковості підприємств лісового комплексу в умовах ринкових відносин може бути досягнуто тільки на основі обліку та раціонального використання всіх видів лісової продукції, у тому числі недеревної, а також відходів. У зв'язку з цим запропоновано класифікацію лісової продукції, що покладена в основу побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку такої продукції.

Ще одним проблемним питанням є некоректне представлення інформації про лісову продукцію в Примітках до річної фінансової звітності. На наш погляд, економічно не доречно об'єднувати заготовлену лісову продукцію та продукцію її переробки, оскільки це зовсім різна продукція. Відповідно до КВЕД на 2014 р. заготовлена деревина відноситься до сільськогосподарської продукції, а перероблена деревина – до промислової продукції. У зв'язку з цим інформація про заготовлену продукцію та продукцію переробки не може накопичуватися в статті “Готова продукція”. У розділі XV “Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів” Приміток до річної фінансової звітності пропонуємо розкривати інформацію про продукцію лісозаготівель за види продукції, а також про продукцію, одержану в результаті переробки лісової сировини (див. табл. 3.13).

Таблиця 3.13.

Інформаційне наповнення розділу XV “Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів” Приміток до річної фінансової звітності

№ з/п	Назва статті	Вартість первісного визнання	Результат від первісного визнання (дохід, витрати)	Уцінка / дооцінка	Виручка від реалізації	Собівартість реалізації	Фінансовий результат (прибуток +, збиток -) реалізації
1	Продукція лісозаготівель деревного походження:						
1.1	– основна: баланси, пиловник, фансировина, товарні стовбури						
1.2	– побічна (хмиз, насіння, кора)						
1.3	– супутня (паливні дрова, живиця, деревні соки)						
1.4	Відходи лісозаготівель						
2	Заготівля побічної недеревної продукції (гриби, ягоди, лікарські трави)						
3	Готова продукція переробки						
3.1	заготовки європіддони паркет штахетник пиломатеріали піддони лаги брус двері дошка стругана суха дверні полотна дверні коробка						
3.2	відходи від пиломатеріалів пакети паливні відходи від лісопиляння тирса						

Запропоноване інформаційне наповнення розділу Приміток до річної фінансової звітності дозволить забезпечити внутрішніх і зовнішніх користувачів реальною та достовірною інформацією щодо операцій з лісокористування та є основою для проведення економічного аналізу та внутрішнього контролю.

Висновки до третього розділу

У результаті дослідження інформаційного забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання лісових ресурсів встановлено таке:

1. Відсутність розробленого механізму господарювання, який би забезпечував збереження, відтворення та раціональне використання лісових ресурсів призводить до втрати національного багатства країни. Розроблено теоретичні засади реалізації концепції стійкого розвитку операцій з лісокористування, що передбачають формування системи інформаційного забезпечення раціонального лісокористування шляхом формування інформаційного забезпечення управління збереженням, відтворенням і використанням лісових ресурсів на мікро- та макрорівнях.

2. Неврахування лісових ресурсів у складі активів підприємств лісового комплексу призводить до втрати частини національного багатства країни, що суперечить державній стратегії збереження лісового фонду та зумовлено недоліками національних стандартів бухгалтерського обліку. Уточнення трактування поняття “лісові ресурси” дозволило визначити критерії віднесення лісових ресурсів до біологічних активів та ідентифікувати їх як об’єкт бухгалтерського обліку. Розроблена класифікація лісових ресурсів для цілей управління, яка стала основою для обґрунтування методичного забезпечення бухгалтерського обліку таких ресурсів, що сприяє формуванню повної та достовірної інформації про наявність, обсяги використання та відтворення лісових активів.

3. Проблема ефективного управління лісокористуванням для підвищення лісистості території та комплексне використання лісових ресурсів є одними з умов стійкого розвитку та підвищенні екологічної безпеки країни. Ігнорування норм П(С)БО 30 “Біологічні активи” в практичній діяльності підприємств лісового комплексу зумовлює виникнення суперечностей у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку операцій з лісокористування. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування на єдиних методичних засадах розроблено Проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з лісокористування, впровадження якого дозволить уникнути методичних проблем облікового відображення операцій з лісовими ресурсами та лісовою продукцією, та дозволить сформувати інформаційне забезпечення для управління операціями з лісокористування на засадах стійкого розвитку.

4. За результатами дослідження встановлено, що підприємства лісового комплексу не враховують норми П(С)БО 30 “Біологічні активи” в частині ідентифікації лісових ресурсів як довгострокових біологічних активів, що призводить до завищення показника ліквідності таких підприємств. Враховуючи

специфіку лісової галузі, розроблено методичне забезпечення бухгалтерського обліку лісових ресурсів, що враховує стадії життєвого циклу деревостану та відповідає вимогам національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що дозволить підвищити ефективність управління лісовими активами на основі облікової інформації на всіх етапах розвитку лісових ресурсів. Запропоноване методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з відтворення лісових ресурсів дозволить здійснити реальну оцінку структури ресурсів підприємства, їх ліквідності, а також оцінку та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, контролюватиме в майбутньому. Розроблено методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій із лісозаготівлі, що передбачає ідентифікацію та групування витрат на проведення заготівельних робіт на субрахунку 231 “Витрати на заготівлю деревини”, уточнення складу і бази розподілу загальновиробничих витрат (пропорційно до площі лісового угіддя), що дозволяє своєчасно отримати повну та достовірну інформацію щодо собівартості деревини, заготовленої під час проведення рубок головного користування та створить належну інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень.

Відсутність достовірної інформації про операції з лісокористування у формах фінансової звітності призводить до викривлення всієї інформації щодо активів, що належать підприємству. Доведено, що лісові ресурси мають бути відображені у складі довгострокових біологічних активів. Запропоновано напрями розширення показників Приміток до річної фінансової звітності, що покращує якість інформаційного забезпечення операцій з лісокористування.

5. Для забезпечення функціонування підприємств лісового комплексу України на засадах стійкого розвитку необхідним є запровадження безперервного внутрішнього контролю за операціями з лісокористування. Враховуючи обмеженість лісових ресурсів та їх критичний стан, викликаний нераціональним лісокористуванням в минулому, необхідним є посилення внутрішнього контролю за їх станом. Запропоновано організаційні засади внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині ідентифікації суб’єктів та об’єктів контролю, завдань і джерел інформації для виявлення законності, достовірності та ефективності здійснених операцій з відтворення і заготівлі лісових ресурсів, що дозволяє підвищити якість облікової інформації, яка використовується для прийняття рішень щодо збереження, відтворення та ефективного використання лісових ресурсів.

6. Недостатній рівень розробленості методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з лісокористування зумовлює низький рівень надійності та достовірності результатів контролю. Для подолання зазначених недоліків

адаптовано методичні засади внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині визначення етапів, методів перевірки та порядку аналітичних процедур в процесі здійснення заходів контролю. Розроблено теоретико-методичні положення з інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції в частині визначення порядку проведення інвентаризації, розробки порядку відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції, що сприяє зменшенню витрат підприємства через нераціональне лісокористування, а також підвищує достовірність облікових даних та створює передумови для прийняття на їх основі ефективних управлінських рішень.

7. Відсутність нормативного регулювання в частині визнання продукції деревного й недеревного походження та порядку визначення її вартості призводить до зниження якості облікової інформації, її повноти, що зумовлює недоліки формування інформації про лісову продукцію для цілей управління. Запропоновано класифікацію лісової продукції та визначено методи оцінки, що дозволило сформувавши облікове забезпечення, яке відповідає інформаційним запитам на етапах управління продукцією підприємств лісової галузі.

РОЗДІЛ 4

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ ОХОРОНИ АТМОСФЕРНОГО ПОВІТРЯ

4.1. Можливості бухгалтерського обліку при вирішенні проблеми охорони атмосферного повітря

Атмосферне повітря є найціннішим економічним природним ресурсом, адже елементи, що входять до його складу, використовуються для виробництва продукції у різних сферах економічної діяльності. Крім того, атмосферне повітря використовується як природний резервуар для викидів забруднюючих речовин. Охорона атмосферного повітря для забезпечення стійкого розвитку економіки посідає одне з пріоритетних місць, про що свідчать такі документи, як: Порядок денний на XXI століття, Концепція сталого розвитку, Рамкова конвенція ООН про зміну клімату, Кіотський протокол та інші. Встановлено, що забруднення атмосферного повітря містить в собі загрозу не тільки здоров'ю людей, але й призводить до додаткових витрат на поточні капітальні ремонти основних виробничих засобів, збитків від передчасної утилізації обладнання, від простоїв обладнання в ремонті, пошкодження лісових масивів і забруднення сільськогосподарських посівних площ тощо. Високий рівень забруднення повітря залишається важливою проблемою для України. Річна концентрація пилу, оксидів азоту, формальдегіду, діоксину сірки та інших речовин у багатьох містах перевищує встановлені нормативи. На сьогодні Україна є третьою у світі країною, де рівень викидів парникових газів на одиницю ВВП становить 0,672 kCO₂/USD (Росія – 0,722, Південна Африка – 0,720) та посідає 6 місце у світі за найбільшою кількістю викидів парникових газів¹.

Вищевикладене зумовило необхідність пошуку нових економічних інструментів у галузі охорони атмосферного повітря, адже функціонування існуючих інструментів не дає повної, достовірної, зіставної інформації про всі аспекти негативного впливу промислових підприємств на стан атмосферного повітря. Законодавство України містить інформацію рекомендаційного характеру щодо охорони атмосферного повітря. Одним із інструментів для здійснення зазначених рекомендацій є бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря, що дозволить на рівні суб'єкта господарювання володіти інформацією для управління викидами підприємства, для забезпечення очищення

¹ Статистичний збірник "Global Energy Statistical Yearbook". URL: <https://yearbook.enerdata.net/co2-fuel-combustion/world-CO2-intensity.html> (дата звернення 05.10.2017 р.).

та знешкодження шкідливих речовин, отримувати додатковий дохід від продажу надлишкових квот; на рівні держави: здійснювати контроль за обсягом і складом забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря; контролювати джерела викидів основних забруднюючих речовин для запобігання шкідливому впливу їх на навколишнє природне середовище та на здоров'я людини.

Глобального значення набула проблема забруднення атмосферного повітря, що пов'язано з надходженням великої кількості забруднюючих речовин та їх транскордонним перенесенням. Світове господарство щорічно викидає в атмосферне повітря більше 15 млрд. т вуглекислого газу, 200 млн. т оксиду вуглецю, понад 500 млн. т вуглеводнів, 120 млн. т золи та інших небезпечних речовин. Загальний обсяг викидів забруднюючих речовин в атмосферу становить більше 19 млрд. тон.

Для розробки економічного інструментарію щодо оцінки екологічно безпечного, стійкого розвитку держави та її регіонів, формування управлінських рішень, необхідних для реалізації його принципів з урахуванням положень концепції стійкого розвитку економіки виділено та структуровано об'єкти бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря: екологічні витрати, зобов'язання і доходи від операцій з охорони атмосферного повітря, а також квоти на викиди парникових газів (див. рис. 4.1). Виділені об'єкти бухгалтерського обліку забезпечують формування інформації за операціями з охорони атмосферного повітря суб'єкта господарювання.

Екологічні витрати за операціями з охорони атмосферного повітря.

Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які впливають на економічні показники роботи підприємства. За даними Держкомстату України², в країні зростають загальні витрати на охорону атмосферного повітря (рис. 4.2).

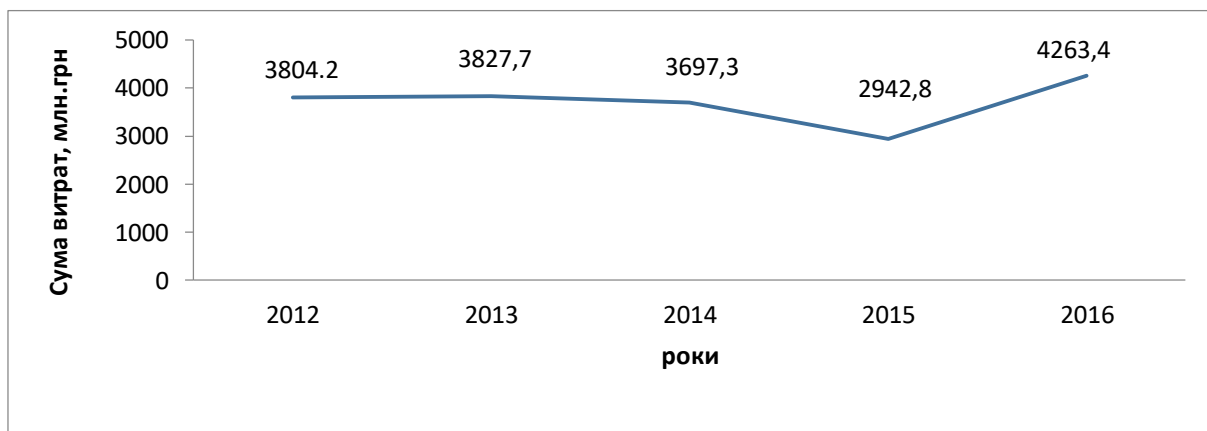


Рис. 4.2. Динаміка витрат на охорону атмосферного повітря за 2012-2016 рр.

² Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 05.10.2017 р.).

Розділ 4. Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони атмосферного повітря

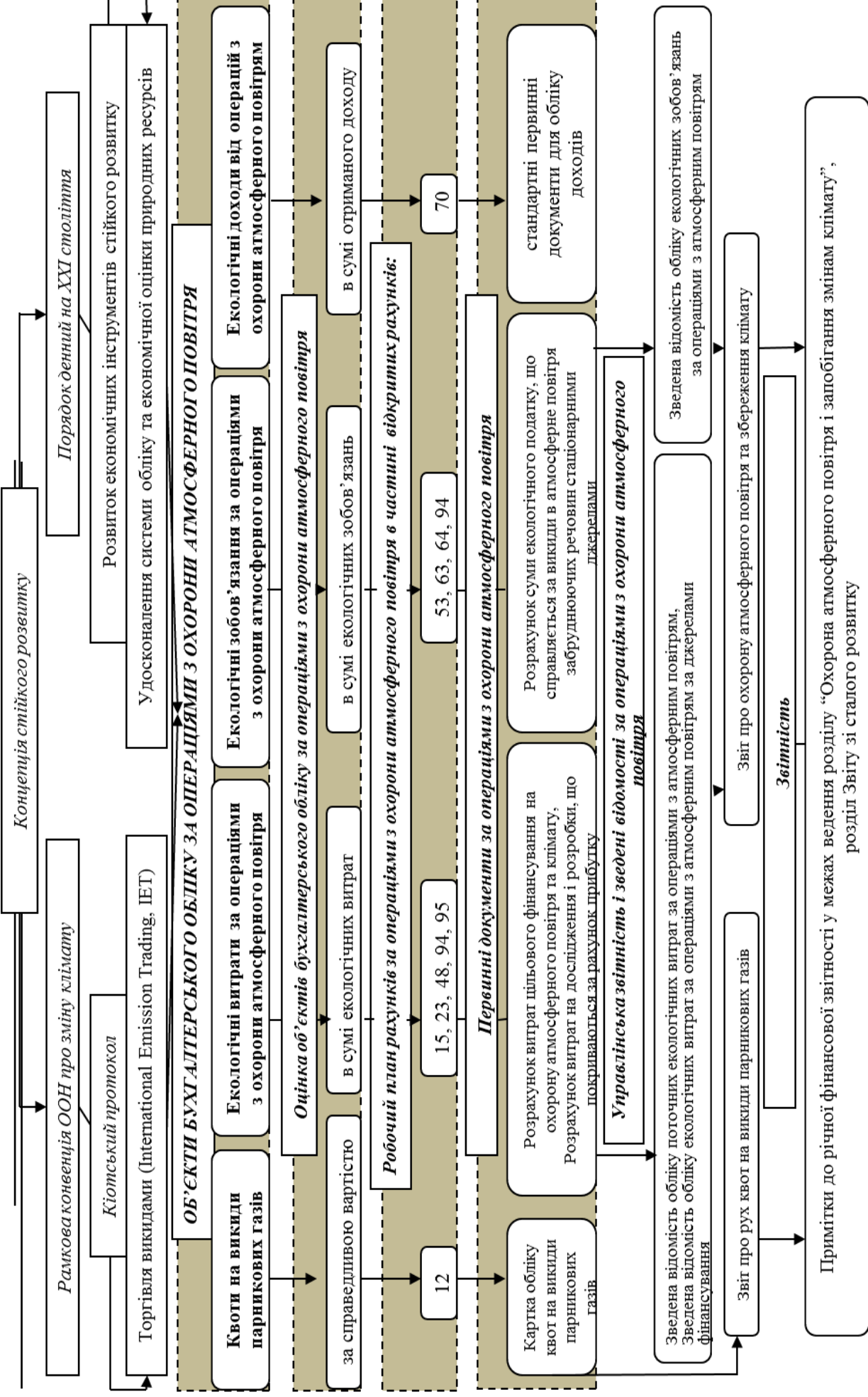


Рис. 4.1. Концептуальна схема бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря

Так, у 2016 році загальна сума витрат на охорону атмосферного повітря склала 4263,4 млн. грн., що на 31 % більше ніж у 2015 році (2942,8 млн. грн.) і на 11 % більше ніж у 2012 році (3804,2 млн. грн.).

З метою охорони атмосферного повітря та клімату підприємства здійснили 295 заходів, на які було витрачено 2228,3 млн. грн. Проаналізувавши статистичні дані, встановлено, що основним джерелом фінансування охорони атмосферного повітря є засоби суб'єктів господарювання. Так, у 2016 році на капітальні інвестиції було витрачено 61,5 % власних коштів підприємців, коштів державного та місцевих – 7,1 % (з них 4,3 % – кошти державних та місцевих фондів охорони навколишнього середовища), а на поточні витрати було витрачено – 96,3 % власних коштів підприємців, коштів державного та місцевих – 3,6 % (з них 0,5 % – кошти державних та місцевих фондів охорони навколишнього середовища). Крім цього, 33,4 % і 0,1 %, відповідно, – з інших джерел фінансування (банківські кредити, інвестиції, тощо). Сума таких витрат у більшості підприємств суттєва, але сьогодні бухгалтерський облік витрат за операціями з охорони атмосферного повітря не ведеться, про що свідчать результати опитування підприємств Житомирської області. Це призводить до відсутності достовірних облікових даних про розміри, напрями та види витрат на охорону атмосферного повітря підприємств.

Економічно розвинуті країни намагаються не економити на витратах, пов'язаних з охороною природи, але і в них виникають проблеми щодо відображення екологічних витрат у системі бухгалтерського обліку та звітності. У практиці господарювання відсутній поділ витрат на охорону природи і природокористування (експлуатацію природних ресурсів), що призводить до відсутності інформації щодо цих двох видів діяльності.

Надходження речовин, що забруднюють атмосферне повітря внаслідок діяльності суб'єктів господарювання, за рахунок транскордонного перенесення, може охоплювати великий простір. Наприклад, оксиди сірки можуть переноситись потоками повітря на відстань до 1000 км і міститися в атмосферному повітрі до 5 діб. Таким чином, оксиди сірки перетворюючись на кислоти, потрапляють у ґрунт і поверхневі води у вигляді слабких розчинів сірчаної і сірчистої кислот, що призводить до забруднення територій інших регіонів і держав. Кислотні дощі, в свою чергу, є проблемою глобального характеру.

Отже, розробка класифікації та методики бухгалтерського відображення витрат на охорону атмосферного повітря підприємства є актуальним питанням для досягнення глобальних цілей.

З метою організації бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря, а також визначення меж екологічної діяльності з охорони атмосферного повітря та запобігання змінам клімату, їх запропоновано класифікувати за наступними ознаками: за видами діяльності

(операційні, інвестиційні, фінансові); за характером впливу на атмосферне повітря (витрати на запобігання забрудненню атмосферного повітря і збереження клімату, витрати на заходи щодо ліквідації наслідків забруднень атмосферного повітря і збереження клімату); за джерелами фінансування (витрати, що покриваються за рахунок власних джерел, витрати, що покриваються за рахунок коштів цільового фінансування) (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Класифікація екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря

Отже, розробка класифікації витрат за операціями з охорони атмосферного повітря є важливою умовою побудови обліку цих витрат, так як визначає межі та рамки екологічної діяльності по охороні атмосферного повітря та запобігання зміни клімату.

Екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні”³, зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Екологічні зобов'язання можуть виникати внаслідок:

- здійснення основної діяльності (сплата екологічного податку за операціями з атмосферним повітрям);
- недотримання норм законодавства з питань охорони атмосферного повітря, що тягне за собою сплату штрафів і коштів за позовами по забрудненню атмосферного повітря;
- певних дій підприємства щодо зменшення шкідливого впливу на атмосферне повітря (розрахунки з установами, що надають екологічні послуги; розрахунки з лабораторіями із контролю за викидами речовин, що забруднюють атмосферне повітря).

За даними Держкомстату України⁴, у 2013 році сума сплати екологічного податку за викиди в атмосферне повітря становила 2159,7 млн. грн., а сума штрафних санкцій за порушення екологічного законодавства становила 44,4 млн. грн., що є значними показниками і потребує регулювання на рівні підприємства.

На міжнародному і національному рівнях на сьогодні не розроблені стандарти бухгалтерського обліку, в яких включено поняття “екологічні зобов'язання”. На міжнародному рівні питаннями визначення та оцінки екологічних зобов'язань, їх відображення в обліку і звітності займаються такі провідні організації, як SEC, FASB, AICPA (у США), ASB і SCAEW (у Великобританії), CICA (у Канаді), а також великого значення екологічним зобов'язанням приділено науковцями зі всього світу⁵.

За результатами досліджень матеріалів Конференції ООН по торгівлі і розвитку, в 1989 р. і 1990 р. багато підприємств підтвердили наявність екологічних зобов'язань, але не змогли оцінити такі зобов'язання для відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Так, Канадський інститут аудиторів відмітив, що можуть виникнути значні умовні зобов'язання, деякі з яких можуть бути не враховані і не відображені у звітах⁶.

³ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 25.09.2015 р.).

⁴ Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 05.10.2017 р.).

⁵ Bergkamp L. Liability and Environment: Private and Public Aspects of Civil Liability for Environmental Harm in an International Context // The Hague: Kluwer Law International, 2001. p. 40.

Faure M. Environmental Liability . URL: <http://ssrn.com/abstract=1503405> (дата звернення 20.10.2013 р.).

Heyes A. The Law and Economics of the Environment // Edward Elgar, 2001, p. 409

Pigou AC. A Study in Public Finance // London: Macmillan, 1951, p. 285

Van Egteren, H., R.T. Smith and D. McAfee. Harmonisation of Environmental Regulations when Firms are Judgement-proof // European Journal of Law and Economics, 17. – 2004, pp. 139–164.

⁶ Экологический учет для предприятий : Конф. ООН по торговле и развитию: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с.

Вважаємо, що екологічні зобов'язання підприємства є окремим об'єктом бухгалтерського обліку, складовою яких є екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря. Так, під “екологічними зобов'язаннями” в бухгалтерському обліку слід розуміти реальні зобов'язання, які можуть виникати по відношенню до держави, у вигляді суми сплати екологічного податку, штрафів та інших обов'язкових платежів щодо екологічної діяльності підприємства, до інших установ, у вигляді розрахунків за надання екологічних послуг, а також до третіх осіб, у вигляді умовних зобов'язань за негативний вплив на навколишнє природне середовище.

Тобто, реальними слід вважати зобов'язання, що виникають на підставі договірних або законодавчих відносин, суму яких можна точно оцінити, і які можуть бути включені до бухгалтерської звітності підприємства. Умовними, в свою чергу, є зобов'язання підприємства, що можуть виникнути у майбутньому за негативний вплив на навколишнє природне середовище (в разі його встановлення) спричинений сьогодні, у вигляді проведення екологічних заходів по оздоровленню території, виплати компенсацій завданої шкоди здоров'ю населення і працівників, тощо.

Важливою умовою побудови бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря є розробка їх класифікації. Класифікувати екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря запропоновано за походженням на: умовні і реальні (див. рис. 4.4). У зв'язку з тим, що умовні екологічні зобов'язання важко піддаються підрахунку, їх відображення в системі бухгалтерського обліку неможливе. Для формування достовірних облікових даних про розміри, напрями та види реальних екологічних зобов'язань за операціями з атмосферним повітрям, на основі яких мають складатися щорічні та проміжні звіти, запропоновано розподіляти такі зобов'язання за призначенням: на охорону атмосферного повітря і на запобігання змінам клімату.

Отже, на основі класифікації екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря можливо розробити напрями побудови аналітичного обліку, що дозволить формувати інформацію про екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря з метою ефективного управління підприємством.

Екологічні доходи від операцій з охорони атмосферного повітря.

Екологічні доходи як об'єкт бухгалтерського обліку менш очевидний, ніж витрати, що пов'язано з імовірнісним, на думку власників капіталу, характером таких доходів. Іншими словами, екологічні витрати не збігаються у часі з екологічними доходами, розрив між зазначеними подіями значний. Це спричиняє незначну зацікавленість підприємств у екологічній діяльності. Ще однією причиною

наведеного твердження є відсутність миттєвої екологічної шкоди, тобто підприємство отримує у поточному періоді прибуток і наслідками своєї діяльності формує складну екологічну, а, отже, і економічну ситуацію в країні та світі загалом. А витрати на усунення екологічної шкоди найчастіше значно перевищують прибуток, отриманий від забруднення атмосферного повітря. Така ситуація виникає за умови відсутності екоосвідомості власників і працівників підприємств.

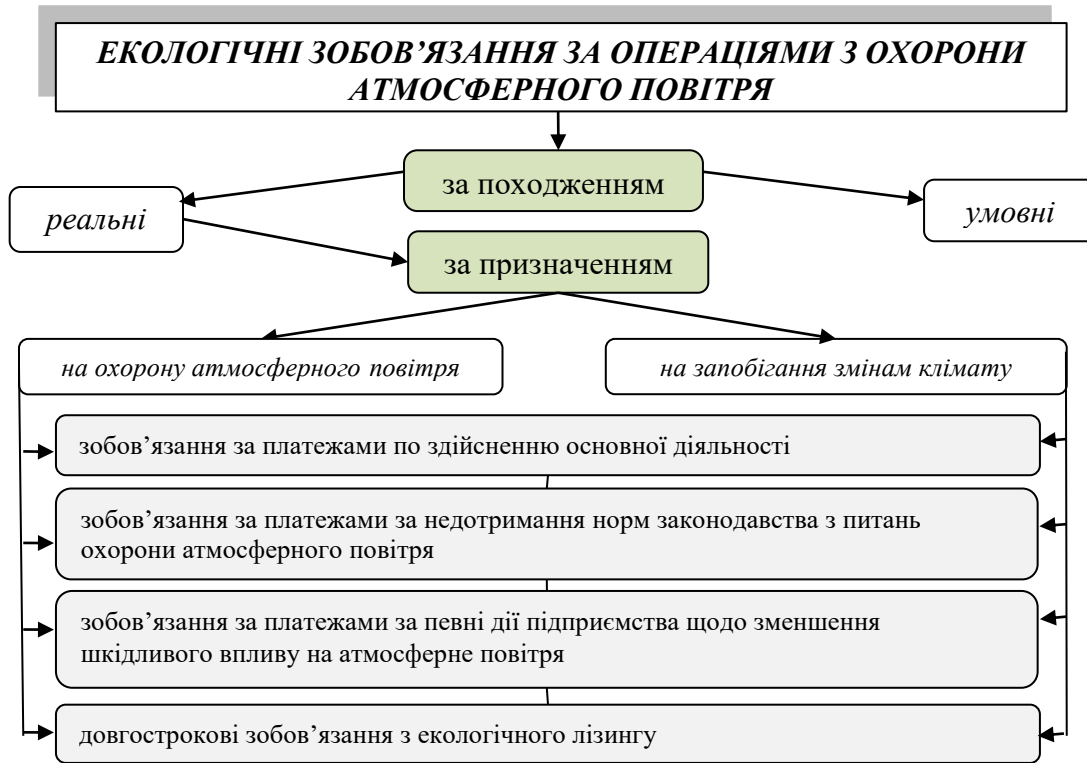


Рис. 4.4. Класифікація екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря

Отже, екологічні доходи від операцій з охорони атмосферного повітря значно відрізняються від інших видів доходів, в зв'язку зі складністю їх ідентифікації. Винятком є доходи від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів. На нашу думку, джерелами екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря є:

- фінансові надходження на охорону атмосферного повітря (кошти з державного та місцевого бюджетів, кошти державного та місцевого фондів охорони навколишнього середовища);
- кошти від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів;
- кошти від економії сировини та природних ресурсів за рахунок впровадження маловідходних технологій.

Залежно від виду економічної діяльності підприємства, можливе використання методів уловлювання шкідливих речовин при очищенні газових

сумішей для одержання добрив, кислот, сірки та інших цінних хімічних продуктів. Наприклад, за допомогою рідиннофазного каталітичного методу окиснення діоксину сірки, в абсорбер, що зрошується водним розчином солей заліза або марганцю, подається забруднене діоксином сірки повітря. При поглинанні розчином діоксину сірки із забрудненого повітря утворюється двадцятивідсоткова сірчана кислота, яка містить іони заліза або марганцю. Вона може бути використана в сільському господарстві як меліорант солонців зі содовим засоленням.

З метою відображення їх в бухгалтерському обліку запропоновано класифікувати екологічні доходи від операцій з охорони атмосферного повітря за походженням на умовні і реальні (рис. 4.5). З метою формування достовірних облікових даних про розміри та види реальних екологічних доходів від операцій з атмосферним повітрям, на основі яких мають складатися щорічні та проміжні звіти, запропоновано розподіляти такі доходи за видами виробництва на доходи від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів в цехах основного виробництва, і доходи від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів від допоміжних виробництв.

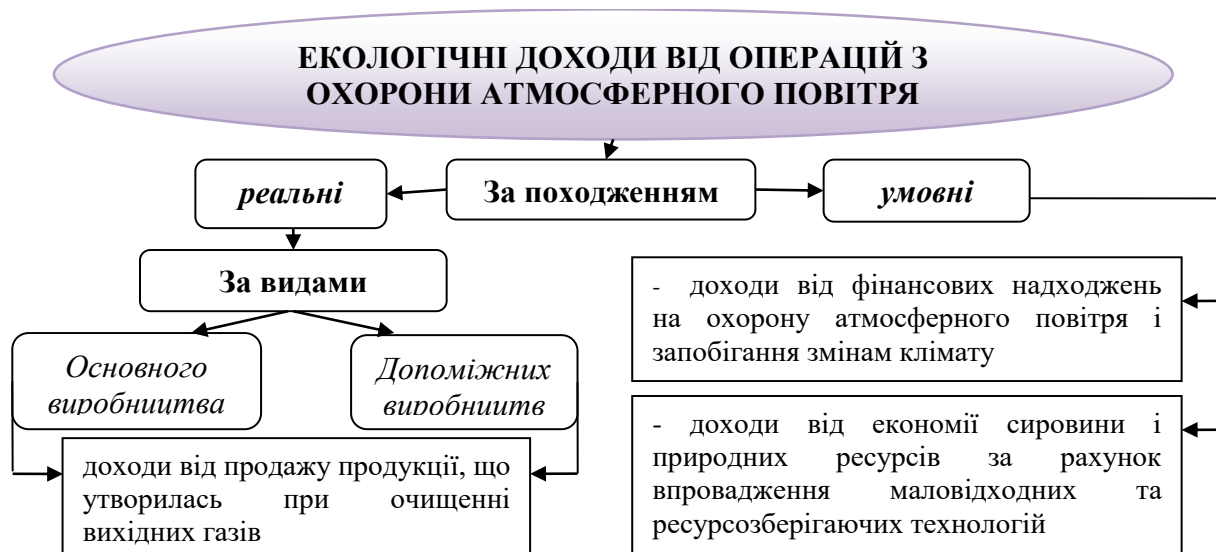


Рис. 4.5. Класифікація екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря

При організації бухгалтерського обліку таких видів продукції важливим є визначення порядку їх оцінки, так як вони утворюються паралельно з виходом основної продукції чи наданням послуг та розробки методики їх відображення в бухгалтерському обліку.

Квоти на викиди парникових газів. У 1997 році у Кіото (Японія) було підписано Кіотський протокол до Рамкової конвенції ООН про зміну клімату, в якому передбачається контроль за викидами парникових газів, що надходять від

підприємств-забруднювачів. У 2004 році Верховна Рада України ухвалила Закон “Про ратифікацію Кіотського протоколу до Рамкової конвенції ООН про зміну клімату”. Прийняття Кіотського протоколу має велике значення не тільки як інструмент вирішення проблеми зміни клімату, але і як один з механізмів зростання економіки країни. Адже він сприяє модернізації основних фондів, стимулює впровадження сучасних екологічно чистих технологій, сприяє підвищенню ефективності використання енергії та зниження енергоємності виробництва, що на стадії впровадження передбачає значні капіталовкладення. У листопаді 1998 р. відбулася Конференція в Буенос-Айресі, на якій розглядалося питання торгівлі квотами на викиди парникових газів. Країни отримали квоти на викиди, якими вони можуть розпоряджатися на власний розсуд: використовувати для покриття власних викидів, продавати або купувати. Ця схема є дуже практичною, так як окремі компанії можуть викидати більше, ніж їхня квота тільки за умови, якщо вони знайдуть іншу компанію, яка викидає менше від своєї квоти і хоче продати свою надлишкову квоту. Головним є дотримання балансу:

$$\text{Викиди} + \text{Продаж} - \text{Купівля} = \text{Квота країни} \quad (4.1)$$

Отже, ще одним важливим об’єктом бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря є квоти на викиди парникових газів. Можливість продажу та купівлі свідчить про те, що квоти відповідають категорії “запаси”. У П(С)БО 9 “Запаси”⁷, під запасами слід розуміти активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності. 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. Встановлено, що кошти, отримані від торгівлі квотами, повинні спрямовуватись на придбання активів (оборотних і необоротних), погашення кредитів, модернізацію (реконструкцію) обладнання для зменшення викидів в атмосферу, фінансування екологічних заходів (через цільові державні фонди). Вважаємо, що квоти – це товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. Такої ж позиції дотримується О.В. Іллічова⁸.

Україна має надлишок одиниць встановленої кількості (квот) приблизно в 1,5 мільярда. За оцінками Стенфордського форуму енергомодельовання (Weyant 2000) рівноважна ціна для країн складе від 25 до 150 доларів США за тону CO₂-еквівалент. Україна могла б отримати від 2 до 15 млрд. доларів США від торгівлі квотами⁹.

⁷ П(С)БО 9 “Запаси”: офіц. Текст. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 10.05.2014 р.).

⁸ Ильичева Е.В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности: дис. д.э.н.: 08.00.12. Орел, 2010. 291 с.

⁹ Статистичний збірник “Global Energy Statistical Yearbook”. URL: <https://yearbook.enerdata.net/co2-fuel-combustion/world-CO2-intensity.html> (дата звернення 05.10.2017 р.).

З метою формування необхідної інформації за операціями з квотами в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу, квоти на викиди парникових газів запропоновано класифікувати за походженням на цільову і надлишкову квоту, що дозволяє встановити сутність квот на викиди парникових газів і умови їх переміщення, а надлишкову квоту запропоновано класифікувати за джерелом надходження на державну і квоту інших країн, що дозволяє визначити особливості купівлі або продажу квот (рис. 4.6).

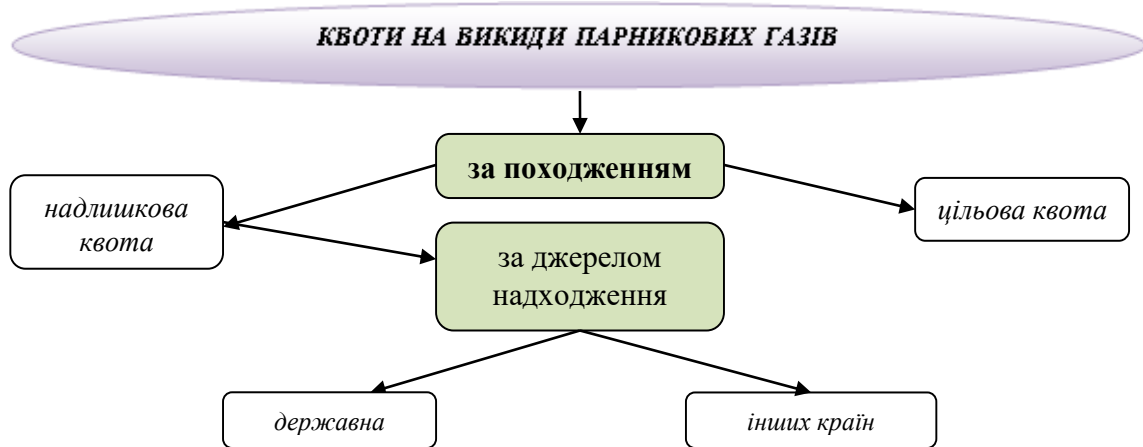


Рис. 4.6. Класифікація квот на викиди парникових газів

Отже, ще одним важливим завданням на шляху до міжнародного співробітництва для забезпечення стійкого розвитку економіки країни є розробка організації та методики бухгалтерського обліку квот на викиди парникових газів та операцій з ними. Запропонована класифікація квот на викиди парникових газів була покладена в основу розробленої методики їх бухгалтерського обліку, метою створення якої є формування необхідної інформації за операціями з квотами в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу.

4.2. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, зобов'язань, доходів за операціями з охорони атмосферного повітря

Управлінському персоналу необхідна детальна інформація про склад екологічних витрат, зобов'язань і доходів за операціями з охорони атмосферного повітря, понесених у звітному періоді, для управління екологічною діяльністю підприємства та складання відповідної звітності. Нині в Україні не розроблені і не впроваджені в практику бухгалтерського обліку спеціальні рахунки і форми первинних облікових документів щодо відображення екологічних витрат, зобов'язань і доходів за операціями з охорони атмосферного повітря. Існуюча інформаційна база про відповідні витрати, зобов'язання і доходи ведеться

несистемно на базі вибірок із первинних документів або статистичних розрахунків. Це створює суттєві труднощі при підготовці необхідної інформації по екологічним витратам, зобов'язанням і доходам за операціями з охорони атмосферного повітря для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

В загальній сукупності екологічних витрат підприємства окремим елементом можна виділити екологічні витрати за операціями з охорони атмосферного повітря. Відповідно до щорічних звітів українських підприємств, значна частина коштів витрачається на екологічні заходи. Так, гірничо-металургійна компанія ТОВ “Метінвестхолдінг” у 2010 р. вклала 2,03 млрд. грн. в різноманітні екологічні заходи. Інформації щодо структури витрат не наведено. Проаналізувавши інформацію щодо охорони атмосферного повітря, яка наведена в описовій формі, було встановлено, що компанія витрачає кошти на модернізацію виробництва, встановлення сучасного очисного обладнання, проведення капітальних та поточних ремонтів, а також здійснює витрати постійного характеру по ремонту газоочисного обладнання для підтримки рівня викидів в межах лімітів. Також, в рамках Проектів спільного впровадження (ПСВ), спрямованих на скорочення обсягів викидів парникових газів компанією було інвестовано з 2003 року більш ніж 620 млн. євро, які було витрачено на такі основні заходи, як: модернізація та реконструкція доменних цехів; модернізація кисневих цехів; модернізація енергетичного господарства¹⁰. Але, в звітності підприємства не зазначено, яку суму коштів і на який з перерахованих заходів було витрачено.

Існуюча організація бухгалтерського обліку призводить до відсутності достовірних облікових даних про розміри, напрями та види екологічних витрат і, як наслідок, статистичні дані є недостовірними. Таким чином, підприємства витрачають значну частину коштів на охорону атмосферного повітря і зменшення кількості парникових газів. Але, у зв'язку з відсутністю ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат, які не виокремлюються із загальної сукупності витрат, неможливо виділити витрати за операціями з охорони атмосферного повітря. Так, дані опитувань підприємств Житомирської області свідчать про те, що у бухгалтерському обліку не виділено спеціальні рахунки і форми первинних облікових документів для відображення екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря, з метою систематизації і узагальнення інформації по них.

З метою групування екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря на рахунках бухгалтерського обліку, відповідно до розробленої класифікації запропоновано відкриття ряду субрахунків та аналітичних рахунків до синтетичних рахунків: 15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 95 “Фінансові витрати”.

¹⁰ Социальный отчет группы Метинвест за 2009-2010 года. URL: <http://www.metinvestholding.com/ru/investors/reports> (дата звернення 26.09.2012 р.).

З метою удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря розроблено наступні первинні документи для їх відображення: “Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря”; “Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату”; “Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку”; “Зведена відомість обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря за джерелами фінансування”.

“Зведена відомість обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря за джерелами фінансування” і “Зведена відомість обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря за джерелами фінансування” є підставами для перенесення у реєстри обліку за відповідними обліковими рахунками та формування Звітності про охорону атмосферного повітря та збереження клімату. Така звітність має містити дані про всі об’єкти бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря з метою отримання вичерпної інформації з заходів по охороні і попередженню забруднення атмосферного повітря та збереження клімату.

У зв’язку з перебудовою економіки у напрямі досягнення стійкого розвитку, постала необхідність у дослідженні екологічної діяльності суб’єктів господарювання з метою формування необхідної інформаційної бази для ефективного управління ними. Джерелом кількісної інформації щодо екологічної діяльності підприємства є бухгалтерський облік. Одним з об’єктів бухгалтерського обліку, який забезпечить формування інформації щодо впливу на стан атмосферного повітря суб’єкта господарювання є екологічні зобов’язання за операціями з охорони атмосферного повітря. Екологічні зобов’язання в практиці ведення бухгалтерського обліку спеціально не виділяються. Сьогодні підприємства мають подавати інформацію про екологічні зобов’язання у складі екологічних витрат, відповідно до наступних нормативних документів: Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1 – екологічні витрати “Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі”, затверджена наказом Держкомстату України від 11.11.2010 р. № 452; “Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів”, затверджений постановою КМУ від 17.09.1996 р. №1147; “Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості” від 02.02.2001 р. №47. У зазначених документах наводиться інформація про екологічні зобов’язання перед державою у вигляді суми сплати екологічного податку, штрафів та інших обов’язкових платежів щодо екологічної діяльності підприємства, а також щодо розрахунків з іншими установами, що надають екологічні послуги (розрахунки з лабораторіями із контролю за викидами забруднюючих речовин в атмосферне повітря).

За даними Держкомстату України¹¹, у 2013 році сума сплати екологічного податку за викиди в атмосферне повітря становила 2159,7 млн. грн., а сума штрафних санкцій за порушення екологічного законодавства становила 44,4 млн. грн., що є значними показниками і потребує регулювання на рівні підприємства. Недостатня увага до екологічних зобов'язань істотно збільшує ризик помилкової оцінки фінансового стану підприємств, а також відбивається на об'єктивності і ефективності прийняття управлінських рішень.

Так, дані анкетування підприємств Житомирської області свідчать про те, що підприємства мають екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря, а саме: сплачують екологічний податок за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення (100% підприємств), штрафи за забруднення атмосферного повітря (10% підприємств), мають розрахунки з фірмами за надання певних екологічних послуг (100% підприємств), але у бухгалтерському обліку не передбачено виділення спеціальних рахунків і форм первинних облікових документів для відображення екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря.

З метою формування методики відображення екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря запропоновано відкриття ряду субрахунків та аналітичних рахунків до синтетичних рахунків: 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди”; 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; 64 “Розрахунки за податками й платежами”; 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Документування зобов'язань щодо сплати загальнодержавного екологічного податку дозволить у звітності підприємств виокремити величину екологічного податку за забруднення атмосферного повітря стаціонарними джерелами забруднення із суми розрахунків з бюджетом у вигляді податків (зборів). За даними Держкомстату України¹², сума сплати екологічного податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення у 2013 році становила 94,3 % від загальної суми пред'явленого екологічного податку за забруднення атмосферного повітря, що пов'язано з надходженням великої кількості забруднюючих речовин від технологічного устаткування підприємств.

У даний час в Україні не розроблені і не впроваджені в практику бухгалтерського обліку спеціальні форми первинних облікових документів щодо відображення екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря. Існуюча інформаційна база про відповідні зобов'язання ведеться несистемно, на базі вибірок із первинних документів або статистичних розрахунків.

Із метою удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря розроблені

¹¹ Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 05.10.2017 р.).

¹² Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 05.10.2017 р.).

наступні форми первинних документів для їх відображення: “Розрахунок суми екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами”; “Зведена відомість обліку екологічних зобов’язань за операціями з охорони атмосферного повітря”.

У сфері економічного розвитку інтереси підприємств концентруються навколо доходу, за допомогою якого досягається володіння матеріальними, ресурсними та інформаційними благами. Одним з об’єктів бухгалтерського обліку, який забезпечить формування інформації щодо впливу на стан атмосферного повітря суб’єкта господарювання є екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям. Екологічні доходи в практиці ведення бухгалтерського обліку спеціально не виділяються, що пов’язано зі складністю їх визнання. За результатами досліджень матеріалів Конференції ООН по торгівлі і розвитку¹³, в 1989 р. і 1990 р. підприємства чотирьох країн, таких як: Канада, Фінляндія, Франція та Італія підтвердили наявність екологічних доходів, але не змогли оцінити такі доходи для відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Вважаємо, що екологічні доходи підприємства є окремим об’єктом бухгалтерського обліку, складовою яких є екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям. Так, під “екологічними доходами” в бухгалтерському обліку слід розуміти збільшення економічних вигід у вигляді фінансових надходжень на охорону навколишнього природного середовища, коштів від продажу побічної продукції, що утворились при очищенні викидів та скидів, коштів від економії сировини та природних ресурсів або зменшення екологічних зобов’язань, що призведе до збільшення сум власного капіталу.

На нашу думку, джерелами екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря є:

- фінансові надходження на охорону атмосферного повітря (кошти цільового фінансування: кошти позабюджетних екологічних фондів держави або кошти Європейського союзу на попередження змінам клімату);
- кошти від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів;
- кошти від економії сировини та природних ресурсів за рахунок впровадження маловідходних та ресурсозберігаючих технологій.

Таким чином, підприємства отримують екологічні доходи від операцій з охорони атмосферного повітря. Але, у зв’язку з відсутністю ведення бухгалтерського обліку екологічних доходів, які не виокремлюються із загальної сукупності доходів, неможливо виділити доходи від операцій з атмосферним повітрям. Отже, екологічні доходи від операцій з охорони атмосферного повітря значно відрізняються від інших видів доходів, у зв’язку зі складністю їх

¹³ Экологический учет для предприятий: Конф. ООН по торговле и развитию: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с.

ідентифікації. Але, що стосується екологічних доходів від операцій з атмосферним повітрям, то винятком є доходи від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів. Залежно від виду економічної діяльності підприємства, можливе використання методів уловлення шкідливих речовин при очищенні газових сумішей для одержання добрив, кислот, сірки та інших цінних хімічних продуктів.

З метою формування методики відображення екологічних доходів у вигляді реальних екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря було запропоновано відкриття ряду субрахунків та аналітичних рахунків до синтетичного рахунка 70 “Доходи від реалізації”.

Встановлено, що первинними документами, які підтверджують наявність екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря можуть бути стандартні первинні документи для обліку доходів.

Реалізація запропонованих пропозицій значно збільшить обсяг облікових робіт на підприємстві, але значно зменшить трудомісткість одержання інформації про всі об’єкти по операціям з атмосферним повітрям, оскільки не буде необхідності у вибірці і перегрупуванні даних первинного й аналітичного обліку. У результаті підприємства будуть мати достовірну і своєчасну інформацію за операціями з охорони атмосферного повітря.

4.3. Бухгалтерський облік квот на викиди парникових газів

З 2010 року Україна є учасницею Програми Світового банку “Партнерство заради ринкової готовності” (Partnership For Market Readiness, PMR), що дозволяє створити і сформувані можливості для експериментального впровадження нових ринкових механізмів щодо боротьби зі зміною клімату, а саме запровадження системи торгівлі квотами на викиди парникових газів. База для можливої взаємодії системи внутрішньої торгівлі вуглецевими одиницями з міжнародними системами торгівлі, в першу чергу з Європейською схемою торгівлі викидами парникових газів, закладена у проекті закону “Про регулювання у сфері енергозбереження”, який досі не прийнятий.

Так, в Україні на сьогодні не розроблено жодних рекомендацій щодо практичного впровадження механізму торгівлі квотами на викиди парникових газів. Основними зобов'язаннями України після ратифікації Кіотського протоколу є: облік і контроль самих викидів і квот на викиди, а також регулювання обігу таких квот. За умов запровадження механізму торгівлі квотами на викиди парникових газів нормативному регулюванню підлягатиме проведення робіт, пов'язаних з видачею дозволів на викиди парникових газів стаціонарними

джерелами, здійснення бухгалтерського обліку квот на викиди парникових газів підприємств, установ, організацій, які отримали такі дозволи.

З метою відображення квот на викиди парникових газів в бухгалтерському обліку підприємства, необхідно розробити організаційно-методичні положення їх бухгалтерського обліку, що дозволить отримувати достовірну і своєчасну інформацію щодо операцій з отримання і продажу квот в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу з метою запобігання змінам клімату.

У листопаді 1998 року відбулася Конференція в Буенос-Айресі, на якій розглядалося питання торгівлі квотами на викиди парникових газів. Країни отримали квоти на викиди, якими вони можуть розпоряджатися на власний розсуд: використовувати для покриття власних викидів, продавати або купувати. Ця схема є дуже практичною, так як певні підприємства можуть викидати більше, ніж їхня квота тільки за умови, якщо вони знайдуть інший суб'єкт господарювання, який викидає менше своєї квоти і хоче продати надлишкову квоту.

Можливість продажу та купівлі свідчить про те, що квоти відповідають категорії “запаси”. У П(С)БО 9 “Запаси”¹⁴, під запасами слід розуміти активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності. 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. Встановлено, що кошти, отримані від торгівлі квотами, повинні спрямовуватись на придбання активів (оборотних і необоротних), погашення кредитів, модернізацію (реконструкцію) обладнання для зменшення викидів в атмосферу, фінансування екологічних заходів (через цільові державні фонди). Вважаємо, що квоти – це товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. Термін дії квоти на викиди парникових газів може становити від одного року і більше, в період дії Кіотського протоколу. Тобто, квоти - це особливий вид активу, що може бути товаром і не має матеріальної форми, а також забезпечує їх власникам отримання прибутку протягом тривалого часу, що перевищує один рік.

Відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”¹⁵, основними критеріями визнання активу нематеріальним є те, що актив: немонетарний; не має матеріальної форми; може бути ідентифікований; утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

¹⁴ П(С)БО 9 “Запаси”. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 10.05.2016 р.).

¹⁵ П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Київ. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення 10.05.2016 р.).

В зв'язку з цим, квоти на викиди парникових газів можна віднести до нематеріальних активів підприємства. Так, квоти на викиди парникових газів є окремим об'єктом бухгалтерського обліку, під якими слід розуміти нематеріальний актив, у вигляді дозволу (сертифікату) на викиди парникових газів в атмосферне повітря, який можна отримати або придбати з метою подальшого продажу зацікавленим сторонам для отримання економічних вигід у майбутньому.

З метою формування інформації за операціями з квотами в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу, і забезпечення належного контролю за заходами, спрямованими на запобігання змінам клімату, була розроблена власна класифікація квот на викиди парникових газів, що дозволяє встановити сутність квот на викиди парникових газів і умови їх переміщення.

Цільова квота визначається відповідно до зобов'язань по Кіотському протоколу. В межах країни квоти на викиди парникових газів можуть бути розподілені між різними компаніями у вигляді дозволів (сертифікатів) на викиди. Дозвіл (сертифікат) на викиди парникових газів підтверджує право його власника викидати в атмосферне повітря певний обсяг парникових газів, має матеріальну цінність, еквівалентом якої є його ринкова ціна. Так, всередині країни дозволи (сертифікати) на викиди парникових газів надходять на підприємство безоплатно і оцінюються за первісною вартістю, яка дорівнюватиме справедливій вартості на дату отримання квот на викиди парникових газів¹⁶. Згідно МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”¹⁷, під справедливою вартістю слід розуміти ціну, яка була б отримана за продаж дозволу (сертифікату) на викиди парникових газів у звичайній операції на найсприятливішому ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов (тобто вихідна ціна), незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи оцінена за допомогою іншого методу оцінювання. Відповідно до МСБО 38 “Нематеріальні активи”¹⁸, ціни котирувань на активному ринку забезпечують найдостовірнішу оцінку справедливої вартості дозволів (сертифікатів) на викиди парникових газів. Відповідно, ринкова ціна є, як правило, поточною ціною покупця. Якщо поточні ціни покупця недоступні, ціна останньої подібної операції може бути основою для оцінки справедливої вартості, за умови, що між датою операції та датою, на яку оцінюють справедливую вартість дозволів (сертифікатів) на викиди парникових газів, в економічних умовах не відбулося суттєвих змін.

Надалі, якщо підприємство не має можливості отримати в подальшому дохід від використання дозволів (сертифікатів) на викиди парникових газів, їх списують з балансу підприємства¹⁹.

¹⁶ П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення 10.05.2016 р.)

¹⁷ МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості” . URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068 (дата звернення 10.05.2016 р.)

¹⁸ МСБО 38 “Нематеріальні активи” . URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (дата звернення 10.05.2016 р.)

¹⁹ П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення 10.05.2016 р.)

Дозволи (сертифікати) на викиди парникових газів мають термін корисної служби від 3-8 років, тому вони амортизуються. При списанні дозволів (сертифікатів) на викиди парникових газів перш за все списується сума накопиченої амортизації. Метод амортизації має обиратись керівництвом підприємства самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. В зв'язку з відсутністю в Україні внутрішнього ринку квот на викиди парникових газів і нестабільністю глобального ринку квот на викиди парникових газів, що пов'язано з постійними змінами попиту і пропозиції, а відповідно, і ціни на 1 тону CO₂-еквівалент, неможливо чітко встановити майбутні економічні вигоди для підприємств, а отже, і визначити їх ліквідаційну вартість. В такому випадку ліквідаційна вартість цільових квот на викиди парникових газів дорівнюватиме нулю. В зв'язку з цим, амортизація буде нараховуватись із застосуванням прямолінійного методу²⁰. Сутність цього методу полягає у тому, що розмір амортизації залежить тільки від терміну використання квот на викиди парникових газів.

Згідно з нормами пп. 145.1.2 Податкового кодексу²¹, нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його виводу з експлуатації на підставі документів, які свідчать про виведення. Якщо ж у наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання цільової квоти на викиди парникових газів або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід, то в кінці звітного періоду переглядаються термін їх корисного використання і метод їх амортизації, що затверджуються на кожний рік відповідним наказом про облікову політику підприємства.

У випадку, якщо підприємство не використало дозволи (сертифікати) на викиди парникових газів в повному обсязі за рахунок скорочення виробництва або ж за рахунок впровадження енергоресурсозберігаючих заходів щодо зменшення викидів парникових газів, то у нього в розпорядженні залишається надлишкова квота. Визначити кількість використаних квот на викиди парникових газів можливо тільки шляхом аналізу даних викидів парникових газів в одиницях об'єму за формою статистичної звітності 2-ТП (повітря) "Звіт про охорону атмосферного повітря". Тому, для обліку квот на викиди парникових газів в бухгалтерському обліку підприємства необхідно розробити документи, які б враховували їх надходження і реалізацію, з метою формування та отримання необхідної інформації.

²⁰ П(С)БО 7 "Основні засоби". URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення 10.05.2016 р.)

²¹ Податковий кодекс України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 10.05.2016 р.)

Надлишкова квота, тобто невикористана підприємством в межах наданої цільової квоти на викиди парникових газів, може продаватись підприємством на ринку квот. Така схема є економічно ефективною як на національному рівні, так і дає можливість реалізувати квоти за кордон. Торгівля квотами на викиди парникових газів може бути організована у вигляді “системи електронної торгівлі”. Так, продаж і купівля квот на викиди парникових газів може здійснюватися в межах внутрішнього і глобального ринку торгівлі квотами на викиди парникових газів через торгівельні біржі або аукціони. Так, у Казахстані, в рамках впровадження внутрішньої системи торгівлі квотами на викиди парникових газів, була створена спеціалізована товарна біржа “Каспій”. Перші біржові торги квотами на викиди парникових газів відбулися 28 березня 2014 р., у яких взяли участь 5 компаній. Всього було укладено 4 біржові угоди на викиди загальним обсягом 32044 тон CO₂. Ціна за 1 тону CO₂-еквівалент склала 455 тенге або 2,05 \$²².

На думку І. Олександрова²³, найважливішим стимулом для ринкового розвитку торгівлі квотами на викиди парникових газів є проведення відкритих для всіх бажаючих спеціалізованих аукціонів. Залежно від обсягу укладених на них угод, а також кола учасників з кожної зі сторін, продавців і покупців, можливо подальше створення спеціалізованих вуглеводневих бірж, перші прототипи яких вже почали функціонувати. Україна має великий потенціал для здійснення діяльності зі скорочення викидів, тобто може бути одним з основних потенційних продавців надлишкових квот на викиди парникових газів на міжнародному ринку, а основними реальними потенційними покупцями на сьогодні є країни ЄС, Японія, Китай, США.

Купівля або продаж квот на викиди парникових газів має здійснюватись на підставі укладання прямих договорів купівлі-продажу, а у випадку продажу через торгівельні біржі, на підставі ф'ючерсних договорів купівлі-продажу або інших угод, типових для біржової торгівлі. За даними досліджень І. Олександрова²⁴, при здійсненні торгівлі квотами на викиди парникових газів на біржових майданчиках, саме ф'ючерсні договори в меншій мірі несуть в собі небезпеку коливання ринкових цін, тим самим створюючи гарантії для підприємств-емітентів, в зв'язку з тим, що ціни є фіксованими на момент виконання зобов'язань сторонами договору.

Встановлено, що дозвіл (сертифікат) на викиди парникових газів має властивості цінного паперу, і до нього в майбутньому можуть бути застосовані положення національного законодавства країн-учасниць Кіотського Протоколу та

²² Есекина Б.К. Система торговли выбросами: международный опыт Казахстана. Астана: 2014. 58 с.

²³ Александров И. Правовые основы торговли выбросами парниковых газов: настоящее и будущее. URL: <http://www.alexandrow.biz/articles/gases/> (дата звернення 10.05.2016 р.)

²⁴ Александров И. Правовые основы торговли выбросами парниковых газов: настоящее и будущее. URL: <http://www.alexandrow.biz/articles/gases/> (дата звернення 10.05.2016 р.)

інших угод щодо захисту клімату, що регламентують порядок емісії та господарського обороту цінних паперів. При укладанні договорів купівлі-продажу надлишкових квот на викиди парникових газів повинні застосовуватися вимоги законодавства про цінні папери, чинного в кожній конкретній країні, а також особливості податкового режиму країни, що здійснює угоду. Порядок руху квот на викиди парникових газів, що дозволить визначити механізм надання квот на викиди парникових газів, їх використання і реалізації наведено на рис. 4.7.

Результати досліджень щодо функціонування внутрішньої системи торгівлі квотами на викиди парникових газів у Казахстані (розпочала своє функціонування у 2013 за аналогією з Європейською схемою торгівлі викидами парникових газів на підставі міжнародних стандартів) можуть бути корисними для України, оскільки Казахстан теж є країною з перехідною економікою і має досить близькі умови та проблеми.

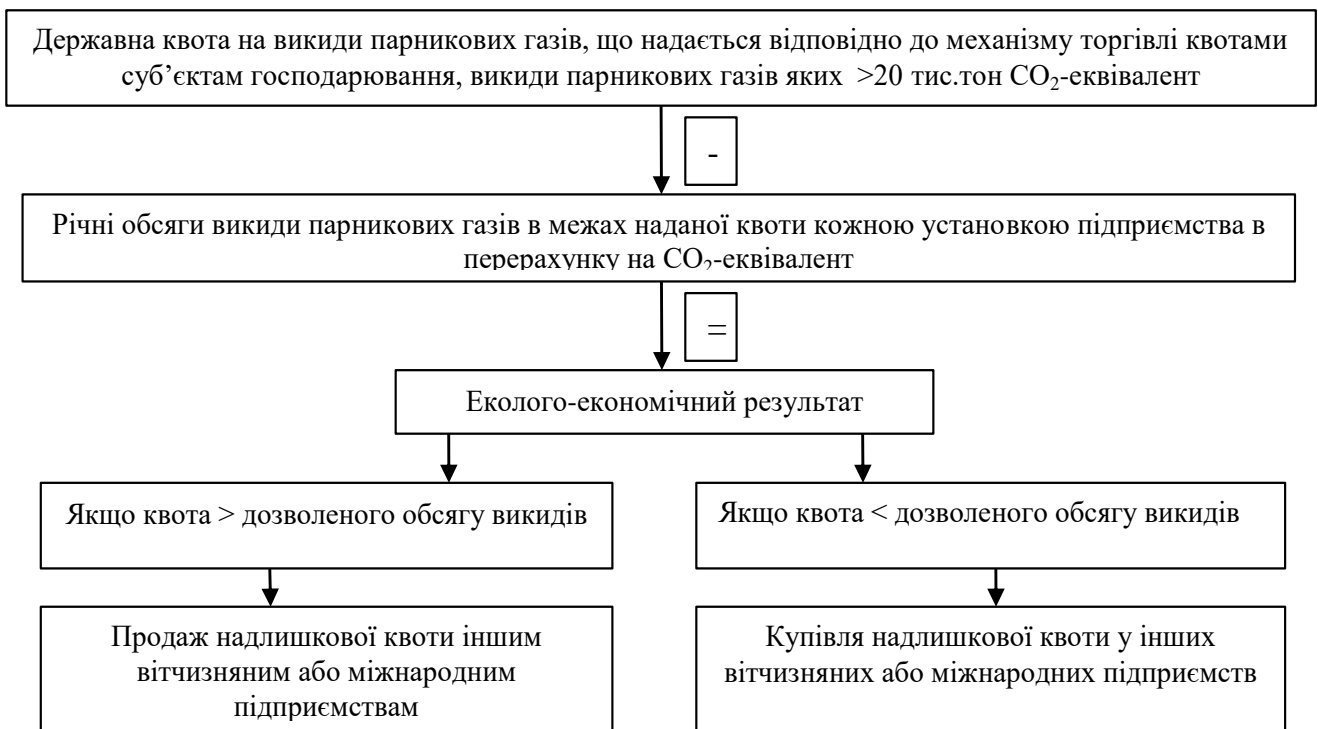


Рис. 4.7. Схема руху квот на викиди парникових газів

Результати досліджень щодо функціонування внутрішньої системи торгівлі квотами на викиди парникових газів у Казахстані (розпочала своє функціонування у 2013 за аналогією з Європейською схемою торгівлі викидами парникових газів на підставі міжнародних стандартів) можуть бути корисними для України, оскільки Казахстан теж є країною з перехідною економікою і має досить близькі умови та проблеми. Так, на рівні держави необхідно розробити комплекс законодавчих документів, що дозволив би сформувати основні елементи

функціонування національної системи торгівлі квотами на викиди парникових газів, до яких можна віднести:

- створення системи обмеження і торгівлі викидами “cap & trade”;
- встановлення граничного значення для підприємств, що викидають парникові гази в розмірі 20 000 тон CO₂-еквівалент;
- прийняття Національного плану розподілу квот на викиди парникових газів;
- визначення квотування викидів CO₂, а також встановлення вимог до звітності за іншими парниковими газами;
- встановлення базового значення викидів;
- визначення зобов'язань щодо скорочення викидів парникових газів із зазначенням резервів для нових установок;
- впровадження системи “моніторинг, звітність, верифікація”;
- встановлення правил торгівлі;
- створення торгової площадки.

Розкриття інформації про здійснені операції з квотами на викиди парникових газів в атмосферне повітря у звітності підприємств України законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується. Немає також відповідних пропозицій у МСФЗ. Але в екологічному законодавстві є певні вимоги. Так, відповідно до ст. 31 Закону України “Про охорону атмосферного повітря”²⁵, державному обліку підлягають види та обсяги забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря, в тому числі обсяги викидів парникових газів у перерахунку на CO₂-еквівалент. У бухгалтерському обліку підприємства джерела первинної інформації, у вигляді первинних облікових документів, є основою для формування статистичного обліку і звітності, тобто джерел вторинної інформації. Слід зазначити, що у фінансовій звітності вітчизняних підприємств не передбачено розкриття екологічної інформації та не існує вимог законодавства щодо подання звітності суб'єктами господарювання про здійснення операцій з охорони атмосферного повітря, в тому числі і за операціями з квотами на викиди парникових газів. Тому, основним суттєвим недоліком у функціонуванні системи торгівлі квотами на викиди парникових газів є відсутність системи бухгалтерського обліку квот на викиди парникових газів, що унеможлиблює надходження достовірної інформації за операціями з торгівлі квотами на рівні підприємств, які є основними учасниками внутрішнього ринку.

З метою визначення особливостей купівлі або продажу квот на викиди парникових газів, надлишкові квоти необхідно класифікувати за джерелом надходження на: *державні квоти і квоти інших країн*.

²⁵ Закон України "Про охорону атмосферного повітря". URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2707-12> (дата звернення 10.05.2014 р.).

Державні надлишкові квоти. В середині країни, в разі перевищення дозволеного обсягу викидів парникових газів, відповідно до дозволів (сертифікатів) на викиди парникових газів, підприємства зможуть погашати недостатню кількість квот за рахунок реалізації заходів щодо скорочення викидів парникових газів або використовуючи можливості національного внутрішнього ринку торгівлі квотами. Внутрішній ринок торгівлі квотами на викиди парникових газів дозволить купувати за грошові кошти недостатню кількість квот у іншого підприємства, у розпорядженні якого є надлишкова квота.

При оцінці надлишкових квот на викиди парникових газів у бухгалтерському обліку підприємства необхідно розрізняти три основні моменти оцінки залежно від дати її проведення (табл. 4.1)²⁶.

Таблиця 4.1.

Особливості оцінки державних надлишкових квот на викиди парникових газів як нематеріального активу підприємства

<i>Дата проведення оцінки</i>		
<i>Дата зарахування на баланс</i>	<i>Будь-яка дата протягом звітного періоду</i>	<i>Дата балансу</i>
В бухгалтерському обліку		У фінансовій звітності
Первісна вартість (Справедлива вартість)	Первісна вартість = Ціна придбання – Торгові знижки + Непрямі податки, що не відшкодовуються + Інші необхідні витрати	Залишкова вартість = Первісна вартість (переоцінена вартість) – Накопичена амортизація

Тобто, придбані дозволи (сертифікати) на викиди парникових газів на внутрішньому ринку зараховуються на баланс за первісною вартістю. Відповідно до п. 11 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”²⁷, первісна вартість придбаних квот на викиди парникових газів складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням. На сьогодні справедлива вартість 1 т CO₂-еквівалент визначається Державним агентством екологічних інвестицій відповідно до Методики проведення розрахунку мінімальної ціни на одиницю встановленої кількості та одиницю скорочення викидів парникових газів з урахуванням кон'юнктури міжнародного ринку торгівлі викидами парникових газів, і може коливатись від 3,5 Євро/т до 10 Євро/т²⁸.

²⁶ Коваленко А.Н. Бухгалтерський учет в Украине: от теории к практике (Новый бухгалтерский бестселлер) Т. 1. Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2010. 656 с.

²⁷ П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" : офіц. текст : станом на 9 серпня. 2013 р. Київ. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення 10.05.2014 р.)

²⁸ Про затвердження Порядку визначення мінімальної ціни на одиницю встановленої кількості та одиницю скорочення викидів парникових газів. Постанова кабінету Міністрів України № 27: офіц. текст : станом на 30 січня. 2008 р. Київ. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 10.05.2014 р.)

У процесі здійснення господарської діяльності первісна вартість квот на викиди парникових газів, що належать підприємству, може змінюватися в результаті знецінення при відсутності активного ринку квот на викиди парникових газів. Тобто, якщо первісна вартість квот на викиди парникових газів менша їх залишкової вартості, то проводиться їх уцінка, а також переоцінка накопиченої амортизації. Сума першої уцінки залишкової вартості відображається у складі витрат звітного періоду і відображається проводкою: дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій", кредит 12792 "Надлишкова квота".

Подальша переоцінка квот на викиди парникових здійснюється з урахуванням попередньої уцінки²⁹. Так, у разі відсутності активного ринку залишкова вартість квот на викиди парникових газів дорівнює нулю, тобто їх переоцінена залишкова вартість визначається наступним чином:

$$\text{Переоцінена залишкова вартість} = \text{Справедлива вартість} + \text{Первісна вартість} \quad (4.2)$$

При наявності активного ринку квот на викиди парникових газів підприємство може здійснювати переоцінку квот на викиди парникових газів за їх справедливою вартістю на дату балансу³⁰. Переоцінена первісна вартість квот на викиди парникових газів визначається за наступною формулою:

$$\text{Переоцінена первісна вартість} = \text{Первісна вартість} \times \text{Індекс переоцінки} \quad (4.3)$$

$$(\text{Індекс переоцінки} = \text{Справедлива вартість} : \text{Залишкова вартість}) \quad (4.4)$$

Якщо справедлива вартість квот на викиди парникових газів більша за залишкову вартість, то проводиться їх дооцінка. Сума першої дооцінки залишкової вартості відображається у складі додаткового капіталу: дебет 12792 "Надлишкова квота", кредит 423 "Дооцінка активів".

Подальша переоцінка квот на викиди парникових газів здійснюється з урахуванням попередньої дооцінки.

Якщо справедлива вартість квот на викиди парникових газів менша їх залишкової вартості, то проводиться їх уцінка. Сума першої уцінки залишкової вартості відображається у складі витрат звітного періоду: дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій", кредит 12792 "Надлишкова квота".

²⁹ П(С)БО 8 "Нематеріальні активи": офіц. текст : станом на 9 серпня. 2013 р. Київ. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення 10.05.2014 р.)

³⁰ Коваленко А.Н. Бухгалтерский учет в Украине: от теории к практике (Новый бухгалтерский бестселлер) Т. 1 . Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2010. 656 с.

Подальша переоцінка квот на викиди парникових здійснюється з урахуванням попередньої оцінки³¹. Дана схема переоцінки квот на викиди парникових газів відповідає існуючій практиці ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємствах гірничо-видобувної та хімічної промисловості. За наявності активного ринку квот амортизація не нараховується, оскільки залишкова вартість буде дорівнювати справедливій вартості квот на викиди парникових газів.

Надлишкові квоти інших країн. Важливим стимулом для підприємств вважається можливість накопичення (збереження) квот на викиди парникових газів до періоду дії зобов'язань, щоб потім продати їх на міжнародному рівні. Механізм збереження квот базується на можливості використання надлишкових квот, що залишилися після покриття зобов'язань звітного періоду в майбутніх періодах. Тобто при накопиченні надлишкової квоти і відсутності попиту на них в країні, підприємства можуть продавати свої квоти підприємствам інших країн, тобто приймати участь в системах міжнародної торгівлі квотами на викиди парникових газів. Основою для оцінки надлишкових квот на викиди парникових газів будуть ф'ючерсні угоди на їх придбання.

При оцінці надлишкових квот на викиди парникових газів інших країн в бухгалтерському обліку необхідно керуватися Стандартом ІА “Оцінка нематеріальних активів” Міжнародного комітету зі стандартів оцінки майна (МКСОМ)³², а також міжнародними стандартами оцінки МСО 210 “Нематеріальні активи”³³ і МСО 102 “Проведення оцінки”³⁴. Так, основними підходами до оцінки нематеріальних активів є: порівняльний, доходний і витратний підходи³⁵. В залежності від підходу здійснюється відповідна вартісна оцінка квот на викиди парникових газів.

Під час здійснення оцінки нематеріальних активів за витратним підходом розраховується вартість витрат, що були понесені під час його створення або необхідних для його відтворення чи заміщення. Цей підхід не може бути використаний для оцінки квот на викиди парникових газів, у зв'язку з тим, що квоти у вигляді дозволів на викиди парникових газів надаються підприємствам з метою їх подальшого використання. Доходний підхід передбачає, що у процесі проведення оцінки здійснюється розрахунок вартості нематеріального активу, при цьому враховуючи майбутні вигоди, які можуть бути отримані при його

³¹ Коваленко А.Н. Бухгалтерский учет в Украине: от теории к практике (Новый бухгалтерский бестселлер) Т. 1 . Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2010. 656 с.

³² Стандарт ІА “Оцінка нематеріальних активів” Міжнародного комітету зі стандартів оцінки майна (МКСОМ) . URL: www.cfin.ru/press/afa/97_2_005-080.pdf (дата звернення 10.05.2014 р.)

³³ МСО 210 “Нематеріальні активи”. URL: smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf. (дата звернення 10.05.2016 р.)

³⁴ МСО 102 “Проведення оцінки”. URL: smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf. (дата звернення 10.05.2016 р.)

³⁵ МСО 210 “Нематеріальні активи”. URL: smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf. (дата звернення 10.05.2016 р.)

використанні. Доходний підхід можна застосовувати для оцінки квот на викиди парникових газів лише за умови наявності достатнього обсягу достовірної інформації про ціни на ринку квот. В зв'язку з тим, що ринок квот на викиди парникових газів в країні ще не сформувався, то неможливо визначити розмір доходу, що отримує або може отримувати суб'єкт господарювання від їх реалізації. У разі застосування порівняльного підходу до оцінки нематеріальних активів подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, сфери застосування, економічних, функціональних та інших характеристик. Вартість квот на викиди парникових газів як нематеріального активу підприємства аналізується на основі ринкових операцій, що сталися, з аналогічними нематеріальними активами на міжнародних ринках торгівлі квотами на викиди парникових газів.

Проаналізувавши особливості цих підходів і можливість їх застосування для оцінки надлишкових квот на викиди парникових газів, встановлено, що найбільш вдалим є порівняльний підхід, що базується на ринкових спостереженнях. Порівняльний підхід забезпечує отримання показника вартості шляхом порівняння активу з ідентичними активами, за якими доступна інформація щодо цін.

Проаналізувавши основні вимоги міжнародних стандартів щодо оцінки нематеріальних активів, було встановлено певні особливості оцінки надлишкових квот (табл. 4.2).

Таблиця 4.2.

Особливості оцінки надлишкових квот на викиди парникових газів інших країн як нематеріального активу підприємства

<i>Дата проведення оцінки</i>		
<i>Дата зарахування на баланс</i>	<i>Будь-яка дата протягом звітного періоду</i>	<i>Дата балансу</i>
<i>В бухгалтерському обліку</i>		<i>У фінансовій звітності</i>
Ринкова вартість (Справедлива вартість)	Первісна вартість = Справедлива вартість + Митна вартість + ПДВ + Інші необхідні витрати	Балансова вартість = Первісна вартість (переоцінена вартість)

Тобто, дозволи (сертифікати) на викиди парникових газів, що можуть бути продані на міжнародному ринку зараховуються на баланс за ринковою вартістю. Відповідно до Стандарту ІА “Оцінка нематеріальних активів”³⁶, ринкова вартість є розрахунковою величиною, яка дорівнює грошовій сумі, за яку передбачається продаж майна на дату оцінки в результаті комерційної угоди між добровільним покупцем і добровільним продавцем після адекватного маркетингу; при цьому враховується, що кожна із сторін діяла компетентно, обачливо і без примусу.

³⁶ Стандарт ІА “Оцінка нематеріальних активів” Міжнародного комітету зі стандартів оцінки майна (МКСМ). URL: www.cfin.ru/press/afa/97_2_005-080.pdf (дата звернення 10.05.2016 р.)

Основним міжнародним ринком, що надає можливість торгівлі з компаніями інших країн є “Система торгівлі викидами” (ETS) Європейського союзу, в рамках якої об’єм торгів квотами на викиди парникових газів становить від 84% до 98% глобального вуглецевого ринку³⁷. Моніторинг цін на ринку квот на викиди парникових газів ETS систематично проводиться аналітиками Bloomberg New Energy Finance (BNEF). Так у лютому 2014 року ціна на одиницю скорочення викидів на ринку становила близько € 5,54-6,15, а в подальшому, аналітики передбачають зростання цін до рівня не нижче € 7,50 до кінця року³⁸.

Первісна вартість придбаних квот на викиди парникових газів складається із справедливої вартості (з урахуванням переваг або негативних наслідків, які кожна країна отримає від угоди), вивізного мита і ПДВ, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням до стану, у якому надлишкові квоти придатні для продажу за кордон. Згідно з Податковим кодексом України³⁹, ставка вивізного мита на двоокис вуглецю становить 5%. ПДВ сплачується за ставкою 20% від договірної (контрактної) вартості таких товарів з урахуванням витрат на страхування, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з пересиланням таких товарів, вивізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів).

Відповідно до Податкового кодексу України⁴⁰, сума податку на додану вартість (Спдв) нараховується за формулою:

$$\text{Спдв} = (B + C_m) \times P/100, \quad (4.5)$$

де B – митна вартість, грн.; C_m – сума вивізного мита, грн.; P – ставка податку на додану вартість, %.

Митна вартість (B) розраховується на основі митних зборів і курсової різниці валют за наступною формулою:

$$B = \text{Договірна вартість} \times \text{Курс одиниці валюти за даними НБУ} \times \\ \times \text{Ставка митного збору} \quad (4.6)$$

За надання послуг у галузі митної справи щодо процедури продажу квот на викиди парникових газів буде справлятися митний збір за ставкою 0,2% митної вартості квот на викиди парникових газів, так як ціна продажу таких квот найчастіше буде більше 1000 доларів США.

³⁷ Обзор существующих и перспективных углеродных рынков. Будущее глобальных углеродных рынков. URL: http://www.ey.com/ru/ru/industries/cleantech/The-future-of-global-carbon-markets_Existing-and-planned-carbon-markets (дата звернення 10.05.2016 р.)

³⁸ Цены на углеродные выбросы вновь растут. URL: <http://bfse.com.ua/language/ru-RU/Climate-Finance/Climate-Finance-News/1183/kvota2.aspx> (дата звернення 10.05.2016 р.)

³⁹ Податковий кодекс України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 10.05.2016 р.)

⁴⁰ Податковий кодекс України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 10.05.2016 р.)

За наявності активного ринку порядок проведення переоцінки надлишкових квот на викиди парникових газів інших країн відповідає порядку проведення переоцінки державних надлишкових квот, а також амортизація не нараховується, оскільки балансова вартість буде дорівнювати первісній вартості квот на викиди парникових газів.

З метою встановлення сутності квот на викиди парникових газів і умов їх переміщення запропоновано відкриття ряду субрахунків та аналітичних рахунків до синтетичного рахунка 12 “Нематеріальні активи”.

Так, основні облікові процедури одержання, використання та продажу квот на викиди парникових газів, дозволять деталізувати рух коштів від продажу і купівлі квот, а також забезпечать належний контроль за напрямками їх використання.

За результатами досліджень встановлено, що управлінському персоналу необхідна детальна інформація за операціями з квотами на викиди парникових газів як нематеріального активу підприємства, для забезпечення виконання зобов'язань щодо зменшення викидів парникових газів та отримання додаткового прибутку від продажу надлишкових квот. Така інформація має міститись у первинних документах і відображатися у відповідній звітності. У даний час в Україні не розроблені і не впроваджені в практику бухгалтерського обліку спеціальні форми первинних облікових документів щодо відображення квот на викиди парникових газів в атмосферне повітря. У результаті підприємства не мають достовірної інформації щодо операцій з квотами на викиди парникових газів.

Для забезпечення отримання достовірної і своєчасної інформації про надходження, використання і продаж квот на викиди парникових газів в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу необхідно розробити первинний документ з обліку квот на викиди парникових газів, оскільки в існуючій практиці бухгалтерського обліку такий документ відсутній.

Враховуючи інформаційні потреби управлінського персоналу і особливості руху квот на викиди парникових газів запропоновано ведення реєстру “Картка обліку квот на викиди парникових газів”, що дозволить отримувати достовірну і своєчасну інформацію щодо операцій з отримання і продажу квот в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу з метою запобігання змінам клімату.

Отже, реалізація запропонованих пропозицій значно збільшить обсяг облікових робіт на підприємстві, але значно зменшить трудомісткість одержання інформації про викиди парникових газів і про операції з квотами на викиди парникових газів. Так, основні облікові процедури одержання, використання та продажу квот на викиди парникових газів, дозволять деталізувати рух коштів від продажу і купівлі квот, а також забезпечать належний контроль за напрямками їх використання.

4.4. Звітність за операціями з охорони атмосферного повітря

Розкриття інформації про операції з охорони атмосферного повітря і запобігання змінам клімату у звітності підприємств України законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується. Немає також відповідних пропозицій у МСФЗ. Але в екологічному законодавстві є певні вимоги. Так, відповідно до ст. 31 Закону України "Про охорону атмосферного повітря"⁴¹, державному обліку підлягають: об'єкти, які справляють або можуть справити шкідливий вплив на здоров'я людей і на стан атмосферного повітря; види та обсяги забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря, в тому числі парникових газів в перерахунку на СО₂-еквівалент; види і ступені впливу фізичних та біологічних факторів на стан атмосферного повітря.

Так, формування та оприлюднення інформації про забруднення та очищення атмосферного повітря з метою задоволення інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів може бути реалізовано через відображення в бухгалтерському обліку операцій з атмосферним повітрям.

Провівши аналіз останніх напрацювань з питань формування об'єктів обліку екологічної діяльності, виділено чотири об'єкти бухгалтерського обліку, які забезпечать формування інформації за операціями з охорони атмосферного повітря суб'єкта господарювання, такі як: екологічні витрати за операціями з охорони атмосферного повітря, екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря, екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям і квоти на викиди парникових газів.

Одним із головних показників, який справляє вплив на прийняття управлінських рішень, є визначення співвідношення доходів, зобов'язань і витрат. Тому дуже важливо правильно та своєчасно відобразити облікові операції підприємства, зокрема безпомилково вести обліково-аналітичну роботу з відображення доходів, зобов'язань і витрат, у визначені терміни складати та подавати звітність зацікавленим користувачам⁴².

Для відображення в бухгалтерському обліку будь-якої господарської операції використовуються первинні документи відповідної форми, які є письмовим доказом факту здійснення господарської операції, її доцільності і правомірності. Управлінському персоналу необхідна детальна інформація про склад екологічних витрат, зобов'язань і доходів за операціями з охорони атмосферного повітря, понесених у звітному періоді, для управління екологічною діяльністю

⁴¹ Закон України "Про охорону атмосферного повітря". URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2707-12> (дата звернення 10.05.2016 р.).

⁴² Замула І.В., Кирейцева А.В. Объекты бухгалтерского учета по операциям с атмосферным воздухом: опыт Украины // Международный бухгалтерский учет. 2012. №35 (233). С. 58-66.

підприємства та складання відповідної звітності. В даний час в Україні не розроблені і не впроваджені в практику бухгалтерського обліку спеціальні форми первинних облікових документів щодо відображення екологічних витрат, зобов'язань і доходів за операціями з охорони атмосферного повітря. Існуюча інформаційна база про відповідні витрати, зобов'язання і доходи ведеться несистемно, на базі вибірок із первинних документів або статистичних розрахунків. Це створює суттєві труднощі при підготовці необхідної інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. У результаті підприємства не мають достовірної інформації за операціями з охорони атмосферного повітря.

З метою удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря на основі запропонованої класифікації таких витрат розроблено наступні первинні документи для їх відображення: з метою забезпечення належного контролю за коштами цільового фінансування, спрямованими на охорону атмосферного повітря та клімату і для відображення джерел фінансування екологічної діяльності за операціями з охорони атмосферного повітря, запропоновано ведення первинного документа “Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату”; з метою визначення суми витрат на дослідження і розробки екологобезпечних технологій в галузі охорони атмосферного повітря і клімату залежно від видів витрат, які покриваються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства запропоновано ведення первинного документа “Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку”⁴³.

Із метою удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря на основі запропонованої класифікації таких зобов'язань для виокремлення величини екологічного податку за забруднення атмосферного повітря стаціонарними джерелами забруднення, а також контролю ефективності роботи очисних споруд або іншого очисного обладнання підприємства в галузі охорони атмосферного повітря та запобіганням змінам клімату запропоновано ведення первинного документа “Розрахунок суми екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами”⁴⁴.

Встановлено, що первинними документами, які підтверджують наявність екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря можуть бути стандартні первинні документи для обліку доходів.

⁴³ Кірейцева Г.В. Бухгалтерський облік витрат за операціями з атмосферним повітрям: рахунки та подвійний запис // Міжнародний збірник наукових праць “Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу” : Житомир: ЖДТУ, 2012. №3 (24). С. 230 - 251.

⁴⁴ Zamula Irina, Kireitseva Anna. Environmental liabilities arising from the transactions with atmospheric air as an accounting object // Economics & Sociology, Vol. 6, No 2, 2013, pp. 190-200.

Для забезпечення отримання достовірної і своєчасної інформації про надходження, використання і продаж квот на викиди парникових газів в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу, враховуючи інформаційні потреби управлінського персоналу і особливості руху квот на викиди парникових газів розроблено первинний документ з обліку квот на викиди парникових газів “Картка обліку квот на викиди парникових газів”.

На основі первинних документів, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій для забезпечення достовірності і точності визначення розміру поточних витрат запропоновано ведення реєстру “Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря”. Враховуючі джерела фінансування і основні напрями екологічної діяльності в галузі охорони атмосферного повітря та збереження клімату з відповідними витратами на підприємствах запропоновано ведення реєстру “Зведена відомість обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря за джерелами фінансування”.

Для забезпечення достовірності і точності визначення розміру екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря, а також для контролю запропоновано ведення реєстру “Зведена відомість обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря”.

Інформація щодо екологічних витрат, зобов'язань і доходів за операціями з охорони атмосферного повітря, яка міститься у відповідних первинних документах і зведених відомостях є необхідною для формування форми управлінської звітності “Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату”.

Порядок складання управлінської звітності залежить від особливостей діяльності підприємства, організаційної структури, специфіки виробничого процесу, що пов'язано з особливостями галузі економічної діяльності підприємства. Інформацію за операціями з квотами на основі розробленої “Картки обліку квот на викиди парникових газів” запропоновано відображати у вигляді “Звіту про рух квот на викиди парникових газів”.

Вважаємо, що впроваджувати нову форму звітності, спеціально призначену для розкриття інформації про охорону атмосферного повітря і запобігання змінам клімату на сьогодні не доцільно, що пов'язано з незначною кількістю користувачів на початковому етапі. Форми річної фінансової звітності (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів і Звіт про власний капітал) є вузькоспеціалізованими, тому завантажувати їх екологічною інформацією недоцільно. У підтвердження цьому М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера зазначили: “зміст бухгалтерської звітності, що визначається інформаційними потребами різних груп користувачів, регулюється на законодавчому рівні та професійними бухгалтерськими нормами. Введення нових форм звітності пов'язане з додатковими витратами для підприємств, тому потребує вагомих

підстав”⁴⁵. Встановлено, що звітність за операціями з атмосферним повітрям є складовою звітності про екологічну діяльність суб’єкта господарювання і є важливим елементом стійкого економічного розвитку підприємства.

В зв’язку з цим запропоновано у Примітки до річної фінансової звітності ввести розділ “Охорона атмосферного повітря і запобігання змінам клімату”, де кожне підприємство повинно розкривати інформацію про витрати, доходи та зобов’язання за операціями з охорони атмосферного повітря, а також про рух квот на викиди парникових газів в рамках виконання зобов’язань по Кіотському протоколу на основі інформації, що міститься у розроблених формах управлінської звітності: Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату і Звіт про рух квот на викиди парникових газів.

Це робить можливим відображення основних показників екологічної результативності в частині впливу діяльності підприємства на стан атмосферного повітря. Отримана інформація дозволяє у повному обсязі оцінити відповідальність підприємств перед суспільством, працівниками та акціонерами. Порядок формування звітності за операціями з охорони атмосферного повітря наведено в табл. 4.3.

На основі інформації, що міститься у запропонованих формах звітів кожне підприємство зможе регулярно формувати екологічний розділ Звіту зі стійкого розвитку в частині операцій з охорони атмосферного повітря із відображенням основних показників екологічної результативності в частині впливу діяльності підприємства на стан атмосферного повітря (кількість надходження парникових газів за видовим складом, ініціативи щодо зменшення кількості викидів парникових газів і досягнуте зниження, кількісний та якісний склад викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря). Інформація, отримана на основі даних бухгалтерського обліку відповідатиме встановленим принципам Керівництва зі звітності у сфері стійкого розвитку, і дозволить у повному обсязі оцінити відповідальність підприємств перед суспільством, працівниками та акціонерами. Також, на основі достовірної, повної і своєчасної інформації звітів за операціями з охорони атмосферного повітря підприємство може формувати статистичну екологічну звітність підприємства в галузі охорони атмосферного повітря за відповідними формами.

Відповідна екологічна інформація має фінансовий характер і формується саме у системі бухгалтерського обліку. Запропонована система бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря дозволить надавати користувачам своєчасну, точну і достовірну інформацію за операціями з охорони атмосферного повітря, і дозволить у повному обсязі оцінити відповідальність підприємств перед суспільством, працівниками та акціонерами.

⁴⁵ Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.

Порядок формування звітності за операціями з охорони атмосферного повітря

Інформація за операціями з охорони атмосферного повітря	Первинні документи	Зведені документи	Управління звітність	Фінансова звітність	Статистична звітність
Екологічні витрати за операціями з охорони атмосферного повітря	операційні витрати	<i>Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку*</i> ; первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій	<i>Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря*</i>	<i>Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату*</i>	Форма №2 – III (повітря) річна – екологічні витрати
	інвестиційні витрати	O3-1, O3-2, O3-6, O3-7, O3-8, O3-9, O3-14	-		
Фінансування витрат на вплив на атмосферу повітря	фінансові витрати	Відомість нарахування відсотків, відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту	-	<i>Розділ до Притіток до річної фінансової звітності "Охорона атмосферного повітря і зменшення змін клімату"</i>	Форма №1 – екологічні витрати
	витрати на запобігання забрудненню повітря	первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій	<i>Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря*</i>		
Фінансування витрат на вплив на атмосферу повітря	витрати цільового фінансування	<i>Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату*</i>	<i>Зведена відомість обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря за джерелами фінансування*</i>	<i>Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату*</i>	Форма №1 – екологічні витрати
	витрати власних джерел	первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій	<i>Зведена відомість обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря*</i>		
Реальні екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря		<i>Розрахунок суми екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стачіонарними джерелами*</i> ; договір, контракт на виконання робіт; рахунок за виконані послуги; договір оренди (фінансового лізингу)	розділ II Журналу 6	-	-
Реальні екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям		стандартні первинні документи для обліку доходів			
Квоти на викиди парникових газів	Цільова квота			<i>Звіт про рух квот на викиди парникових газів*</i>	Національний і рестр Вуглецьких одиниць
	надлишкова квота	<i>Картка обліку квот на викиди парникових газів*</i>			

* жирним виділено власні пропозиції

Отже, запропонована звітність корпорацій з охорони атмосферного повітря відповідає принципам керівництва зі звітності у сфері стійкого розвитку, що є одним із шляхів гармонізації звітності з охорони навколишнього природного середовища, і дозволить у повному обсязі оцінити відповідальність корпорації перед суспільством, працівниками та акціонерами, а також одним із способів залучення додаткових інвестицій в Україну та управління в галузі охорони атмосферного повітря та запобігання змінам клімату у світі в цілому.

Висновки до четвертого розділу

У результаті дослідження інформаційного забезпечення економічного механізму охорони атмосферного повітря встановлено таке:

1. Відсутність бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання робить неможливим отримання повної і достовірної інформації про його вплив на навколишнє середовище. Для розробки економічного інструментарію щодо оцінки екологічно безпечного, стійкого розвитку держави та її регіонів, формування управлінських рішень, необхідних для реалізації його принципів з урахуванням положень концепції стійкого розвитку, запропоновано перелік об'єктів бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря (екологічні витрати, екологічні зобов'язання, екологічні доходи за операціями з охорони атмосферного повітря і квоти на викиди парникових газів), що дозволяє організувати бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря та формувати необхідну інформацію щодо запобігання змінам клімату.

2. Важливою передумовою організації бухгалтерського обліку в частині об'єктів бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря мають бути їх чіткі економічно обґрунтовані та функціональні класифікації, які на сьогодні не розроблені. Так, запропоновано класифікацію екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря за наступними ознаками: за видами діяльності; за характером впливу на атмосферне повітря; за джерелами фінансування. Розроблені класифікації об'єктів за операціями з охорони атмосферного повітря дозволили організувати бухгалтерський облік екологічних витрат, доходів, зобов'язань і квот на викиди парникових газів та розробити методики їх бухгалтерського обліку з метою формування достовірної інформації за операціями з охорони атмосферного повітря.

3. Відсутність ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат на підприємствах створює суттєві труднощі при підготовці необхідної інформації щодо них для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Запропоновано організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря: розроблено робочий план рахунків, форми

первинних та зведених документів, запропоновано форми внутрішньої звітності, що є необхідним для формування достовірної інформації про охорону атмосферного повітря та збереження клімату для зацікавлених користувачів.

4. В Україні не розроблені та не впроваджені в практику бухгалтерського обліку рекомендації щодо відображення екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря. Розроблено методичне забезпечення бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря, а саме: запропоновано порядок відображення на рахунках, у первинних та зведених документах, що дозволяє виокремити величину екологічного податку за забруднення атмосферного повітря стаціонарними джерелами забруднення, здійснювати контроль за ефективністю роботи очисних споруд або іншого очисного обладнання підприємства в галузі охорони атмосферного повітря та запобігання змінам клімату, а також забезпечить контроль за достовірним і точним визначенням розміру екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря.

5. В практиці ведення бухгалтерського обліку окремо екологічні доходи не виділяються, що пов'язано зі складністю їх визнання. У зв'язку з цим запропоновано порядок відображення реальних доходів на рахунках бухгалтерського обліку, у первинних і зведених документах. Розроблено методичне забезпечення відображення екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря в бухгалтерському обліку забезпечує формування достовірної інформації про розміри та види екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря і сприяє підвищенню інтересу власників підприємств до здійснення екологічної діяльності.

6. Поняття “квоти на викиди парникових газів” є новим для української практики бухгалтерського обліку, а його трактування як об'єкту бухгалтерського обліку взагалі відсутнє. Встановлена сутність вказаного поняття (нематеріальний актив, у вигляді одиниць скорочення викидів парникових газів в атмосферне повітря в тонах двоокису вуглецю або еквівалентної маси іншого парникового газу, який можна отримати або придбати з метою подальшого продажу зацікавленим сторонам для отримання економічних вигід у майбутньому), що дозволило розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку квот на викиди парникових газів з метою формування необхідної інформації за операціями з квотами в рамках виконання зобов'язань за Кіотським протоколом з метою запобігання змінам клімату.

7. Україна належить до країн, що мають надлишкову кількість квот, але механізму торгівлі квотами і жодних рекомендацій щодо його практичного впровадження на сьогодні не розроблено. Так, з метою відображення квот на викиди парникових газів в бухгалтерському обліку підприємства запропоновано

організаційно-методичні положення їх бухгалтерського обліку: розроблено робочий план рахунків, первинний документ, внутрішню звітність, що дозволяє отримати достовірну і своєчасну інформацію щодо операцій з отримання і продажу квот в рамках виконання зобов'язань за Кіотським протоколом з метою запобігання змінам клімату.

8. Законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується розкриття інформації про екологічну діяльність у звітності підприємств. Звітність за операціями з охорони атмосферного повітря обмежується статистичною. Встановлено, що звітність за операціями з охорони атмосферного повітря є складовою звітності про екологічну діяльність суб'єкта господарювання і є важливим елементом стійкого економічного розвитку підприємства. У зв'язку з цим запропоновано у Примітках до річної фінансової звітності введення розділу "Охорона атмосферного повітря і запобігання змінам клімату", де кожне підприємство повинно розкривати інформацію про витрати, доходи та зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря, а також про рух квот на викиди парникових газів в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу на основі інформації, що міститься у таких розроблених формах внутрішньої звітності: Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату і Звіт про рух квот на викиди парникових газів. Отримана інформація дозволяє у повному обсязі оцінити відповідальність підприємств перед суспільством, працівниками та акціонерами.

РОЗДІЛ 5

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРИРОДНОЮ РЕНТОЮ В МЕЖАХ КОНЦЕПЦІЇ СТІЙКОГО РОЗВИТКУ

5.1. Ідентифікація природної ренти в системі бухгалтерського обліку

Природні ресурси дуже різноманітні, як і можливості їх застосування в підприємстві та побуті. Вони є складовою частиною матеріально-технічної бази суспільного виробництва. Природні ресурси є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, а достовірною інформацією про їх наявність значною мірою визначає їх конкурентоспроможність. Однак, на відміну від підприємств розвинених країн, в українській практиці існують значні проблеми, пов'язані з відображенням в обліку даних активів і результатів їх використання. Крім того, до цього часу в бухгалтерському обліку підприємств не розглядалася рентна природа доходів. Це досить складний аспект доходів підприємства, адже складно визначити розмір ренти і, як наслідок, відобразити її в бухгалтерському обліку. Відповідно, актуальності набуває питання обліку природної ренти.

Для побудови методики бухгалтерського обліку природної ренти важливим є механізм її формування. Рента знаходиться в складі надприбутку підприємства за умови його звичайної діяльності. Цей факт пояснюється тим, що рента являє собою не просто дохід, який отримує власник обмеженого ресурсу, природна рента – це наддохід від природного ресурсу з унікальними властивостями.

Рента – одна з тих категорій, які почали вивчатися і досліджуватися одними з найперших, однак остаточного пояснення не отримали й до сьогодні. Крім того, сфера її застосування, перелік ресурсів, з яким пов'язують її виникнення та прояв, постійно розширюються.

Слово “рента” має латинське походження й описувало процес повернення або віддачі. Сьогодні сфера його використання надзвичайно широка. Рента застосовується для трактування різного виду доходів, наприклад, тих, що пов'язані з власністю, використанням природних ресурсів, капіталу землі, інших факторів, які характеризуються певними обмеженнями тощо. Таким чином, теорія ренти почала охоплювати не лише матеріальну, але й нематеріальну сферу виробництва.

Однією з перших наукових шкіл, що почали вивчати економічну сутність ренти та рентних відносин, була класична школа. Її представники пов'язували ренту, насамперед, із земельними ресурсами, що є зрозумілим виходячи з питань, які знаходились у фокусі їх наукових досліджень. Однак, саме представникам класичної школи належить ідея існування різних видів ренти.

Так, А. Сміт¹ визначає ренту як надлишок понад суми звичайного для даної місцевості прибутку. Він зазначає, що продукція сільськогосподарського виробництва, що реалізується на ринку за ціною, яка дозволяє окупити витрати на її виробництво та реалізацію, а також забезпечити нормальний прибуток виробнику. Якщо ж ціна реалізованої продукції вища за суму перерахованих складників, то різниця у сумах є рентою, сформованою земельними ресурсами; якщо ціна нижча – рента відсутня. А. Сміт заклав подвійність підходу до ренти як продукту землі та доходу, визначеного високим попитом при обмеженій пропозиції (орендній платі).

Таким чином, рента є перевищенням ціни продукту над витратами праці й капіталу. А. Сміт зробив висновок, що земельна рента є монопольною ціною. Так само, як і В. Петті, А. Сміт виділяє ренту місця розташування, але допускає її виникнення від всіх продуктів землі, тим самим закріплюючи поняття природної ренти. Крім того, Сміт зазначав, що рента – якісно інша частина ціни продукту, ніж заробітна плата і прибуток. Низька або висока заробітна плата й прибуток на капітал є причиною високої або низької ціни, у той час як менший або більший розмір ренти – результат ціни. Рента є залишком, отриманим у результаті вирахування з ціни продукту заробітної плати або прибутку на капітал, тому не можна вважати отримання ренти, заробітної плати й прибутку явищами одного порядку.

Рікардо Д.² є автором одного з найбільш ранніх за часом викладення теорії диференційної ренти (хоча він і не користується цим терміном). Він зазначав, що коли суспільство змушене обробляти землі гірші за якісними характеристиками, ніж ті, що оброблялися раніше, то при використанні останніх автоматично починає формуватися рента. Розмір такої ренти залежить від різниці у якості оброблюваних земельних ділянок. Коли в обробіток залучаються земельні ділянки ще гіршої якості, ніж попередні, то починає формуватися рента на всіх видах земель, залучених у виробничий процес попередньо. Щодо суми ренти, то вона буде найбільшою по землях найвищої якості (залучених у виробничий процес першими).

При цьому Д. Рікардо, по суті, розглядав те, що пізніше К. Маркс³ визначить як диференційну ренту I і II роду: при залученні в обробіток земельних ділянок гіршої якості, ніж попередньо оброблювані, зрозуміло, що витрати капіталу на них будуть більшими, а віддача від нього меншою. В такому випадку рента від земельних ділянок кращої якості буде збільшуватися на вартість капіталу, адже рента, на думку автора, є різницею у вартості продукції, отриманої із використанням однакової кількості капіталу на земельних ділянках різної якості.

¹ Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / отв. ред. Л. И. Абалкин; РАН. Ин-т экономики. М. : Наука, 1993. 570 с. С. 206.

² Рікардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения: Пер. под ред. М.Смит. М.: Государственное издательство политической литературы, 1955, Т1. 360 с. С. 433

³ Рікардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения: Пер. под ред. М.Смит. М.: Государственное издательство политической литературы, 1955, Т1. 360 с. С. 435

Дещо з іншої сторони у своїх дослідженнях ренти підійшов Дж.С. Мілль⁴, пов'язуючи її із особливостями відносин власності. Так, автор зазначав, що рента виникає внаслідок монополії, найчастіше через природну монополію. За таких умов виникнення ренти є об'єктивним процесом, впливати на який практично неможливо. Адже власними рентоутворюючих ресурсів будуть вимагати за такі ресурси плату, яка формує ренту, яку змушені будуть сплатити заінтересовані особи, якщо вони бажають отримати у використанні рентоутворюючі ресурси. Чим менш розповсюджені рентоутворюючі ресурси і чим менша кількість осіб, які ними володіють, тим вищою може бути сума ренти від таких ресурсів.

З подальшим розвитком економічної теорії почала виділятися особлива форма монопольної ренти, утворена внаслідок використання виключних властивостей ресурсу. Мілль Дж.С. вважав, що витрати на землю – це мірило, що дозволяє оцінювати величину ренти, яка сформується від всіх інших земельних ділянок. Ці землі дають продукт, що відшкодовує витрати капіталу, зарплату й нормальний прибуток. Першим з усіх класиків політекономії Дж.С. Мілль виводить явище ренти з економії на витратах, яку приносять кращі машини й землі. Крім того, він виділяє ще один вид ренти, яку трактує як надлишок прибутку, який виникає від патентів або виняткових привілеїв на використання процесів, які здатні зменшити вартість виробництва⁵.

Здатність породжувати ренту було закріплено й щодо “таланту та спритності”. На думку І.Г. Буша, яку в подальшому підтримав Г.Ф. фон. Шторх, талант і спритність здатні додати “... до заробітної плати дохід, який не повинен бути з нею пов'язаний. ... Якщо здібності людини перевищують звичайні, праця отримує частку досконалості, якої зазвичай вона не має ... перевага – це дар щедрості природи”⁶.

Наступний крок у розвитку теорії ренти стосувався виділення диференційної ренти I і диференційної ренти II, поділ на які запропонував К. Маркс. На його думку, диференційна рента I породжена відмінностями в родючості різних земельних ділянок, диференційна рента II – витратами капіталу на одній і тій же землі. Крім того, Марксу вдалося підняти на новий рівень проблему абсолютної ренти, теорію якої було закладено К.І. Родбертусом.

У дослідженнях А. Маршала було здійснено спробу введення фактору часу, розглянувши ринковий період, короткостроковий і довгостроковий періоди. Також він ввів в обіг поняття квазіренти⁷. Наукова заслуга А. Маршалла⁸ полягає

⁴ Малышев Б.С. Общая теория ренты. Томск: ФЖТГУ, 2012. 196 с. С. 39.

⁵ Милль Дж. Ст. Основания политической экономии: пер. с посл. англ. издания Е.И. Остроградской. Киев.-Харьков.: Южно-Русское Книгоиздательство Ф.А. Югансона, 1848. 866 с.

⁶ Жид Ш., Рист Ш. История экономических учений : пер. с англ. М.: Экономика, 1995. 543 с.

⁷ Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі пер. з англ. І. Дзюби. К. : Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2001. – 670 с.

в тому, що він істотно розширив сферу застосування теоретичної категорії “рента” і поширив її на всі ресурси, які є незамінними в короткостроковому періоді (або які не можна швидко докупити на ринку в необхідній кількості). Так земельну ренти він визначає не як ізольовану категорію, хоча і не заперечує наявність її специфічних особливостей, а як один з великої кількості видів ренти. Автор також приділяє увагу різниці між диференційною рентою та рентою, зумовленою рідкістю ресурс. Він зазначає, що з певного кута зору всі види ренти є диференційними, з іншого ж боку, всі види ренти зумовлені рідкістю ресурсів. Вибір виду ренти залежить від наявної інформації, яка їй дозволила визначити суму ренти, так по ряду ресурсів можливе порівняння їх доходності з доходністю аналогічних ресурсів, які використовуються в однакових мовах та з однаковою кількістю і якістю капіталу; по інших ресурсах доступна інформація щодо вихідних співвідношень між попитом і рідкістю готової продукції, виробленої з використанням певного рентоутворюючого ресурсу.

Одним з рентоутворюючих факторів є природні ресурси. У Законі України “Про охорону навколишнього природного середовища”⁹ зазначено, що навколишнє природне середовище є сукупністю природних і природно-соціальних умов і процесів, природних ресурсів як залучених в господарський обіг, так і невикористовуваних в економіці в даний період (земля, надра, води, атмосферне повітря, ліс та інша рослинність, тваринний світ), ландшафтів та інших природних комплексів. Звідси можна стверджувати, що природні ресурси – це багатства природи, що використовуються або можуть бути використані у виробничому процесі. Також цим законом визначено, що природні ресурси України є власністю українського народу.

Регламентация організації та ведення бухгалтерського обліку природних ресурсів, а відповідно й природної ренти, відсутня у більшості країн світу, що зумовлено переважанням державної форми власності на природні ресурси.

У національних стандартах природні ресурси згадуються у П(С)БО 7 “Основні засоби”¹⁰ в частині земельних ділянок, які обліковуються на субрахунку 101 “Земельні ділянки”, та витрат на їх поліпшення – субрахунок 102 “Витрати на поліпшення земельних ділянок”, – а також придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафту, газу тощо) – субрахунок 114 “Природні ресурси”. Аналогічна ситуація спостерігається в міжнародних стандартах, де у МСФЗ 16 “Основні засоби”¹¹ йдеться про облік земельних ділянок.

⁸ Маршалл А. Принципы экономической науки : в 3 т. : пер. с англ. М.: Универс, 1993. Т. 3. 351 с. С. 102, С. 114

⁹ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” від 25.06.1991 р. №1264-XII. URL: <http://rada.gov.ua/> (дата звернення: 02.12.2015 р.).

¹⁰ П(С)БО 7 “Основні засоби”. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 12.02.2015 р.).

¹¹ МСФЗ 16 “Основні засоби”. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення 18.09.2015 р.).

Однак П(С)БО 7 так само, як і МСФЗ 16, не поширюється на невідтворювані природні ресурси (характеризуються обмеженими запасами, використовувати їх можна лише раз (багатства надр)). Тобто більшість відновлюваних природних ресурсів і всі невідновлювані як джерела формування природної ренти обліком не охоплюються.

На наше переконання, віднесення природних ресурсів до складу основних засобів є необґрунтованим з огляду на ряд їх характеристик відмінних від основних засобів, а саме: 1) відсутність зносу; 2) природне походження; 3) здатність до біологічних перетворень; 4) джерела формування природної ренти, як наддоходу суб'єкта господарювання.

У 2009 р. затверджено П(С)БО 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”¹², яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) та не поширюються на етапи дослідно-промислової розробки родовищ. Отже, облік природних ресурсів цей стандарт не регулює аналогічно до МСФЗ 6 “Розвідка та оцінка запасів корисних копалин”¹³.

Щодо американської системи обліку, що регулюється стандартами обліку US GAAP, то класифікація та віднесення природних ресурсів до об'єктів бухгалтерського обліку в них аналогічна до української практики. Але в US GAAP, на відміну від українських положень (стандартів) бухгалтерського обліку, додатково розкриваються питання обліку та відображення у звітності природних ресурсів для нафтовидобувних компаній.

Отже, методологія бухгалтерського обліку природних ресурсів як джерела формування природної ренти потребує удосконалення в частині визнання об'єктами обліку всіх природних ресурсів і прав на їх використання, а також формування їх класифікації, методики їх оцінки, відображення на бухгалтерських рахунках та у звітності підприємства. Вказане створить підґрунтя для достовірного визначення суми природної ренти від певного виду природного ресурсу.

За результатами дослідження встановлено, що природна рента – це дохід, одержаний на основі права власності чи користування на певні природні ресурси

¹² П(С)БО 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08> (дата звернення 06.06.2015 р.).

¹³ МСФЗ 6 “Розвідка та оцінка запасів корисних копалин”. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_k52 (дата звернення 17.02.2015 р.).

(земельні, водні, лісові, надра і території видобування корисних копалин). “Природна рента є суспільним видом доходу, і може належати тільки всьому суспільству”¹⁴. Освоєння й розподіл природної ренти повинні відбуватися між всіма членами суспільства. Безпосередньо розподіл національного багатства є основним обов’язком держави.

Вилучення природної ренти в дохід держави є однією з найважливіших завдань, без ефективного вирішення якого неможливе не тільки досягнення соціальної справедливості в системі перерозподілу суспільного продукту, а й створення збалансованої структури національної економіки. Зараз цій проблемі приділяється все більше уваги як з боку вищого керівництва країни, так і з боку бізнес спільноти. Основні напрями пошуку рішень зосереджені в руслі визначення найбільш ефективного оподаткування надприбутків, що утворюється за рахунок кон’юнктурних коливань цін на природні ресурси. Однак виявляється, що в даному випадку може бути використаний більш конструктивний і ефективний спосіб вилучення природної ренти.

Включення природної ренти в сферу соціально-економічних відносин у суспільстві є стратегічним напрямом для зменшення розриву в рівні життя між багатими й бідними країнами, багатим й бідним населенням всередині країн, а також при вирішенні інших важливих завдань розвитку суспільства. При цьому основне завдання ефективного і справедливого управління природними ресурсами в країні – забезпечення високого рівня життя всіх громадян України і створення необхідних фінансових та інших резервів для довгострокового соціально-економічного розвитку країни. Тому природна рента по праву повинна належати суспільству повною мірою, відповідно, вилучення ренти на користь держави і її подальший розподіл в економіці – є повернення суспільству тієї цінності, яку отримали природні ресурси в міру еволюції та розвитку самого суспільства.

Таким чином, природна рента з’являється і розвивається під дією еволюції суспільства, становлення нових рівнів технологічного прогресу і є результатом продуктивності самої природи. Об’єктивно існують та отримали обґрунтування в науці такі види природної ренти: земельна, гірнична, водна та лісова, які поділяються на різновиди.

Земельна рента формується внаслідок експлуатації різноякісних земельних ділянок.

Ренту, що утворена в процесі видобування корисних копалин, називають гірничою рентою, яка має природне джерело походження та загальноекономічний характер прояву.

¹⁴ Білецька Л.В., Білецький О.В., Савич В.І. Економічна теорія (Політекономія. Мікроекономіка. Макроекономіка): навч. пос. – 2-ге вид. перероб. та дооп. К.: Центр учбової літератури, 2009. 688 с.

Водна рента є певним видом наддоходу, який залежить від природних властивостей води, що отримує суб'єкт господарювання завдяки експлуатації обмежених різноякісних водних ресурсів.

Під лісовою рентою розуміють частину доданої в процесі природокористування вартості, на яку претендує власник лісу, властивості якого залучаються поруч з іншими факторами виробництва.

Природна рента утворюється не тому, що ресурси обмежені в просторі, а тому, що природа має продуктивні сили, що створюють продукт, який має цінність для людей. На відміну від класичної політичної економії, у якій вважається, що рента – результат виробничих відносин, у регіональній економіці – це частина продукту землі, створена її продуктивними силами.

Таким чином, рента є об'єктом бухгалтерського обліку. Проте більшість підприємств не розуміють важливого значення цього показника й не можуть виокремити ренту із загального доходу.

Для побудови методики бухгалтерського обліку природної ренти важливим є механізм її формування. Рента знаходиться в складі наддоходу підприємства за умови його звичайної діяльності. Цей факт пояснюється тим, що рента являє собою не просто дохід, який отримує власник обмеженого ресурсу, рента – це наддохід від ресурсу з унікальними властивостями.

Рента може бути визначена завдяки різниці валового доходу підприємства, що працює в кращих умовах, та іншого, а це можна здійснити з налагодженим бухгалтерським обліком. Бухгалтерський облік ренти повинен надавати своєчасну та достовірну інформацію про цей показник для забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, сприяти надходженню додаткових платежів до держави у вигляді податку на цей вид доходу, створити контроль за рентою підприємства та формувати джерела інформації для її аналізу.

Отже, об'єктом бухгалтерського обліку операцій із природною рентою є наддохід, який отримує власник природного ресурсу кращої якості внаслідок його використання за прямим призначенням або за надання в користування.

Для відображення в бухгалтерському обліку природної ренти розроблено ряд аналітичних рахунків до рахунку 79 “Фінансові результати” (див. табл. 5.1).

Відображення ренти як наддоходу власника природних ресурсів у бухгалтерському обліку забезпечить поліпшення інформованості, насамперед, власників про реально отримані доходи, їх структуру та якість фінансових потоків, а також сприятиме збільшенню витрат на поліпшення таких ресурсів, що є потенційним джерелом для отримання наддоходу (ренти) від такого виду природних ресурсів.

Недостатнє приділення уваги природній ренті значно збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану підприємств, та впливає на об'єктивність

й ефективність прийняття управлінських рішень. Як наслідок, необхідною є розробка організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку природної ренти, що дозволить сформувати вичерпну та достовірну інформацію для управління підприємством.

Таблиця 5.1.

Запропоновані аналітичні рахунки для бухгалтерського обліку
природної ренти

Рахунок	Субрахунок	Аналітичні рахунки			
		першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку
79 "Фінансові результати"	791 "Результат операційної діяльності"	791.1 "Рента"	791.11 "Природна рента"	791.111 "Земельна рента"	791.1111 "Рента від використання земельних ресурсів у виробничому процесі"
					791.1112 "Рента від передачі земельних ресурсів в оренду"
				791.112 "Водна рента"	791.1121 "Рента від використання водних ресурсів у виробничому процесі"
					791.1122 "Рента від передачі водних ресурсів в оренду"
				791.113 "Гірнична рента"	791.1131 "Рента від видобування корисних копалин"
					791.1132 "Рента від передачі надр і територій видобування корисних копалин в оренду"
				791.114 "Лісова рента"	791.1141 "Рента від використання лісових ресурсів у виробничому процесі"
					791.1142 "Рента від передачі лісових ресурсів в оренду"

Отже, упровадження в систему бухгалтерського обліку такої категорії, як рента, має стати одним із актуальних питань серед вчених-обліковців, які досліджують рентні відносини в Україні.

Ситуація, що склалася, стала поштовхом для розробки облікового відображення природної ренти на основі розробленої класифікації з метою забезпечення достовірності інформації про доходи підприємства.

5.2. Можливості облікового відображення складових природної ренти

На сучасному етапі виробничими підприємствами недостатньо використовуються можливості природних ресурсів щодо формування ренти для підвищення ефективності їх функціонування. Недослідженість даного питання, особливо в частині бухгалтерського обліку, підтверджує актуальність даної тематики. У процесі ведення господарської діяльності підприємств, що надають у

користування обмежений ресурс, управлінський персонал зобов'язаний створити таку систему управління, яка б забезпечувала успішний розвиток суб'єкта господарювання на ринку. Відповідно система бухгалтерського обліку повинна формувати та надавати зацікавленим користувачам повну та достовірну інформацію з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Сільське господарство, у якому формується більша частина природної ренти, є однією з найменш прибуткових галузей економіки країни, хоча саме воно забезпечує продовольчу безпеку населення країни (табл. 5.2).

Таблиця 5.2.

Економічні рахунки сільського господарства (рахунок виробництва та рахунок утворення доходу)¹ (у фактичних цінах; мільйонів гривень)

Код ЕРСГ ²	Види / групи продукції / діяльності	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р. ³	2015 р. ^{3,4}
01	Зернові культури	72429	66550	77916	107216	163856
02	Технічні культури	45875	47939	52737	71351	129191
03	Кормові культури	4587	5985	5519	5980	7268
04	Овочеві культури	19443	19946	20888	22147	33917
05	Картопля	21808	21231	36584	41615	41095
06	Плоди, ягоди, виноград	8201	9633	12632	12814	18390
09	Інші продукти рослинництва	339	475	1063	1267	1902
10	Випуск рослинництва	172682	171759	207339	262390	395619
11	Тваринництво (вирощування сільськогосподарських тварин)	35841	42371	43444	48255	69056
12	Продукти тваринництва	40469	42168	48201	50448	65582
13	Випуск тваринництва (11+12)	76310	84539	91645	98703	134638
14	Випуск сільськогосподарських продуктів (10+13)	248992	256298	298984	361093	530257
15	Випуск сільськогосподарських послуг	3364	3787	5515	7359	9756
16	Випуск продукції сільського господарства (14+15)	252356	260085	304499	368452	540013
17	Несільськогосподарська другорядна діяльність	1213	1750	2555	2737	4180
18	Випуск сільськогосподарської галузі (16+17)	253569	261835	307054	371189	544193
19	Проміжне споживання	146504	152608	178553	214804	314538
20	Валова додана вартість (18–19)	107065	109227	128501	156385	229655
21	Споживання основного капіталу	5346	7251	9315	9981	...
22	Чиста додана вартість (20–21)	101719	101976	119186	146404	...
23	Оплата праці працівників	21845	25789	29823	30461	...
24	Інші податки на виробництво	884	1294	1333	1596	...
25	Інші субсидії на виробництво	1180	1125	624	279	...
26	Факторний дохід (22–24+25)	102015	101807	118477	145087	...
27	Чистий поточний прибуток / змішаний дохід (22–24–23+25)	80170	76018	88654	114626	...

¹ У таблиці наведено основні аналітичні показники рахунку виробництва та рахунку утворення доходу економічних рахунків сільського господарства, які сформовано відповідно до Методологічних положень щодо складання економічних рахунків сільського господарства, затверджених наказом Держстату від 20.06.2014 № 195 з урахуванням основних методологічних положень Регламенту (ЕС) № 138/2004 Європейського Парламенту і Ради від 5 грудня 2003 р. відносно Економічних рахунків сільського господарства (з поправками, внесеними Регламентом (ЕС) №212/2008 від 7 березня 2008 р.), наявних статистичних та адміністративних національних джерел інформації.

² Показники за видами / групами продукції / діяльності сформовано у відповідності з кодами економічних рахунків сільського господарства (ЕРСГ).

³ Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Сформовано за даними¹⁵

За даними економічних рахунків сільського господарства, обсяг сільськогосподарського виробництва та чистий поточний прибуток (змішаний дохід) за період 2011-2015 рр. у сільськогосподарських підприємствах України зростають. Ці показники системи національних рахунків певним чином не відповідають дійсності, адже наведені у фактичних цінах без урахування інфляції, темпи якої за аналізований період були значними. Але навіть за таких умов можемо спостерігати значне скорочення сум дотацій сільськогосподарських підприємств, що погіршує їх фінансовий стан та змушує шукати й використовувати внутрішні джерела формування доходу підприємства.

Питання ренти як загальноекономічної категорії у своїх працях порушували: Ф. Кене, Дж. Р. Мак-Куллах, К. Маркс, А. Маршал, Р. Торренс, Томас Роберт Мальтус, Дж. Мілль, Є. Бем-Бевек, А. Сміт, А. Маршалл, Дж. Кларк, Джон Мейнард Кейнс, С. Фішер то інші. Серед російських і вітчизняних вчених питання ренти у своїх дослідженнях піднімали: С.Г. Вегера, В.М. Кислий, І.Ф. Комарницький, Т.М. Назаричева, Р.М Нуреев, Т.В. Огородникова, О.Г. Петров, С.В. Сергеева, Г.М. Шевченко, Ю.В. Яковець та інші.

Рента є економічною формою реалізації власності, тому із зміною відносин власності з'являються нові форми ренти. Сучасна економічна теорія твердить, що рента – це дохід від фактора, пропозиція якого нееластична. Це означає, що рента можлива лише при фіксованій кількості певного ресурсу. Вона створюється завдяки тому, що альтернативна вартість капіталовкладень в інші галузі буде нижчою. Рентні відносини можуть виникати в різних галузях, де ресурси дуже обмежені. Тому виникають різні види ренти.

Одним з найпоширеніших видів ренти в сучасних умовах господарювання є земельна рента. Дане поняття притаманне сфері економічної теорії, і лише

¹⁵ Економічні рахунки сільського господарства (рахунок виробництва та рахунок утворення доходу). Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 06.05.2015 р.)

останнім часом входить у систему бухгалтерського обліку. Актуальності питання бухгалтерського обліку земельної ренти набуває, тому що це дохід, а так як бухгалтерський облік повинен давати повну та достовірну інформацію про стан підприємства, а саме про його доходи та витрати, то дане завдання не буде виконуватися доти, доки ренти не буде визнано об'єктом бухгалтерського обліку.

Дослідженню питання облікового відображення земельної ренти присвячували увагу такі вчені: О. Башинський, С.Г. Вегера, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, А. Мартин, С.І. Мельник, Т.П. Остапчук та інші. Але ряд питань організації та методики бухгалтерського обліку земельної ренти залишився невирішеним.

Наддохід від виробничого використання земельних ресурсів або передачі їх в оренду називається земельною рентою. Основною причиною виникнення її є існування монополії на землю як об'єкта господарювання. Дотепер у бухгалтерському обліку підприємств не розглядалася рентна природа доходів. Це досить складний аспект доходів підприємства й дуже важко визначити її розмір, а тому й відобразити в бухгалтерському обліку.

За результатами дослідження встановлено, що для відображення в бухгалтерському обліку суттєвими є такі види земельної ренти (див. табл. 5.3).

Такі ознаки, як за “способом отримання” та “галуззю утворення”, впливають на вибір рахунків бухгалтерського обліку, а, відповідно, й на їх кореспонденції та документування; ознака “за умовами утворення” впливає на визначення суми ренти.

У сучасних умовах розвитку економіки країни назріла необхідність переходу на більш високий рівень економічних відносин у системі природокористування. Унаслідок цього потребують невідкладного вирішення такі питання, як формування інформаційного забезпечення для управління водною рентою, встановлення способів розрахунку, розподілу та використання водної ренти.

Система регулювання водних об'єктів перебуває в колі наукових досліджень значної кількості вчених. Наукові роботи Б.М. Данилишина, Л.Ф. Кожуха, В.С. Міщенко, Я.О. Мольчака, В.А. Сташука, М.А. Хвесика, А.В. Яцика спрямовані на дослідження питань сталого розвитку водного господарства. Це зумовлено тим, що водні ресурси відіграють важливу роль в економіці будь-якої країни. Забезпеченість водними ресурсами – один із найважливіших показників, що характеризує економічний стан країни. Україна належить до групи малозабезпечених водними ресурсами держав, що робить раціоналізацію водокористування однією з основних передумов господарської самодостатності та національної екологічної безпеки. Запаси водних ресурсів (річкового стоку) в Україні на одну людину становлять близько 1,8 тис. м³ на рік, що є одним з найменших показників у Європі (Норвегія – 96,9; Швеція – 24,1; Фінляндія – 22,5; Франція – 4,6; Італія – 3,9; Англія – 2,7; Польща – 1,7; Німеччина – 1,3; Угорщина

– 0,8 тис. м³ на рік). З усього річкового стоку, який формується на Україні, майже 80 % використовується для виробничих потреб¹⁶.

Таблиця 5.3.

Види земельної ренти

№ з/п	Підвид	Різновид	Характеристика
1	За способом отримання	Від використання у виробництві	Рента від експлуатації земельної ділянки для виробничих потреб
		Від передачі в оренду	Рента від передачі земельної ділянки в оренду
2	За галуззю утворення	В сільському господарстві	Рента від експлуатації земель сільськогосподарського призначення
		В промисловості	Рента від земель, які є базисом для розміщення промислових об'єктів
		При рекреації	Рента від земельних ресурсів під об'єктами рекреацій
3	За умовами отримання	Абсолютна	Рента, що отримується при використанні земельної ділянки завдяки її природним властивостям
		Диференційна I	Рента, що виникає внаслідок експлуатації земельних ресурсів з кращими природними властивостями і характеристиками. Поділяється на ренту за: 1. родючістю, яку отримують з кращих земель; 2. місцем розташування земельної ділянки, що отримують із земель, стратегічно вигідно розміщених щодо матеріалів, праці та споживачів
		Диференційна II	Рента, що виникає внаслідок послідовних вкладень капіталу та праці в земельну ділянку. Формується при інтенсивному землеробстві, яке передбачає підвищення родючості ґрунту, застосування прогресивних біотехнологій, використання сортів рослин з підвищеним потенціалом продуктивності тощо
	Монопольна	Рента, що утворюється внаслідок перевищення ціни товару над його вартістю, коли даний товар вироблений за сприятливих умов, це зі свого боку дасть можливість виробляти рідкісні види продукції та за рахунок цього встановити на них монополю високої ціни (монополю рента утворюється в особливих кліматичних умовах або ж на землях особливої якості). Саме на них можливе обмежене виробництво сільськогосподарських продуктів з особливими, унікальними якісними характеристиками. Джерело монополю ренти є результатом додаткових вкладень праці та капіталу в землю. Це, як правило, частина доходу, створена в інших галузях виробництва, яку отримує землевласник через монополю ціни, тобто через перерозподіл. Тому монополю ренти можна вважати незаробленим доходом або "квазірентою" [17])	

¹⁶ Водні ресурси. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/-%D0%92%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%83%D1%80%D1%81%D0%B8 (дата звернення 06.09.2015 р.)

¹⁷ Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазірента в глобально-цивілізаційному вимірюванні. М.: Академкнига, 2003. 240 с.

На сьогодні, метою державної політики водокористування є досягнення балансу екологічних й економічних інтересів суспільства, пов'язаних з використанням водних ресурсів, а також гарантування безпеки у водноресурсній сфері¹⁸ (табл. 5.4).

Таблиця 5.4.

Добування водних біоресурсів Україною за 1995-2015 рр. (т)

Роки	Добування водних біоресурсів					У т.ч. риби
	у т.ч. за видами водойм					
	Всього	у внутрішніх водних об'єктах	у виключній (морській) економічній зоні України	у виключних (морських) економічних зонах інших держав	у відкритому морі	
1995	400191	67816	30133	279548	22694	363444
1996	390819	55107	19563	306861	9288	376424
1997	419971	41721	30239	346176	1835	411742
1998	386097	40736	35825	307913	1623	379234
1999	341977	42523	45050	251101	3303	332199
2000	350087	38210	56990	175033	79854	346699
2001	333363	38257	134585	151613	8908	310451
2002	293205	38011	93030	153324	8840	253847
2003	248176	37703	55027	140991	14455	222385
2004	225905	35365	52467	126834	11239	195067
2005	265585	37396	61176	149622	17391	234185
2006	228840	36701	46799	122374	22966	202231
2007	213669	43207	46909	123553	-	198335
2008	244527	41229	55037	140705	7556	220543
2009	256853	42201	67314	147338	-	238600
2010	218681	38364	69725	110592	-	215017
2011	211182	37574	74870	98738	-	205285
2012	203926	41569	63454	98903	-	195490
2013	225802	45695	78848	96578	4681	216354
2014 ¹	91252	39612	22181	20263	9196	80958
2015 ¹	88552	38507	34205	... ²	... ²	73963

¹ Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя.

² Дані вилучено з метою забезпечення виконання Закону України «Про державну статистику» щодо конфіденційності інформації.

Сформовано за даними¹⁹

За період з 1995 р. до 2015 р. встановлено систематичне скорочення добування водних біоресурсів. Так, у 2015 р. було видобуто на 77,9 % водних біоресурсів менше, ніж у 1995 р., зокрема, риби менше на 79,9 %. Отже, спостерігається погіршення економічного використання водних ресурсів, що

¹⁸ Природно-ресурсна сфера України: проблеми сталого розвитку та трансформації: монографія / під заг. ред. член-кор. НАН України Б.М. Данилишина. К.: ЗАТ «Ніч лава». 2006. 704 с.

¹⁹ Добування водних біоресурсів. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 21.09.2015 р.)

потребує додаткового дослідження з виявлення та вирішення проблем, що виникли за аналізований період. На думку В.М. Мандзика²⁰, особливо гостро стоять проблеми трансформації системи водного господарства в умовах формування відносин власності та рентних відносин.

Питання формування водної ренти, обґрунтування напрямів удосконалення механізмів використання водних ресурсів знайшли відображення в працях А.В. Бодюка, О.М. Грамми, В.А. Голяна, Н.А. Загребіна, Л.В. Левковської, Ю.О. Лесняка, А.Г. Мартина, К.І. Рижової, П.М. Рубанова, Л.В. Сухомліна, О.В. Степушенкової, М.А. Хвесика та інших. Однак обліковий аспект інформаційного забезпечення управління водоресурсними об'єктами, зокрема водною рентою, залишається недослідженим у повній мірі. Поза увагою залишаються й питання стимулювання екологозберігаючого водокористування. Тому необхідним є визначення сутності водної ренти та формування організаційно-методичних положень відображення її в бухгалтерському обліку з метою забезпечення сталого еколого-економічного розвитку підприємства.

Зростання обсягів залучення водних ресурсів у технологічні процеси та підвищення водомісткості сучасного виробництва, а також необмеженість й унікальність природних фізико-хімічних властивостей водних ресурсів, неможливість заміни води іншими хімічними речовинами доводить її цінність і є об'єктивними причинами виникнення абсолютної та диференційної водних рент²¹.

Природні та екологічні умови водних ресурсів досить різноманітні, тому й доходи підприємств, які використовують водні ресурси, значно диференціюються залежно від умов використання відповідних водних ресурсів, ступеня їх залучення до господарського обороту та рівня авансування капіталу.

Водна рента поділяється на певні види, які зумовлюють особливості відображення її в бухгалтерському обліку (див. табл. 5.5).

Перша та друга з перерахованих класифікаційних ознак впливають на відображення в бухгалтерському обліку водної ренти (елементи методу бухгалтерського обліку: документування, рахунки, подвійний запис, звітність); третя – на визначення суми сформованої ренти (елемент методу бухгалтерського обліку – оцінка).

Розвиток світової економіки характеризується високими темпами зростання видобутку й використання корисних копалин, прямою залежністю обсягів споживання й номенклатури мінеральних ресурсів від соціально-економічного

²⁰ Мандзик В.М. Реферат циклу наукових праць “Рентні відносини в системі водного господарства України: теорія і практика”. URL: <https://translate.google.com.ua/translate?hl=ru&sl=uk&u=http://www.kdpu-nt.gov.ua/sites/default/files/r21.docx&prev=search> (дата звернення 14.11.2015 р.) С. 513.

²¹ Степушенкова О.В. Водна рента як фактор вдосконалення економічного механізму водокористування: автореф. дис. на отримання наук. ступеня канд. екон. наук: спец 08.00.05 “Економіка і управління народним господарством”. М., 2008. 23 с.

стану окремих країн. На сьогодні щорічний обсяг продукції мінерально сировинного комплексу світу, за експертними оцінками, становить 1,0-1,5 трлн. доларів, причому близько 50 % припадає на вуглеводні, 25-35 % – на метали²². Тенденція зростання видобутку й споживання мінеральної сировини у світі збережеться і в процесі подальшого розвитку людського суспільства.

Таблиця 5.5.

Класифікація водної ренти для її бухгалтерського відображення

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид водної ренти	Характеристика
1	За способом отримання	Від використання у виробництві	Рента від експлуатації водного об'єкта для виробничих потреб
		Від передачі в оренду	Рента від передачі водного об'єкта в оренду
2	За галуззю утворення [23]	У сільському господарстві	Рента, що формується при зрошуваному землеробстві
		У промисловості	Рента, що формується у водоемних галузях, особливо гідроенергетиці, що використовує водні ресурси як носії потенційної енергії; об'єкти теплоенергетики, що використовують руслові водосховища як оборотні системи водозабезпечення
		У водному транспорті	Рента, що формується при експлуатації водних об'єктів як найвигідніших шляхів для внутрішніх вантажоперевезень
		При рекреації	Рента, що формується при використанні оздоровчих, естетичних і бальнеологічних властивостей водних об'єктів
3	За умовами отримання	Абсолютна рента	Рента, що отримується при використанні водного ресурсу завдяки його природним властивостям
		Диференційна рента I	Рента, що виникає внаслідок експлуатації водних об'єктів з кращими природними властивостями і характеристиками, що виражається більш низьким рівнем витрат при виробництві кінцевого продукту і, отже, вищим показником підприємницького прибутку
		Диференційна рента II	Рента, що виникає внаслідок послідовних вкладень капіталу в експлуатацію водного об'єкта й спричиняє зростання витрати на виробництво одиниці продукції, а також ціни на ринку, що призведе до збільшення господарської цінності всіх водних об'єктів, які використовуються; формується при використанні високотехнологічних нововведень, які є наслідком інновацій, що впроваджуються водокористувачем

²² Хазанов Л.Г. Эволюция теории горной ренты. URL: cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-teorii-gornoy-renty-1 (дата звернення 28.12.2014 р.).

²³ Левковська Л.В., Рижова К.І. Рента як економічна основа раціонального використання водоресурсного потенціалу // Економіка природокористування і охорони довкілля. 2013. С. 56-61.

Фінансові результати підприємств добувної промисловості та розроблення кар'єрів до оподаткування у 2010-2015 рр. наведені в табл. 5.6.

Таблиця 5.6.

Фінансові результати підприємств добувної промисловості та розроблення кар'єрів до оподаткування у 2010-2015 рр. (млн. грн.)

Роки	Фінансовий результат до оподаткування	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
2015	-21973,8	61,1	16422,8	38,9	38396,6
2014	-4764,7	52,2	26713,8	47,8	31478,5
2013	15838,1	53,7	28035,5	46,3	12197,4
2012	15698,3	49,3	25672,4	50,7	9974,1
2011	30260,7	50,9	39776,7	49,1	9516,0
2010	24265,9	47,8	26998,6	52,2	2732,7

Сформовано за даними²⁴

Отже, за період з 2010 р. до 2015 р. фінансові результати до оподаткування підприємств добувної промисловості й розроблення кар'єрів, які працювали в Україні, значно погіршилися й були представлені збитками в сумі 219738 млн. грн. на відміну від прибутку, сформованого у 2010 р. в сумі 24265,9 млн. грн. При цьому частка збиткових підприємств поступово зменшувалася, але сума збитку, що була ними сформована, значними темпами зростала (з 2732,7 млн. грн. у 2010 р. до 38396,6 млн. грн. у 2015 р.). Таким чином, управління фінансовими результатами, зокрема управління формуванням і розподілом доходів, набуває значної актуальності.

Історично теорія гірничої ренти зародилася в межах земельної теорії ренти, засновником якої є англійський вчений А. Сміт. Він писав у своїй праці “Дослідження про природу і причини багатства народів”²⁵ про гірську ренту на прикладі вугільних родовищ, що формування гірської ренти залежить від двох факторів: наявності корисних копалин у розроблюваних породах та від розташування місця видобутку. Місце видобутку може бути оцінене як багате чи бідне у порівнянні з аналогічними залежно від кількості видобутих корисних копалин при витрачанні однакової кількості праці та капіталу. Чим більша кількість корисних копалин може бути видобута при однакових умовах видобутку, тим вища сума ренти формується від такого місця видобутку. При розробках корисних копалин у найгірших умовах рента дорівнює нулю, в таких умовах формується

²⁴ Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами промислової діяльності / Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 28.04.2016 р.).

²⁵ Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / отв. ред. Л.И. Абалкин; РАН. Ин-т экономики. М. : Наука, 1993. 570 с.

виключно підприємницький прибуток. Економічно недоцільними і такими, що не формують ренту, є розробки місць розташування корисних копалин, які розміщені у віддалених місцях і не мають зручних шляхів сполучення.

Наступним кроком у розвитку теорій земельної та гірничої ренти стали дослідження Д. Мілля, на думку якого рента може виникнути навіть на гіршій вугільній копальні з огляду на те, що “продукт насправді має цінність рідкості”²⁶. Інакше кажучи, рента з гіршого родовища – це рента рідкості, що виникає через перевищення попиту над пропозицією. Дослідження у сфері ренти проводилися К. Марксом²⁷, який пише про “ренту з вугільних копалень”, “ренту з каменоломень”, “ренту з золотих копалень”. Опонуючи Д. Рікардо, який вважав, що плата власнику копалень за право їх розробки є те ж саме, що і відсотки за капітал, К. Маркс зазначає: “... хіба власник каменоломень і вугільних копалень вклав у них капітал для того, щоб вони містили каміння і вугілля?”²⁸. Відносно диференційної ренти К. Маркс²⁹ зазначає, що вона аналогічна диференційній земельній ренті. Від всіх природних ресурсів, які можуть бути монополізовані, власник таких ресурсів отримує додатковий прибуток у вигляді ренти, розмір якої залежить від якості рентоутворюючих ресурсів.

Диференційна рента, стверджує К. Маркс, має якісну і кількісну визначеність. Якісна визначеність ренти полягає в тому, що вона є економічною формою реалізації права власності на землю (корисні копалини й будь-які інші природні ресурси), а кількісна визначеність ренти в тому, що вона є наддоходом. Залежно від того, що є причиною – відмінності в родючості й місце розташування надр або відмінності в продуктивності додаткових вкладень капіталу в одну й ту ж ділянку – К. Маркс поділяє ренту на диференційну ренту I і диференційну ренту II.

З розвитком суспільства природні ресурси стають все більш і більш рідкісними, тому при їх використанні абсолютний характер ренти проявляється все більшою мірою. Навіть коли монополія приватної власності на природні ресурси відсутня, їх наростаюча абсолютна обмеженість і висока цінність для суспільства в цілому й для кожної людини окремо обумовлюють виникнення абсолютної ренти.

Питання сутності, класифікації та визначення суми гірничої ренти досліджували вітчизняні вчені: О.І. Амоша, О.Ф. Балацький, В.Й. Башко, Я.С. Витвицький, В.М. Геєць, Б.М. Данилишин, М.О. Данилюк, А.В. Данилов-

²⁶ Мальшев Б.С. Общая теория ренты. Томск: ФЖТГУ, 2012. 196 с.

²⁷ Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Книга III. Процесс капиталистического производства, взятый в целом. М.: Политиздат, 1968. 1080 с.

²⁸ Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Книга III. Процесс капиталистического производства, взятый в целом. М.: Политиздат, 1968. 1080 с.

²⁹ Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Книга III. Процесс капиталистического производства, взятый в целом. М.: Политиздат, 1968. 1080 с. С. 671.

Данильян, В.В. Матюха, І.О. Діак, М.І. Долішній, Б.Є. Кваснюк, Я.В. Коваль, В.С. Кравців, А.С. Лисецький, І.І. Лукінов, І.Й. Малий, Л.Г. Мельник, В.С. Міщенко, Я.Б. Олійник, Б.Й. Пасхавер, Ю.В. Разовський, Ю.І. Стадницький, Л.Л. Стариченко, В.М. Степанов, Ю.Ю. Туниця, С.К. Харічков, М.А. Хвесик та інші. Зарубіжними вченими піднімалися питання сутності та порядку визначення суми природноресурсної ренти, зокрема гірничої. У цій сфері можна відзначити праці Ю. Белова, К. Бревера, І. Буздalова, Ф. Вельмера, А. Голуба, К. Гофмана, О. Ейсмонта, С. Івановського, С. Кимельмана, М. Комарова, Л. Линника, А. Маркандія, В. Маккензі, І. Ніколаєва, В. Орлова, В. Панскова, Р. Парсона, А. Скотта, Р. Реймерса, С. Шмойлова, І. Чукаєвої, Ю. Яковця та інших.

Ґрунтовні дослідження з питань гірничої ренти проводить Ю.В. Разовський³⁰, який порушує питання щодо сутності й класифікації гірничої ренти, її оцінки, економічних пріоритетів і правових проблем, пов'язаних з гірничою рентою. Питання ж управління процесами формування, розподілу та використання гірничої ренти на рівні підприємства на основі використання інформації з системи бухгалтерського обліку залишаються малодослідженими.

Питання надрокористування регулюються законодавством України, адже надра є власністю народу України. До таких нормативних документів можна віднести Кодекс України “Про надра”³¹, Земельний кодекс України³², Податковий кодекс України³³, Положення “Про порядок надання гірничих відводів”³⁴ та ін.

У Податковому кодексі України³⁵ під рентними платежами розуміється плата за користування надрами; ст. 251 кодексу встановлено такі їх види: рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин; рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин. Отже, законодавством регулюються тільки питання оплати за користування надрами (рентні платежі) у рамках перерозподілу ренти, отриманої від використання надр, а питання формування ренти не розкривається.

У міжнародній практиці діє МСФЗ 6 “Розвідка та оцінка запасів корисних копалин”³⁶. Метою цього стандарту є визначення порядку обліку розвідки та оцінки запасів корисних копалин. Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ

³⁰ Разовский Ю.В. Горная и другие виды рент (классификация) // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). 1995. № 2. С. 115-119.

³¹ Кодекс України “Про надра” від 27.07.1994 р. № 133/94-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 12.02.2015 р.)

³² Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> (дата звернення 13.08.2015 р.)

³³ Податковий кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.12.2015 р.)

³⁴ Положення “Про порядок надання гірничих відводів” від 27.01.1995 р. № 59. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-95-п> (дата звернення 25.11.2015 р.)

³⁵ Податковий кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.12.2015 р.)

³⁶ МСФЗ 6 “Розвідка та оцінка запасів корисних копалин”. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_k52 (дата звернення 17.02.2015 р.).

до видатків на розвідку та оцінку, які він несе. Основними питаннями, які врегульовані цим стандартом є:

- 1) визнання активів розвідки та оцінки;
- 2) оцінка активів розвідки та оцінки;
- 3) подання (класифікація та перекласифікація) активів розвідки та оцінки;
- 4) зменшення корисності.

Щодо української практики регулювання бухгалтерського обліку, то з 01.01.2009 р. введено в дію П(С)БО 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”³⁷, яким регулюються питання щодо:

- 1) складу витрат на розвідку запасів корисних копалин;
- 2) визнання активів з розвідки запасів корисних копалин;
- 3) розкриття інформації про розвідку запасів корисних копалин у Примітках до річної фінансової звітності.

Ані у міжнародному стандарті, ані у вітчизняному питання гірничої ренти не порушується та не регулюється. Отже, дослідження потребують визначення сутності гірничої ренти, встановлення порядку її формування та інформаційного забезпечення процесу управління вказаним видом ренти.

Рента, яка утворена в процесі видобування корисних копалин, називається гірничою рентою³⁸. Вона не може розглядатися лише з вузькогалузевих позицій гірничого виробництва. Гірнича рента пов’язана з іншими видами ренти та макроекономічними процесами, має природне джерело виникнення та загальноекономічний характер прояву.

За класичним підходом у гірській промисловості рента поділяється на абсолютну та диференційну першого та другого роду. Такої позиції дотримується й Ю.В. Разовський³⁹.

Під абсолютною гірничою рентою розуміється наддохід, який одержує власник за рахунок перевищення вартості над ціною виробництва, яка приносить звичайну середню норму прибутку на будь-яких, зокрема, і на гірших родовищах. Диференційна гірнича рента утворюється на найкращих і середніх, за умовами виробництва, ділянках, де забезпечується вища продуктивність праці за рахунок розробки родовищ, що характеризуються сприятливими природними факторами.

Деякі вчені до класичних видів гірничої ренти додають й інші. Так, В. Міщенко⁴⁰ виділяє монопольну (одержується з тих ділянок, де видобуваються

³⁷ П(С)БО 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08> (дата звернення 06.06.2015 р.).

³⁸ Жикаляк Н.В. Рента в горной промышленности: виды и причины образования // Экономический вестник Донбасса. 2013. № 3 (том 33). С. 180-185.

³⁹ Разовский Ю.В. Горная и другие виды рент (классификация) // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). 1995. № 2. С. 115-119.

⁴⁰ Міщенко В. Гірнича рента і платежі за надра // Геолог України. 2004. № 4. С. 28-34.

рідкісні корисні копалини, які продаються за монопольними цінами, що визначаються лише платіжною здатністю споживачів), О.О. Веклич⁴¹ – екологічну (пов’язана з використанням природних ресурсів відповідно до принципів сталого розвитку), М. Колесник⁴² – цінову (призначена для формування механізму рентного оподаткування), А.І. Амоша, Л.Л. Стариченко⁴³ – гірничо-виробничу (формується внаслідок видобування корисних копалин) та інші. Ряд вчених⁴⁴, підтримуючи позицію західних економістів⁴⁵, вважає, що абсолютної гірничої ренти не існує. Таку позицію вважаємо необґрунтованою, адже надра є вичерпними, а, отже, формують абсолютну гірничу ренту.

Жикаляк Н.В.⁴⁶ гірничу ренту поділяє на гірничу, яка не залежить від поведінки суб’єкта господарювання, та підприємницьку у сфері гірської промисловості, яка залежить від поведінки суб’єкта господарювання. Під гірничою рентою автор розуміє частину економічного прибутку від передачі прав власності земельної ділянки та надр для видобування корисних копалин або від реалізації продукції гірничої промисловості. Підприємницька рента, у трактуванні автора, – це частина економічного прибутку від продажу прав на мінеральні ресурси або продукцію гірничої промисловості в основному обумовлена рішеннями та діями суб’єктів господарювання в процесі здійснення інвестицій у поточній діяльності.

Гірничу ренту виникає в суб’єкта господарювання, який офіційно користується надрами країни, що підтверджується наявністю спеціального дозволу на видобуток корисних копалин, який свідчить про те, що підприємство має право видобувати корисні копалини з метою їх подальшої реалізації. Гірничу ренту таких підприємств є об’єктом бухгалтерського обліку.

За результатами дослідження встановлено, що з метою відображення в бухгалтерському обліку гірничу ренту доцільно поділяти за способом отримання та способом утворення ренти (див. табл. 5.7).

⁴¹ Веклич О. Экологическая рента: сущность, разновидности, формы // Вопросы экономики. 2006. № 11. С. 104-110.

⁴² Колесник М. Текущее состояние и перспективы рентного налогообложения в России // Вопросы экономики. 2003. № 6. С. 78-87.

⁴³ Амоша А.И., Стариченко Л.Л. Теоретические основы и механизмы регулирования доходов угледобывающих предприятий // Уголь Украины. 2004. № 6. С. 3-8.

⁴⁴ Галуза С., Артемов В. Рентні відносини і ціноутворення в газодобувній промисловості // Економіка України. 1999. № 6. С. 42-53.

Решетілова Т.Б. Гірничу рента у механізмі господарювання корпорацій (на прикладі вугільної промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук.: спец. 08.07.01 / НАН України, Ін-т екон.-правов. дослідж. Донецьк, 1998. 32 с.

⁴⁵ Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі пер. з англ. І. Дзюби. К. : Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2001. – 670 с.

Otto J.M. Mining Taxation in Developing Countries. UNCTAD. 2000. November. 19 p.

⁴⁶ Жикаляк Н.В. Рента в горной промышленности: виды и причины образования // Экономический вестник Донбасса. 2013. № 3 (том 33). С. 180-185.

Таблиця 5.7.

Класифікація гірничої ренти для її бухгалтерського відображення

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид гірничої ренти	Характеристика
1	За способом отримання	Від використання у виробництві	Рента від експлуатації родовища корисних копалин для виробничих потреб
		Від передачі в оренду	Рента від передачі родовища корисних копалин в оренду
2	За умовами отримання	Абсолютна рента	Рента, що отримується при використанні родовища корисних копалин завдяки його природним властивостям
		Диференційна рента I	Рента, що формується внаслідок різної природної продуктивності праці при розвідці, освоєнні й розробці родовищ, обумовлена впливом геолого-економічних, гірничотехнічних, географо-економічних, інфраструктурних характеристик. Місце розташування об'єктів надрокористування має істотне значення для утворення диференційної ренти I роду. Це обумовлено різницею питомих витрат праці в різних кліматичних умовах, а також необхідністю транспортування сировини до місць споживання на значні відстані. У цьому випадку іноді навіть бідне родовище, але розташоване в освоєному районі, буде більш ефективним джерелом диференційної ренти I
		Диференційна рента II	Рента, що виникає внаслідок послідовних вкладень капіталу в експлуатацію родовища корисних копалин і спричиняє зростання витрати на виробництво одиниці продукції, а також ціни на ринку, що призведе до збільшення господарської цінності всіх родовищ корисних копалин, які використовуються; формується при використанні високотехнологічних нововведень, які є наслідком інновацій, що впроваджуються у сфері надровидобування

Перша з перерахованих класифікаційних ознак впливає на відображення в бухгалтерському обліку гірничої ренти (елементи методу бухгалтерського обліку – документування, рахунки, подвійних запис, звітність); друга – на визначення суми сформованої ренти (елемент методу бухгалтерського обліку – оцінка).

Серед природних ресурсів, якими володіє Україна, лісові ресурси є одними з ключових, які, до того ж, формують надходження валютної виручки в країну через експорт продукції лісової галузі. У зв'язку з цим питання формування та розподілу ренти, сформованої лісовими ресурсами, яка має економічне, соціальне та політичне значення, є нагальним і набуває все більшої актуальності зі зростанням дефіцитності лісових ресурсів.

За часів незалежності України спостерігається стійке зростання обсягів продукції, робіт і послуг лісового господарства та заготівлі деревини (табл. 5.8).

Таблиця 5.8.

Основні показники використання й охорони лісів
в Україні за 1990-2015 рр.

Роки	Обсяг продукції, робіт і послуг лісового господарства (у фактичних цінах), млн. грн.	Заготівля деревини ¹ , тис. м ³		Відтворення лісів, тис. га
		усього	у т. ч. від рубок головного користування	
1990	x	12642,0	5755,0	37,5
1991	x	10833,0	5267,0	33,7
1992	x	10183,0	5047,0	31,9
1993	x	9649,0	4761,0	29,7
1994	x	9959,0	4891,0	33,1
1995	x	9741,0	4574,0	38,4
1996	x	9176,0	4375,0	38,5
1997	373,0	10597,0	4761,0	38,5
1998	396,6	10548,7	5138,5	36,7
1999	521,3	10308,7	4879,7	38,6
2000	744,4	11261,7	5236,4	37,8
2001	824,2	12022,3	5507,3	42,6
2002	946,8	12826,8	5833,0	45,9
2003	1108,9	15953,3	6589,4	48,3
2004	1594,6	17300,7	6962,1	53,9
2005	1991,1	17124,3	6918,4	58,6
2006	2451,1	17759,8	7330,9	66,7
2007	2956,3	19013,9	7616,3	73,6
2008	3382,7	17687,5	7528,2	80,2
2009	3138,1	15876,5	7211,8	80,9
2010	4097,7	18064,6	7767,4	70,1
2011	5674,8	19746,2	8647,5	72,4
2012	5911,6	19763,6	8433,2	70,1
2013	6363,9	20340,6	8484,0	67,7
2014 ³	7739,9	20672,4	8853,1	58,0
2015 ³	10803,1	21924,2	9097,7	60,4

¹ За 1990-2002 рр. наводяться дані щодо заготівлі ліквідної деревини.

³ Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Сформовано за даними⁴⁷

Таким чином, заготівля деревини в Україні за період 1990-2015 рр. зроста майже вдвічі, а відтворення лісових ресурсів залишалося приблизно на однаковому рівні й в середньому за аналізований період складало 57,7 млн. га за рік, що

⁴⁷ Основні показники використання й охорони лісу, тваринних ресурсів (1990-2015) / Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 09.06.2016 р.).

зумовило скорочення запасів деревини в країні. Виявлена ситуація актуалізує дослідження щодо досягнення сталості у використанні лісових ресурсів в Україні.

Лісові ресурси, якими володіє Україна, є привабливими й для європейських товаровиробників, адже обсяги заготівлі лісу-кругляку в країні є значними та щороку зростають (табл. 5.9).

Таблиця 5.9.

Заготівля ліквідної деревини в Україні за 2010-2015 рр.

Види продукції	Обсяги заготівель, тис. м ³						Темп зростання (2015 р. до 2010 р.), %
	2010р.	2011р.	2012р.	2013р.	2014 р. ¹	2015 р. ¹	
Ліквідна деревина	16145,6	17510,3	17506,7	18021,9	18333,2	19267,7	119,3
Лісоматеріали круглі	7536,0	7989,4	7850,8	8102,1	8158,8	8302,6	110,2
Пиломатеріали і заготовки, клеєна фанера та шпон	5731,5	6300,0	6306,0	6644,0	7053,7	7019,8	122,5
зокрема хвойні породи	4526,4	4544,7	4637,2	5416,3	5774,4	5288,4	116,8
Балансова деревина	1101,7	1117,7	1025,9	986,1	721,5	811,9	73,7
зокрема хвойні породи	609,2	682,1	686,9	706,1	525,5	548,5	90,0
Інші сортименти лісоматеріалів круглих	702,8	571,7	518,9	471,2	383,6	470,9	67,0
зокрема хвойні породи	315,4	392,5	–
Паливна деревина	8609,6	9520,9	9655,9	9919,8	10174,4	10965,1	127,4
Із загального обсягу заготовленої паливної деревини							
дрова для опалення	4102,3	4369,0	4584,2	4960,9	5573,1	6293,8	153,4
дров'яна деревина для технологічних потреб	3944,4	4532,5	4398,8	4367,2	4501,3	4671,3	118,4

¹Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя та частини зони антитерористичної операції

Сформовано за даними⁴⁸

Отже, виробництво ліквідної сировини в 2015 р. порівняно з 2010 р. зросло на 19,3 %, а виробництво лісоматеріалів круглих – на 10,2 %. При цьому, за аналізований період спостерігається стійка тенденція до зростання виробництва продукції лісозаготівлі. Тому останнім часом розгорнулася дискусія щодо мораторію на вивезення з України лісу-кругляку. Відміна мораторію на вивезення кругляка спричинить негативні наслідки для економіки України.

⁴⁸ Заготівля ліквідної деревини (2010-2015 рр.). Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 10.06.2016 р.).

Дія мораторію на вивезення необробленої деревини (лісу-кругляку) сприяла приходу інвестицій. Це стає рушійною силою для створення нових робочих місць, наповнення державних і місцевих бюджетів, соціально-економічного розвитку регіонів та країни в цілому.

Зокрема, щодо інвестицій у Житомирську область, то після введення мораторію на вивезення лісу на експорт деревообробна галузь області отримала близько 300 мільйонів євро. Більшу частину цієї суми, а саме 160 млн. євро, інвестовано в будівництво нового сучасного деревообробного комбінату в місті Коростень, до якого належать сучасне лісопильне виробництво, пілетний завод тощо, на якому в цілому створено і планується 800 робочих місць. Уже у першому кварталі 2017 р. буде запущено першу чергу виробництва – лінію сортування та розпилу⁴⁹.

Це результат дії мораторію, який дав поштовх на створення нових робочих місць, які забезпечать глибоку переробку лісосировини та дадуть можливість експортувати продукцію значно дорожчу за ліс-кругляк. І це тільки в Житомирській області, у той час як загальна сума траншу макрофінансової допомоги від Європейського союзу становить 600 мільйонів євро. Таким чином, лісові ресурси здатні формувати ренту, яка цікава як на мікро-, так і на макрорівнях економіки.

Актуальним завданням для ефективного функціонування вітчизняної економіки є необхідність відображення доходу від використання лісових ресурсів у бухгалтерському обліку. Оцінка отриманих доходів від лісових ресурсів дасть змогу управлінському персоналу підприємства чітко обґрунтовувати ефективність природоохоронних заходів, оцінювати розмір витрат, що здійснюються при відтворенні та охороні лісових ресурсів. Окрім того, це сприятиме посиленню державного контролю за використанням і приростом природного капіталу, наданого державою підприємствам лісового господарства.

Дослідженням теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку лісових ресурсів займалися такі вітчизняні вчені, як: Я.М. Бойко, Т.І. Вовчук, О.В. Врублевська, Н.С. Дворяшина, С.І. Дорогунцов, П.Ф. Жолкевський, В.Н. Герасимович, А.А. Голуб, Я.В. Коваль, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, І.М. Синякевич, Ю.Ю. Туниця, О.В. Шавурська, М. Чік та інші. Отримані результати теоретичних і практичних розробок з проблем бухгалтерського обліку й контролю лісових ресурсів мають велике значення для розвитку теорії бухгалтерського обліку. Однак, відсутня інформація щодо облікового відображення ренти від лісових ресурсів. Дослідження спрямовано на виявлення особливостей лісової ренти з метою визначення її суми та відображення в бухгалтерському обліку для управління нею.

⁴⁹ Відмінити мораторій на експорт деревини – вбити українську деревообробну галузь [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zhitomir.info/news_161836.html

Відносини щодо лісокористування в Україні регулюються Конституцією України⁵⁰, Законом України “Про охорону навколишнього природного середовища”⁵¹, Лісовим кодексом України⁵², Податковим кодексом України⁵³.

Відповідно до положень Лісового кодексу, ліс не визнається нерухомим майном, отже, у бухгалтерському обліку у складі майна підприємства не відображається. Така ситуація зумовлює споживацьке ставлення до лісових ресурсів, недотримання положень концепції сталого розвитку щодо збереження та відновлення лісів, відтік лісової ренти з лісових господарств (виробників лісу) до лісопереробних підприємств, що викликає відтік фінансових ресурсів з лісової галузі та недостатність засобів для організації сталого лісокористування.

Лазаренко Я. коментує вказане положення Лісового кодексу таким чином: “внаслідок цього виникає економіко-правовий казус, що ліс як угіддя офіційно не визнається носієм вартості, навіть не має номінальної вартості. Після вирубки (знищення або порушення лісового угіддя) заготовлена деревина набуває вартості, стає товаром. Наслідком такої “державної економічної політики” є бажання всіх суб’єктів вирубувати ліси, надаючи йому “товарного вигляду”, а не займатись їх охороною та відтворенням”⁵⁴. Підтримуючи позицію автора, вважаємо таку ситуацію неприпустимою. Впливати на екологічний стан лісів можна через налагодження механізму формування, розподілу та перерозподілу лісової ренти, а також управління нею.

У сталому розвитку закладено ідею максимального використання потенційних економічних можливостей і збалансованості суспільного розвитку з можливостями природи за рахунок людських, природних і геополітичних ресурсів, активізації ролі людини в суспільстві⁵⁵.

Стале лісове господарство, за дослідженням О.А. Голуб, І.Я. Антоненко⁵⁶, – це діяльність зі створення й формування лісів з упорядкованою породною та віковою структурою, яка максимально забезпечує виконання лісами господарсько-економічної та соціально-екологічної функцій за умови збереження біорізноманіття та сталості. У сталому розвитку закладено ідею максимального використання потенційних економічних можливостей і збалансованості

⁵⁰ Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 03.12.2015 р.)

⁵¹ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” від 25.06.1991 р. №1264-XII. URL: <http://rada.gov.ua/> (дата звернення: 02.12.2015 р.)

⁵² Лісовий кодекс України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3852-12> (дата звернення: 03.12.2015 р.)

⁵³ Податковий кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.12.2015 р.)

⁵⁴ Лазаренко Я. Становлення законодавчих систем в Україні Розвиток лісового законодавства України. URL: <http://pravoznavec.com.ua/period/article/800/%CB> (дата звернення: 21.12.2015 р.)

⁵⁵ Дворяшина Н.С. Аналіз сучасного стану лісових ресурсів у контексті сталого розвитку // Науковий вісник. 2005. № 15.1. С. 216-221.

⁵⁶ Голуб О.А., Антоненко І.Я. Аналіз втрат лісових ресурсів України // Продуктивні сили і регіональна економіка: зб. наук. праць / у 2 ч. К.: РВПС України НАН України, 2003. Ч.2. С. 10-14.

суспільного розвитку з можливостями природи за рахунок людських, природних і геополітичних ресурсів, активізації ролі людини в суспільстві⁵⁷.

Під сталим розвитком лісових ресурсів слід розуміти однаковий і рівномірний розвиток як економічної, так і екологічної системи, за якого досягнутий економічний результат порівнюється із супутнім йому екологічним (позитивним або негативним) результатом⁵⁸. Саме за допомогою лісової ренти можлива реалізація положень концепції сталого розвитку.

Лісівництво як один з видів рослинництва неможливе без використання земельних ресурсів. Виходячи з цього, у лісовій галузі формується два види ренти: земельна та лісова.

Щодо визначення суми земельної ренти в лісовому господарстві, то Я.В. Коваль⁵⁹ зазначає, що вона може бути розрахована як диференційна рента першого роду, яка враховує якість і розташування земельної ділянки, зайнятої лісом, або як диференційна рента другого роду, якщо застосовувалося інтенсивне виробництво лісової продукції, а також абсолютної ренти, яка формується у лісовому господарстві як різниця між доданою вартістю і середнім підприємницьким прибутком. Така методика визначення земельної ренти у лісовому господарстві зумовлена можливістю визначення середньої норми прибутку у вказаній галузі та монополією держави на лісові ресурси і, відповідно, землі під ними. Нульова рента за таких умов встановлюється на земельних ділянках з лісовими насадженнями, які мають гірші умови виробництва.

Отже, поняття та порядок формування земельної ренти для лісової галузі та галузей рослинництва не відрізняються.

Особливості формування та відображення в бухгалтерському обліку земельної ренти з метою управління нею описано вище. Для земель лісового фонду вважаємо запропоновану методику актуальною, адже механізм формування земельної ренти не змінюється. Відбувається лише подовження виробничого циклу, який триває від моменту висадки лісу до отримання товарної деревини (від 40 до 100 років).

Поняття ж лісової ренти, дослідники визначають по різному: чистий дохід, що припадає на одиницю ресурсу, який використовується, наприклад, кубічний метр деревини⁶⁰; частина доданої в процесі природокористування вартості, на яку

⁵⁷ Дворяшина Н.С. Аналіз сучасного стану лісових ресурсів у контексті сталого розвитку // Науковий вісник. 2005. № 15.1. С. 216-221.

⁵⁸ Туниця Ю.Ю. Экологические факторы в издержках производства // Вопросы экономики, 1977. № 7. С. 116-124.

⁵⁹ Коваль Я.В. Комплексна економічна оцінка лісових ресурсів: критерії, механізми формування і використання // Лісове господарство. 2016. № 1.

⁶⁰ Фурдичко О.І. Еколого економічна оцінка лісових земель як особливого ресурсу ноосфери // Агросвіт. 2012. № 2. С. 2-6.

Хавар Ю. Особливості оцінки вартості лісових земель та лісових ресурсів // Геодезія, картографія і аерофотознімання. 2008. № 70.

претендує власник лісу, потоки благ (властивості) якого залучаються поруч з іншими факторами виробництва (рента – це регулярний, стійкий у часі дохід, отже, за визначенням, можливість її отримання пов’язана з користуванням на засадах сталості)⁶¹.

На основі аналізу досліджень попередників та з метою відображення в бухгалтерському обліку під лісовою рентою пропонуємо розуміти наддохід, отриманий від використання лісових ресурсів.

Видами лісової ренти, які впливають на відображення її в бухгалтерському обліку, є такі (табл. 5.10).

Таблиця 5.10.

Види лісової ренти як об’єкта бухгалтерського обліку

<i>Підвид</i>	<i>Різновид</i>	<i>Характеристика</i>
За способом отримання	Від використання у виробництві	Рента від експлуатації лісових ресурсів для виробничих потреб
	Від передачі в оренду	Рента від передачі лісових ресурсів в оренду
За умовами отримання	Абсолютна рента	Рента, що отримується при використанні лісових ресурсів завдяки їх природним властивостям
	Диференційна рента I	Рента, що виникає внаслідок експлуатації лісових ресурсів з кращими природними властивостями й характеристиками, що виражається більш низьким рівнем витрат при виробництві кінцевого продукту, а, отже, вищим показником підприємницького прибутку
	Диференційна рента II	Рента, що виникає внаслідок послідовних вкладень капіталу в експлуатацію лісових ресурсів і спричиняє зростання витрат на виробництво одиниці продукції, а також ціни на ринку, що призведе до збільшення господарської цінності всіх лісових ресурсів, які використовуються; формується при використанні високотехнологічних нововведень, які є наслідком інновацій, що впроваджуються лісокористувачем

Відповідно до видів ренти залежно від способу її отримання відкриваються аналітичні рахунки з обліку лісової ренти; відповідно до умов отримання ренти встановлюється порядок визначення її суми для відображення в бухгалтерському обліку.

Отже, сучасна рентна складова використання природних ресурсів забезпечує реальні економічні вигоди власника чи користувача ресурсу від його використання та покращує екологічний стан зазначеного ресурсу.

Відображення природної ренти в бухгалтерському обліку надасть достовірну та поглиблену інформацію керівництву про доходи підприємства з метою управління ними. Раціональне використання природних ресурсів та облікове

⁶¹ Врублевська О.В. Лісова рента: вилучення й розподіл // Національний лісотехнічний університет України: збірник науково-технічних праць. 2007. № 17.2. С. 11-17.

відображення природної ренти дозволить посилити контроль за впливом антропогенної діяльності на такі ресурси та дотримуватись положень концепції сталого розвитку.

5.3. Розвиток методології бухгалтерського обліку природної ренти в контексті вирішення проблем реалізації положень концепції стійкого розвитку

На сучасному етапі соціально-економічного розвитку суспільства важливою проблемою науки та практики є формування управління обмеженими природними ресурсами, спрямованого на підвищення рівня еколого-економічної ефективності їх використання, створення умов для сталого розвитку територій, забезпечення умов для стримування негативних тенденцій, що виникають у процесі інтенсивного освоєння та використання природних ресурсів, шляхом проведення природоохоронних заходів. При цьому управління доходами в частині ренти, сформованої природними ресурсами, потребує особливої уваги щодо визначення суми такої ренти, її розподілу та використання в тому числі на заходи з охорони та відновлення екологічного стану природних ресурсів.

Природні ресурси використовуються людиною протягом тисячоліть, є предметами праці та споживання, а тому й рушійною силою для розвитку суспільства. У зв'язку з цим, важливого значення набувають шляхи раціоналізації відносин природокористування особливо щодо обмежених і невідновних ресурсів, які окреслюють форми й способи володіння, розпорядження й присвоєння доходу у сфері природокористування.

Особливу увагу слід зосередити на вартісному вимірюванні операцій з природною рентою, що здійснюється за допомогою оцінки. Останню можна охарактеризувати як процес визначення суми ренти, яку необхідно відобразити в бухгалтерському обліку.

Саме величина ренти і є еквівалентом оцінки потенційних можливостей природних ресурсів. При розрахунку природної ренти враховується вид цільового та функціонального використання, місцезнаходження та статус, якісний стан й екологічне значення природних ресурсів, що характеризується видом ренти: абсолютна, диференційна I чи II роду.

Рента може бути визначена завдяки різниці валового доходу підприємства, що працює в кращих умовах, та іншого, а це можна здійснити з налагодженим бухгалтерським обліком. Бухгалтерський облік ренти повинен надавати своєчасну та достовірну інформацію про даний показник для забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, забезпечити надходження додаткових

платежів до держави у вигляді податку на даний вид доходу, забезпечити контроль за рентою підприємства та надавати показники для її аналізу.

Для відображення в бухгалтерському обліку природну ренту необхідно оцінити. Існують різні підходи до визначення вартості природної ренти з економічного погляду (табл. 5.11).

Таблиця 5.11.

Порядок визначення суми природної ренти

№ з/п	Науковці, що започаткували	Порядок розрахунку	Умовні позначення
1	Західні економісти (Гэффни М. ⁶² , Deacon, Johnson ⁶³)	$R = G - C - K(i + d)$	R – рента; G – валова продукція; C – поточні витрати; K – капітал; i – банківський відсоток; d – норма амортизації
2	Тропко Л.А. ⁶⁴	$P = B - HЗ - НП$	B – виручка від реалізації; HЗ – нормальні витрати з урахування найбільш ефективних технологій; НП – нормальний прибуток, який залишається на підприємстві після виплати податків та погашення відсотків за кредит
3	Центральний економіко-математичний інститут РАН	$R = \max a_j q_j (Z_j - S_j)$	R – природна рента; Z _j – сукупні витрати на видобування j-го природного ресурсу; S _j – сукупні витрати на добування природного ресурсу в оціночних умовах; q _j – об'єм добування; a _j – коефіцієнт, який відображає динаміку використаних в розрахунках показників (Z _j , S _j , q _j)

Кожен з перерахованих способів оцінки природної ренти має свої переваги та недоліки.

Поряд з цим проводяться дослідження особливостей формування природної ренти за її видами, що спричиняє виникнення різних способів визначення вартості природної ренти залежно від виду рентоутворюючого фактору. Так, визначення суми водної ренти при використанні водних ресурсів повинно відбуватися з урахуванням вилучення ренти, одержаної при використанні водних ресурсів, що

⁶² Гэффни М., Титова Г., Харрисон Ф. За кулисами становления экономических теорий. От теории – к коррупции: монография / пер.: А. И. Иванов и Т.И. Роскошная. Фонд “Земля и благосостояние о-ва”. Санкт-Петербург : Б. & К., 2000. 304 с.

⁶³ Deacon Robert T., Johnson Bruce M. Forestland Public and Private. Cambridge, Massachusetts: Ballinger Publishing for the Pacific Institute for Public Policy Research, 1985.

⁶⁴ Тропко Л.А. Экономический механизм государственного регулирования отраслей нефтегазового комплекса: автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук: 08.00.05 / Моск. гос. геологоразвед. ун-т им. С. Орджоникидзе. М., 2002. 43 с.

відрізняються як за природними, так і за економічними властивостями. Отже, водна рента поділяється на абсолютну та диференційну першого та другого роду.

Абсолютна водна рента, як зазначають Б.М. Данилишин і В.С. Міщенко⁶⁵, виникає за умови, коли суб'єкт господарювання може використовувати водні ресурси у власному виробничому процесі або передавати у тимчасове користування іншим суб'єктам на умовах платності. В такому випадку абсолютна водна рента – це плата за можливість використовувати водні ресурси у власному виробництві. Враховуючи те, що сама наявність обмеженості на права користування природними ресурсами здатна формувати абсолютну ренту, абсолютна водна рента формується навіть водними ресурсами, які мають найгірші економічні чи природні характеристики.

Абсолютна водна рента частково закладена у платежі а користування водними ресурсами як плата за отримання дозволу на водокористування.

Використання водних ресурсів з кращими економічними чи природними властивостями дозволяє сформувати диференційну водну ренту. Виходячи з цього, можна стверджувати, що повна виробнича собівартість разом з витратами на збут продукції, виробленої з використанням водних ресурсів, є нижчими від середньогалузевих, що і є джерелом диференційної ренти.

Виникнення диференційної ренти зумовлене обмеженістю можливості використовувати водні ресурси. Залучення водних ресурсів у виробничий процес може відбуватися двома шляхами:

- 1) з вилученням ресурсів з водних об'єктів;
- 2) без вилучення ресурсів з водних об'єктів.

За умови застосування першого шляху використання водних ресурсів причиною формування диференційної водної ренти є їх обмеженість. Другий шлях передбачає формування диференційної водної ренти зумовлений обмеженістю можливостей використовувати водні ресурси у виробничому процесі.

Отже, виходячи з того, що диференційна водна рента першого роду виникає при використанні у виробництві водних ресурсів з кращими економічними або природними властивостями, що формує додаткові доходи користувачам таких ресурсів, така рента має бути врахована при встановленні нормативів ставок плати за користування водними ресурсами.

Величину диференційної водної ренти другого роду В.М. Мандзик⁶⁶ пропонує визначати, як різницю між фактичним прибутком підприємства-

⁶⁵ Данилишин Б.М., Міщенко В.С. Рентна політика в Україні / НАН України; Рада по вивченню продуктивних сил України. К.: ЗАТ “Нічлава”, 2004. 68 с.

⁶⁶ Мандзик В.М. Особливості вилучення рентної складової у доходах економічних агентів // Ефективна економіка. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=26> (дата звернення 26.09.2015 р.)

водокористувача та нормальним прибутком, які забезпечують розвиток даного виробництва в ринкових умовах господарювання:

$$P_{\text{дифII}} = P_{\text{ф}} - P_{\text{н}}, \quad (5.1)$$

де $P_{\text{дифII}}$ – диференційна водна рента II роду, грн.; $P_{\text{ф}}$ – фактичний прибуток підприємства-водокористувача від реалізації, грн.; $P_{\text{н}}$ – нормальний прибуток підприємства, що забезпечує розширене відтворення та водокористування відповідно до положень концепції сталого розвитку, грн.

При цьому розмір водної ренти також залежить від функціонального призначення (виробниче або соціальне⁶⁷) водних ресурсів. Основна функція водних ресурсів виробничого призначення – створення сприятливих умов для розвитку матеріального виробництва в різних галузях економічної діяльності. Щодо водних ресурсів соціального призначення, то вони створюють важливі умови для розширеного відтворення через зростання продуктивності праці, що впливає на процес виробництва.

Розмір водної ренти тим більший, чим ефективніше використовуються водні ресурси. При цьому слід враховувати екологічний стан водних ресурсів до та після їх використання. При збереженні та відновленні екологічного стану водних ресурсів суб'єкт господарювання буде отримувати більшу суму ренти через більшу суму виручки від реалізованої екологічно чистої продукції або послуг із дотриманням екологічних стандартів, виробництво яких відповідає положенням концепції сталого розвитку.

Питання визначення суми гірничої ренти досліджувалися науковцями починаючи з 30-х рр. XX ст. Так, Н.В. Володомонон⁶⁸ розробив категорію “єдиної бортової собівартості”. Результати проведених ним досліджень показали, що фактична собівартість видобутку металу (на найгірших експлуатованих блоках) коливається в межах галузі значно менше, ніж середня її величина по родовищах. Виходячи з цього, Н.В. Володомонон запропонував визначати промислову цінність родовища в грошовому вираженні, виходячи з величини потенційної диференційної гірничої ренти, яка розраховувалася за кожним експлуатаційним блоком і розглядалася як різниця між єдиною бортовою собівартістю й собівартістю продукту, помноженої на величину добутих із цього блоку запасів, а по всьому родовищу – як різниця між єдиною бортовою й середньою по родовищу собівартістю виробництва продукту, помножену на величину видобутих запасів родовища.

⁶⁷ Хавар Ю. Особливості оцінки вартості лісових земель та лісових ресурсів // Геодезія, картографія і аерофотознімання. 2008. № 70.

⁶⁸ Володомонон Н.В. Горная рента и принципы оценки месторождений. М.: Металлургиздат, 1959. 80 с. С. 29.

На думку Н.В. Володомонова⁶⁹, гірську ренту можна визначати як у грошовому так і у натуральному вимірниках. Розрахунок ренти у натуральних вимірниках передбачає ділення ренти у грошовому вираженні та повну виробничу собівартість видобутих ресурсів. Рента у грошовому вимірнику відображає кількість додаткової продукції, яку можна отримати від певного родовища у порівнянні з родовищем гіршої якості. Така додаткова продукція характеризує підвищену продуктивність праці на кращих за природними та економічними умовами родовищах і є джерелом формування диференційної гірничої ренти.

Незавершеним питанням у вказаній методиці, як вважає Л.Г. Хазанов⁷⁰, є порядок визначення найгіршого розроблюваного блоку, адже з'ясувати, який з блоків на родовищі є таким, можна тільки після завершення його експлуатації.

Саме Н.В. Володомоновим були досліджені фактори формування собівартості видобутку корисних копалин, що впливає, зі свого боку, на величину гірничої ренти. Ці чинники він об'єднав в три групи⁷¹:

1) економіко-географічна – охоплює не тільки первинні природні фактори, а й умови, створені діяльністю людини, яка змінила природу. До неї належать фізико-географічні особливості, обжитість і віддаленість району родовища, відстань від родовища до транспортної магістралі й умови доставки вантажів, водні ресурси, що мають значення з позиції постачання як побутової, так і технічної води, наявність енергетичних ресурсів, а також будівельних матеріалів.

2) гірничотехнічна – охоплює рельєф поверхні, глибину залягання, кут падіння й потужність рудного тіла, стійкість порід, обводненість родовища.

3) представлена факторами матеріального складу – вміст корисного компонента, мінералогічний склад рудного тіла, текстура й структура руди, вміст шкідливих домішок.

Володомонов Н.В.⁷² вказував на дві відмінності гірничої ренти:

1) полягає в тому, що “умови отримання її не залишаються постійними, а зникають з виробленням родовища ... гірська рента в сумарному її поданні обмежена запасами родовища і може бути визначена на основі відповідних даних про це родовище та про найгірші з розроблюваних блоків даного родовища”.

2) полягає в тому, що “вона може бути реалізована в часі по-різному, залежно від річної продуктивності рудника, побудованого на даному родовищі. Тривалість реалізації гірничої ренти оберненопропорційна річній продуктивності рудника”.

Роботи Н.В. Володомонова значною мірою визначили подальший розвиток теорії гірничої ренти в радянській економічній науці, яка у 60-70-х роках ХХ ст.

⁶⁹ Володомонов Н.В. Горная рента и принципы оценки месторождений. М.: Металлургиздат, 1959. 80 с. С. 40.

⁷⁰ Хазанов Л.Г. Эволюция теории горной ренты. URL: cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-teorii-gornoj-renty-1 (дата звернення 28.12.2014 р.).

⁷¹ Володомонов Н.В. Горная рента и принципы оценки месторождений. М.: Металлургиздат, 1959. 80 с.

⁷² Володомонов Н.В. Горная рента и принципы оценки месторождений. М.: Металлургиздат, 1959. 80 с.

була зорієнтована на вирішення проблеми визначення рівня витрат у гірничодобувній промисловості у взаємозв'язку з фактором часу. Існуюча в ті роки концепція включення витрат полягала в тому, що економічна оцінка корисних копалин повинна базуватися на визначенні їх внеску в розвиток економіки країни.

На думку В.Н. Герасимовича і А.А. Голуба⁷³, базовою величиною, що характеризує допустимий рівень витрат при експлуатації родовищ корисних копалин, є економічний ефект, до якого належить сфера споживання даного ресурсу, або граничний економічний ефект.

Розвиваючи їх погляди, А.С. Астахов⁷⁴ писав, що економічна сутність замикаючих витрат може трактуватися двома способами: як гранично допустимий для економіки рівень витрат, пов'язаних з отриманням і використанням розглянутого виду мінеральної сировини, і як приріст витрат на отримання додаткової тони мінеральної сировини понад раніше визначених потреб народного господарства.

Гофман К.Г.⁷⁵ запропонував обирати з усіх способів експлуатації родовища найбільш ефективний, мотивуючи це тим, що тоді диференційний дохід, принесений оцінюваним об'єктом, максимізується. Отримане внаслідок цього значення ефекту й приймається за величину гірничої ренти. Проте як визначити ефективність того чи іншого методу розробки родовища, ним досліджено не було.

Шкатов В.К.⁷⁶ вважав, що ціни на продукцію гірничодобувної промисловості повинні встановлюватися на базі витрат у середньозважених природних умовах. На його думку, при такому підході основний вплив на рівень цін у галузі (при єдиній ціні по країні) будуть мати ділянки, на яких виробляються найбільші обсяги продукції даного типу. Відповідно, якщо ціна (єдина, оптова або зональна) й індивідуальні приведені витрати будуть однаковими, то й диференційна рента дорівнюватиме нулю. Якщо ж загальна вартість перевищить індивідуальні приведені витрати, то диференційна рента дорівнюватиме цьому перевищенню, будучи позитивною величиною. Такий підхід В.К. Шкатов⁷⁷ назвав механізмом створення полярної диференційної гірничої ренти.

⁷³ Герасимович В.Н., Голуб А.А. Методология экономической оценки природных ресурсов / Отв. ред. С.С. Шаталин. М.: Наука, 1988. 140 с.

⁷⁴ Астахов А.С. Оценка фактора времени и его учет в экономике горной промышленности. М.: ИГД, 1966. 46 с.

⁷⁵ Татаркин А.И., Тоскунина В.Э. Рентные отношения в недропользовании // Экономика Северо-Запада: проблемы и перспективы развития. 2003. №3. С. 17-22.

⁷⁶ Шкатов В.К. Дифференциальная земельная рента в добывающей промышленности и рациональное использование природных богатств // Учет природного и географического факторов в ценообразовании М.: Наука, 1964. С. 5-12.

⁷⁷ Шкатов В.К. Дифференциальная земельная рента в добывающей промышленности и рациональное использование природных богатств // Учет природного и географического факторов в ценообразовании М.: Наука, 1964. С. 5-12.

З погляду Л.Л. Майзеля⁷⁸, гірнича рента відображає виробничі відносини між трьома сторонами – державою, вугільним підприємством і його працівниками. Між державою й підприємством рентні відносини проявляються через механізм цін за умови їх встановлення на базі вартості продукту з найгіршого з родовищ, що розробляються. Між державою ж і працівниками вугільного підприємства рентні відносини виявляються через механізм акумуляції та розподілу гірничої ренти. Але при цьому автор пропонував встановлення цін державою без прив'язки до умов експлуатації родовищ, а конкретного механізму розрахунку та розподілу ренти він не навів.

Богачов В.М.⁷⁹ вважав, що існування гірничої ренти обмежене в часі, оскільки обумовлене повним вичерпанням запасів корисних копалин. Родовища корисних копалин відрізняються один від одного гірничогеологічними характеристиками, які, однак, не визначають річної продуктивності рудника, що залежить від ступеня і характеру облаштування родовища, від потужності обладнання, тобто від чинників, що становлять предмет господарських рішень. Богачов В.Н. вважав, що величина гірничої ренти та період її отримання в значно залежать від виробничої потужності гірничодобувного підприємства, а тому, і від величини капітальних вкладень.

У 80-х роках у радянській економічній науці розгорнулася дискусія, присвячена стягуванню плати за користування надрами та обчисленню на її основі диференційної гірничої ренти, необхідність введення якої в госпрозрахункові відносини підприємств визнавалася всіма фахівцями. Розбіжності були пов'язані з вибором механізму обчислення ренти: пропонувалися власне рентні платежі за цінами, що формуються на базі замикаючих витрат або полярні рентні платежі (при встановленні оптових цін на мінеральну сировину, що базувалися на витратах середніх по галузі). Прихильники встановлення цін виходячи із замикаючих витрат вважали, що наддохід, отриманий із родовищ, що знаходяться в більш сприятливих умовах, повинен вилучатися державою як плата за користування надрами та лише частково перерозподілятися всередині мінерально-сировинного комплексу з метою відшкодування збитків підприємств, що експлуатують родовища з гіршими гірничо-геологічними умовами.

При побудові цін на базі середньогалузевих витрат платежі за користування надрами, встановлені на основі полярності, виступали лише механізмом перерозподілу прибутку всередині галузі. Повний огляд методів стягнення плати за

⁷⁸ Майзель Л.Л. Проблемы горной ренты и планирование дифференциальной рентабельности в угольной промышленности. М.: ЦНИИЭИуголь, 1968.

⁷⁹ Разовский Ю.В. Горная рента: экономика и законодательство. М.: Экономика, 2000. 221 с.

користування надрами, розроблених у СРСР до початку 90-х років, був представлений у роботах В.С. Фефелова⁸⁰, який об'єднав їх в дві групи.

До першої групи належать методи, що базуються на визначенні різниці між оптовими цінами на кінцеву продукцію, що формуються на основі замикаючих витрат й індивідуальної собівартості кінцевої продукції. Ця різниця отримала назву повної диференційної гірничої ренти.

Друга група представлена методами, що базуються на обчисленні різниці між оптовими цінами на кінцеву продукцію, розрахованими виходячи з середньогалузевих витрат, й індивідуальної собівартості кінцевої продукції (так звана усічена гірська рента або система полярних платежів).

Однак жоден із запропонованих методів не дозволяв правильно обчислювати й стягувати гірничу ренту, оскільки в існуючій системі директивних цін на кінцеву продукцію й планових обсягів виробництва викривлялися величини собівартості видобутку корисних копалин й одержуваного прибутку. Крім цього, ставки платежів за користування надрами визначалися внаслідок спроб врахування індивідуальних особливостей функціонування гірничодобувних підприємств, численних і різнонаправлених географічних, гірничо-геологічних, технологічних й інших чинників.

Зазначені методи були орієнтовані на підтримку централізованої системи перерозподілу коштів від планово-рентабельних підприємств до планово-збиткових, а розробляли їх в умовах малого обсягу інформації про досягнення зарубіжної науки, у зв'язку з чим в них відсутній системний підхід до даної проблеми. Водночас для тодішньої планової економіки й вітчизняної науки запропоновані методи були кроком вперед, важливим у розвитку теорії гірничої ренти.

Ще один метод пропонували В.П. Пахомова і М.Н. Ігнат'єва⁸¹, який визначав ренту, як різницю між ціною одиниці продукції (середньогалузевої або що базується на замикаючих витратах) та індивідуальною собівартістю, враховуючи нормативний прибуток, необхідний для нормального функціонування гірничодобувних підприємств в умовах самоокупності та самофінансування. Але ними не розкрито механізм визначення нормативного прибутку, що є найбільш складним завданням в теорії гірничої ренти.

У 90-х рр. ХХ ст. Ю.В. Разовським⁸² була запропонована модель, згідно з якою диференційна рента визначається як перевищення фактичного прибутку над нормальним. За нормальний прибуток приймається добуток вартості основних фондів, що використовуються при видобутку корисних копалин, і нормативної

⁸⁰ Фефелов В.С. Анализ методов определения платы за недра на горных предприятиях // Известия вузов. Горный журнал. 1993. № 3. С. 69-74.

⁸¹ Разовский Ю.В. Горная рента: экономика и законодательство. М.: Экономика, 2000. 221 с.

⁸² Разовский Ю.В. Горная рента: экономика и законодательство. М.: Экономика, 2000. 221 с.

рентабельності гірничого виробництва, яка розраховується на базі коефіцієнта ефективності використання фінансових ресурсів, скоригованого на коефіцієнт, що характеризує специфіку галузі (визначається на основі експертних оцінок).

Іншого підходу дотримувалися М.А. Комаров і Ю.П. Белов⁸³, які запропонували модель розподілу гірничої ренти на частку держави й частку інвестора, значення яких не рівні окремо величинам рент I і II. Ними була відзначена взаємозалежність рент I і II: зміна однієї з них супроводжується зміною іншої. На практиці модель М.А. Комарова і Ю.П. Белова не може бути застосована через складність розрахунків.

Відповідно до іншої моделі, С.А. Кімельман і С.А. Андрюшин⁸⁴ пропонують розраховувати гірничу ренту на основі даних про видобуток корисних копалин на замикаючих (гірших) родовищах. Проте даний підхід також не працює в сучасних умовах, оскільки всі експлуатовані родовища того чи іншого виду корисних копалин знаходяться на різних стадіях розробки, отже, оцінки гірничої ренти повинні щорічно перераховуватися.

Отже, рента є додатковим доходом понад ціну виробництва, тобто витрат і нормального прибутку, обумовлених обмеженістю й невідтворюваністю природних ресурсів, які є товарною продукцією. Формування гірської ренти може відбуватися за рахунок розробки родовищ, що володіють кращими гірничо-геологічними характеристиками або ж знаходяться в сприятливих економіко-географічних умовах, застосування прогресивних технологій видобутку. Також рента може виникати в компаніях, що експлуатують родовища різних видів корисних копалин і (або) розташованих у різних регіонах або країнах.

Згідно з П(С)БО 15 “Дохід”⁸⁵, рента у вигляді наддоходу власника обмеженого ресурсу повинна бути оцінена за справедливою вартістю активів отриманих або які підлягають отриманню.

За дослідженнями Я.Б. Олійника⁸⁶, величина диференційної гірської ренти визначається як різниця між фактичним (плановим, розрахунковим) прибутком гірничого підприємства, отриманим за реалізацію мінеральної сировини, і нормальним прибутком, що забезпечує розвиток гірничого виробництва:

$$P_r = P_{гп} - P_{нг}, \quad (5.2)$$

де P_r – гірнича рента підприємства, грн.; $P_{гп}$ – прибуток гірничого підприємства від реалізації мінеральної сировини, грн.; $P_{нг}$ – нормальний прибуток гірничого підприємства, грн.

⁸³ Комаров М.А., Белов Ю.П. Реализация права собственности государства на недра через изъятие природной ренты // Вопросы экономики. 2010. С. 71-83.

⁸⁴ Кимельман С.А., Андрюшин С.А. Горная рента: экономическая природа, факторы формирования и механизмы изъятия // Финансы. 2004. № 5. С. 16-19. С. 18-19

⁸⁵ П(С)БО 15 “Дохід” від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 28.09.2015 р.)

⁸⁶ Олійник Я.Б. Економіко-географічний аналіз принципів надрокористування в Україні. URL: [http%3A%2F%2Ffirbis-nbu.gov.ua%](http%3A%2F%2Ffirbis-nbu.gov.ua%20) (дата звернення 05.03.2016 р.).

Прибуток гірничого підприємства від реалізації мінеральної сировини:

$$\text{Пгп} = \text{П} - \text{Пін}, \quad (5.3)$$

де П – сума чистого прибутку гірничого підприємства від усіх видів діяльності, грн.; Пін – річний прибуток гірничого підприємства від видів діяльності, що не належать до надрокористування, грн.

Для визначення економічної оцінки лісових ресурсів, використовуються три підходи: рентний, витратний і результатний. Найчастіше вартість лісу визначається за рентним підходом. Фурдичко О.І. обґрунтовує позицію щодо того, що “оцінка лісових ресурсів має базуватись на визначенні величини земельної ренти в лісовому господарстві. Запропоновані ... підходи до її формування можуть стати теоретичними передумовами реформування рентних відносин в галузі природокористування”⁸⁷. Такий підхід є недостатньо обґрунтованим, адже лісові ресурси також мають вартість і повинні оцінюватися окремо від земельних ресурсів. Вважаємо, що саме економічний ефект, а це ніщо інше, як лісова рента, найбільш повно характеризує цінність лісових ресурсів для суспільства.

Існують різні позиції дослідників щодо визначення суми лісової ренти. Так, Я.В. Коваль⁸⁸ пропонує такий порядок визначення суми лісової ренти:

$$\text{Рл} = \text{Пл} - \text{Ві} \quad (5.4)$$

де Рл – лісова рента, грн.; Пл – вартість продукції лісівництва, визначена на основі гранично допустимих витрат на приріст її виробництва, грн.; Ві – індивідуальні зведені витрати на відновлення й експлуатацію лісу, грн.

Сума лісової ренти, розрахована за наведеною формулою, включає диференційну ренти першого та другого роду за умови наявності інтенсивного способу ведення лісового господарства.

Коваль Я.В.⁸⁹ вважає, що виходячи з економічної сутності, загальний розмір лісової ренти (ЛР) є сумою величин усіх видів лісової ренти й визначається за формулою:

$$\text{ЛР} = \text{ДР}_I + \text{ДР}_II, \quad (5.5)$$

де ДР_I – диференційна рента I; ДР_{II} – диференційна рента II.

⁸⁷ Фурдичко О.І. Еколого економічна оцінка лісових земель як особливого ресурсу ноосфери // Агросвіт. 2012. № 2. С. 2-6.

⁸⁸ Коваль Я.В. Комплексна економічна оцінка лісових ресурсів: критерії, механізми формування і використання // Лісове господарство. 2016. № 1.

⁸⁹ Коваль Я.В. Комплексна економічна оцінка лісових ресурсів: критерії, механізми формування і використання // Лісове господарство. 2016. № 1.

Вовчук Т.І.⁹⁰ доводить, що лісова рента визначається, як різниця між вартістю кінцевої продукції лісовирощування й індивідуальними витратами на її виробництво з урахуванням середньої норми прибутку на вкладений капітал.

Шавурська О.В.⁹¹ зазначає, що лісова рента розраховується, як різниця між вартістю кінцевої продукції лісового господарства та загальними витратами на їх створення, експлуатацію та відновлення.

Лицур І.М.⁹² пропонує лісову ренту розраховувати, як різницю між замикаючими та індивідуальними витратами. Під замикаючими витратами автор розуміє певну межу витрат на отримання додаткової продукції, вище якої експлуатація лісових ресурсів є недоцільною з економічного погляду; вони є основою ціноутворення на продукцію лісівництва.

Отже, позиції авторів щодо визначення суми лісової ренти здебільшого співпадають і спрямовані на те, що рента визначається як сума диференційних рент I та II роду, або як різниця між вартістю кінцевої продукції лісівництва й індивідуальними витратами на її виробництво з урахуванням середньої норми прибутку на вкладений капітал.

Наведені способи визначення природної ренти базуються на розрахунках, які містять такі елементи як: нормальний прибуток, нормальні витрати, нормальні доходи. Зазначені поняття не притаманні системі бухгалтерського обліку. Тому існує проблема їх імплементації в методологію бухгалтерського обліку.

З точки зору економічної теорії, нормальний прибуток – це той мінімальний виторг, який повинен заробити підприємець, якщо він хоче залишитися у своєму бізнесі та продовжувати діяльність. Це, як підкреслюють К.Р. Макконнелл і С.Л. Брю⁹³, – плата за виконання підприємницьких функцій.

Поняття “нормальний прибуток” деякі автори використовують також для позначення нормального доходу на капітал фірми або, що те саме, альтернативних (неявних) витрат капіталу фірми (Є. Долан, Д. Ліндсей). У цьому значенні нормальний прибуток – це дохід, від якого власник фірми відмовляється, використовуючи власний капітал у своїй фірмі, але який він міг би отримувати, вкладаючи цей ресурс в іншу справу⁹⁴. Іншими словами, це альтернативна сума, яка може бути отримана власником ресурсів.

⁹⁰ Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів: дис... канд. екон. наук: 08.00.09. К.: НУБІП, 2009. 20 с.

⁹¹ Шавурська О.В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку лісу // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 3 (24). С. 532-536. С. 535.

⁹² Лицур І.М. Методичні підходи до економічної оцінки лісових ресурсів // Економіка природокористування і охорони довкілля. 2012. С. 49-56. URL: <http://economics-of-nature.net/uploads/arhiv/2012/Lytsur.pdf> (дата звернення: 16.12.2015 р.).

⁹³ Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Аналітична економія: принципи, проблеми і політика. Частина 2. Мікроекономіка. Львів: Просвіта, 1999. С. 157-223.

⁹⁴ Крупка М.І., Островерх П.І., Реверчук С.К. Основи економічної теорії : підруч. / Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. К.: Атіка, 2001. 344 с.

Отже, нормальний прибуток ототожнюється із прибутком у точці беззбитковості, так званим, нульовим прибутком. Він є частиною альтернативних витрат підприємства. Складність його визначення для бухгалтера більшою мірою пов'язана із технічною проблемою розрахунку, зокрема, що стосується наявності та вибору інформаційної бази, на основі якої можна це зробити.

Можливість визначення альтернативних показників залежить від розвитку ринку (активності ринку) та ефективності виконання ним інформаційної функції. Тобто наявності відкритої інформації, можливість використання якої передбачено МСФЗ. Це стосується визначення величина ринкової вартості активів, інших об'єктів бухгалтерського обліку, це ж стосується й визначення таких показників як нормальний прибуток, альтернативні витрати тощо.

В умовах командно-адміністративної економіки ця задача вирішувалася шляхом розробки переліку різних нормативних значень, планових і середньогалузевих показників, на які міг спиратися бухгалтер.

Отже, для відображення в бухгалтерському обліку природних ресурсів найбільш оптимальним вважаємо спосіб, запропонований Л.А. Тропком⁹⁵, з внесенням певних корективів, з огляду на можливість на практиці отримати вихідні дані для проведення розрахунку суми ренти.

Отже, визначати суму природної ренти пропонуємо за такою формулою:

$$P_{п} = ЧВ_{п} - НВ_{п} - НП_{п}, \quad (5.6)$$

де $P_{з}$ – сума природної ренти, грн.; $ЧВ_{з}$ – чиста виручка від реалізації продукції, отриманої від природних ресурсів, грн.; $НВ_{з}$ – нормальні витрати підприємства при використанні природних ресурсів, грн.; $НП_{з}$ – нормальний прибуток підприємства від використання природних ресурсів, грн.

Нормальні витрати підприємства та його нормальний прибуток встановлюються управлінським персоналом при прогнозуванні діяльності підприємства до початку звітної періоду з урахуванням найбільш ефективних технологій господарювання та умов конкуренції. Така інформація може бути отримана на основі аналізу результатів діяльності аналогічних підприємства в подібних сферах ринкової системи.

Наведений підхід дозволяє найбільш точно відобразити суму природної ренти, що підтверджено результатами багаторічних досліджень економістів, що розвивали теорію ренти. В бухгалтерському обліку він може бути реалізований лише за умов формування активного ринку на природні ресурси, як рентоутворюючі фактори.

⁹⁵ Тропко Л.А. Экономический механизм государственного регулирования отраслей нефтегазового комплекса: автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук: 08.00.05 / Моск. гос. геологоразвед. ун-т им. С. Орджоникидзе. М., 2002. 43 с.

Зазначена послідовність визначення суми природної ренти повинна бути використана для відображення такої ренти в бухгалтерському обліку, оскільки це надасть можливість контролювати доходи підприємства.

Природна рента може формуватися у підприємстві у результаті таких подій:

1) використання природних ресурсів у виробничій діяльності (запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку: за дебетом рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” та кредитом рахунку 791.11 “Природна рента”);

2) надання природних ресурсів в оренду (запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку: за дебетом рахунку 713 “Дохід від операційної оренди активів” та кредитом рахунку 791.11 “Природна рента”).

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку природної ренти, отриманої внаслідок використання природних ресурсів у виробничому процесі, наведено у табл. 5.12.

Таблиця 5.12.

Облікове відображення операцій з формування природної ренти від використання природних ресурсів у виробництві

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д	К
1	Визнано дохід від реалізації готової продукції, отриманої з використанням природного ресурсу	36	701
2	Відображено ПДВ	701	641
3	Відображено собівартість реалізованої готової продукції	901	26
4	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованої готової продукції	791	901
5	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації готової продукції, отриманої з використанням природного ресурсу: – у сумі фактичного доходу без урахування ренти – у сумі природної ренти, сформованої від використання природного ресурсу у виробництві (первинний документ – розрахунок природної ренти (див. табл. 5.14))*	701	791 791.11 “Природна рента”

*пропозиція автора

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку природної ренти, отриманої внаслідок передачі в оренду природних ресурсів, наведено у табл. 5.13. Для визначення суми природної ренти та відображення її в бухгалтерському обліку запропоновано форму розрахунку природної ренти (див. табл. 5.14).

Використання наведеного первинного документу дозволяє визначити суму природної ренти залежно від способу її отримання (виробниче використання або передача в оренду певного виду природного ресурсу) та відобразити її в бухгалтерському обліку.

Таблиця 5.13.

Кореспонденції рахунків для обліку природної ренти, отриманої внаслідок передачі в оренду природного ресурсу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д	К
1	Надано у користування природний ресурс	10.2	10.1
2	Нараховано орендну плату	377	713
3	Відображено суму ПДВ	713	641
4	Віднесено на фінансовий результат дохід від операційної оренди природного ресурсу: – у сумі фактичного доходу без урахування ренти – у сумі природної ренти, отриманої внаслідок передачі в оренду природного ресурсу (первинний документ – розрахунок природної ренти (див. табл. 5.14))	713	791 791.11 “Природна рента”

Таблиця 5.14.

Розрахунок природної ренти, тис. грн.

№ з/п	Вид природної ренти	Спосіб отримання ренти (виробниче використання; передача в оренду)	Чиста виручка від реалізації продукції, отриманої від земельної ділянки (або чистий дохід від передачі земельної ділянки в оренду), тис. грн.	Нормальні витрати при виробничому використанні земельних ресурсів (або передачі земельної ділянки в оренду), тис. грн.	Нормальний прибуток від виробничого використання земельних ресурсів (або передачі земельної ділянки в оренду), тис. грн.	Природна рента		
						Сума	Кореспонденція рахунків	
							Д	К
1	2	3	4	5	6	7 (4/5*6)	8	9
1								
	Разом							

Відповідно до запитів управлінського персоналу складається Звіт про формування природної ренти (див. табл. 5.15), у якому детально розкривається інформація щодо витрат на підтримання та поліпшення стану певного виду природних ресурсів, доходів від їх використання та отриманої суми природної ренти.

Розроблений Звіт про формування природної ренти дозволяє формувати інформацію щодо джерел окупності витрат, понесених на утримання певного виду природних ресурсів, а також визначати ефективність витрат на поліпшення їх стану, зокрема екологічного, з метою управління такими витратами та сумами природної ренти, яка може бути реінвестована у природні ресурси.

Таблиця 5.15.

Звіт про формування природної ренти

№ з/п	Вид природного ресурсу	Дохід від виробничого використання / передачі в оренду природного ресурсу		Витрати на підтримання та поліпшення стану (зокрема екологічного) природного ресурсу		Валовий прибуток від використання природного ресурсу, тис. грн.	Природна рента, тис. грн.	Питома вага природної ренти, %	
		джерело доходу	сума, тис. грн.	статті витрат	сума, тис. грн.			у валовому прибутку від використання природного ресурсу	до підсумку
1									
Разом		х							

Отже, відображення ренти як наддоходу в бухгалтерському обліку забезпечить покращення інформованості, насамперед, власників про реально отримані доходи, їх структуру та якість фінансових потоків, а також сприятиме збільшенню витрат на покращення природних ресурсів, що є потенційним джерелом для отримання ренти від певного виду природних ресурсів. Застосування ефективних підходів до управління рентою суб'єкта господарювання з метою його максимізації дозволить підвищити рентабельність та інвестиційну привабливість підприємств.

5.4. Методологічні питання аналізу ренти та проблема управління доходами підприємства

Розвиток інформаційного суспільства вимагає оновлення та удосконалення методів управління суб'єктів господарювання, які мають відповідати новим вимогам економічного й соціального життя. Це зумовлює необхідність розвитку методик економічного аналізу діяльності підприємства, як основного інформаційного джерела для управління всіма процесами, що відбуваються на підприємстві. Особлива увага має бути приділена методиці економічного аналізу доходів, витрат і фінансових результатів, що дозволяє оцінити ефективність і конкурентоспроможність підприємства.

У сучасних умовах розвитку економіки рента як один із видів доходу, є джерелом зростання ринкової вартості підприємства, задоволення соціальних потреб суспільства, а також механізмом, що захищає підприємство від загрози банкрутства. Для управління величиною формування, розподілу та використання ренти необхідний глибокий і всебічний її аналіз.

Швидка зміна умов господарювання та динамічність діяльності підприємств зумовлюють необхідність швидкого отримання інформації для оперативного управління господарськими процесами. Це завдання має бути покладене в основу розвитку методик економічного аналізу в сучасних умовах господарювання. Методики повинні базуватися на однозначно й чітко визначених питаннях щодо об'єктів оперативного аналізу, його інформаційних джерел, часу та способів отримання певних показників, характеру використання оперативної аналітичної інформації. Особливу увагу в методиці потрібно приділити своєчасності формування даних оперативного аналізу: важливіше мати своєчасну інформацію про аналізований об'єкт, аніж абсолютно точні дані, які надходять із запізненням.

Питанням аналізу ренти увага вчених не приділялася. Це пов'язано з відсутністю інформаційних джерел для аналізу, що обумовлено тим, що рента не виділялася як окремий об'єкт бухгалтерського обліку, що не дозволяло отримувати інформацію про її формування, розподіл та використання. Зазначене актуалізує розробку теоретичних та організаційно-методичних положень аналізу ренти, базуючись на інформаційних джерелах, сформованих на основі запропонованих теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень бухгалтерського обліку ренти за її видами.

Вирішення проблеми вдосконалення організації та методики економічного аналізу, виходячи із сучасних вимог розвитку економіки, багатогранне й містить ряд напрямів: підвищення комплексності аналізу; акцентування уваги на найбільш важливих з позиції інтересів підприємства питаннях; посилення оперативності аналізу; правильне застосування методичних положень аналізу тощо. Це обумовлює необхідність у креативному підході до створення методики, побудови програми його проведення на різних рівнях управління діяльністю підприємств.

Рента є одним з видів доходів підприємства, тому організаційно-методичні положення аналізу ренти будуть базуватися на існуючих методиках аналізу доходів суб'єктів господарювання, які модифікуються з урахуванням особливостей ренти.

За дослідженнями Ю. Волкової⁹⁶, метою аналізу доходів є оцінка результатів діяльності підприємства, вивчення основних причин їх зміни в динаміці та

⁹⁶ Волкова Ю. Особливості аналізу операційної (основної) діяльності підприємства // Економічний аналіз. 2008. Випуск 3 (19). С. 257.

порівняння з аналогічними підприємствами регіону, з показниками підприємств-конкурентів. Рента є специфічним видом доходу, який може сформуватися за дотримання певних умов, тому розробка стратегії аналізу ренти передбачає попереднє дослідження процесу формування ренти, визначення основних тенденцій і закономірностей, виявлення та кількісну оцінку факторів, що обумовлюють обсяг ренти та впливають на її рентабельність й ефективність.

Виходячи з вищевикладеного, метою аналізу ренти є визначення тенденцій зміни величина ренти за її видами, оцінка рентабельності та ефективності ренти для окреслення шляхів оптимізації зазначених процесів і досягнення їх заданого рівня.

Для досягнення цієї мети підприємство повинно вирішити ряд завдань:

1. Визначення тенденцій зміни величина ренти за її видами.
2. Визначення впливу факторів на рентабельність та ефективність ренти; визначення синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на рентабельність та ефективність ренти.
3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти.
4. Окреслення шляхів оптимізації рентабельності та ефективності ренти.

Об'єктом аналізу є рента як наддохід підприємства.

Форма організації економічного аналізу ренти в частині внутрішніх зв'язків між суб'єктами економічного аналізу та особливостей підпорядкування цих суб'єктів є такою: користувачами результатів аналізу ренти є управлінський персонал і власники підприємства, які приймають рішення щодо процесів формування, розподілу та використання ренти; безпосередніми виконавцями аналітичних робіт повинні бути працівники високої кваліфікації в спеціалізованому аналітичному центрі (управлінні, відділі, секторі, тощо) або у функціональних підрозділах підприємства, адже операції з рентою можна віднести до стратегічно важливих напрямів управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Інформаційне забезпечення аналізу ренти включає:

- первинні бухгалтерські документи (запропоновані форми) – Розрахунок природної ренти (відповідно за видами природної ренти);
- дані рахунків бухгалтерського обліку – 79 “Фінансові результати”;
- управлінська звітність, зведені бухгалтерські документи (запропоновані форми) – Звіт про формування природної ренти (відповідно за видами природної ренти);
- фінансова звітність – Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. № 1, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. № 2, Примітки до річної фінансової звітності;
- податкова звітність – Податкова декларація з податку на прибуток підприємства;
- статистична звітність – ф. № 1 “Звіт про основні показники діяльності підприємства”, ф. № 1-б “Звіт про фінансові результати і дебіторську та

кредиторську заборгованість”, ф. № 01-відходи (річна) “Утворення та поводження з відходами”, ф. № 01-екологічні витрати (річна) “Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі”, ф. № 02-ТП (повітря) (річна) “Звіт про охорону атмосферного повітря”, ф. № 50-сг (річна) “Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств” та інші;

– інші джерела – бізнес-план, фінансовий план, матеріали маркетингових досліджень, матеріали аудиторських перевірок, результати попередніх аналітичних досліджень тощо.

Методичні прийоми, які необхідно застосовувати при аналізі ренти, є такими: порівняння, абсолютних, відносних і середніх величин, ряди динаміки, індекси, групування, графічного й табличного відображення, економіко-математичні методи, факторний аналіз, кореляційно-регресійний аналіз тощо.

З метою формування необхідної для управління інформації запропоновано такі етапи аналізу ренти:

1. Аналіз наявності, структури та зміни ренти в часі.
2. Факторний аналіз рентабельності та ефективності ренти.
3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти.

Під час реалізації *першого етапу* “Аналіз наявності, структури та зміни ренти в часі” визначається розмір ренти за її видами, частка кожного виду ренти в загальній сумі ренти та її зміну за аналізований період (вертикальний аналіз), зміна суми ренти в часі в абсолютному та відносному вираженні (горизонтальний аналіз).

Загальна сума ренти підприємства (РД) формується з сукупності рентних доходів від всіх ресурсів, які здатні її формувати:

$$РД = РДз + РДв + РДг + РДл + РДі + РДф, \quad (5.7)$$

де РДз – земельна рента, грн.; РДв – водна рента, грн.; РДг – гірнична рента, грн.; РДл – лісова рента, грн.; РДі – інтелектуальна рента, грн.; РДф – фінансова рента, грн.;

Горизонтальний і вертикальний аналіз проводиться з урахуванням наведених формул, які характеризують математичну сутність ренти підприємства.

Управління доходами, зокрема рентою, – важлива складова управління ефективністю діяльності суб’єкта господарювання та його стратегічним розвитком. Розмір і структура доходів обумовлюють загальні показники ефективності та результативності діяльності підприємства поточні та перспективні, тому перед управлінським персоналом постає питання необхідності виявлення та управління факторами, які зумовлюють величину отриманих доходів (показник величини отриманої ренти – РД) та їх окупність (рентабельність ренти – $R_{РД}$). Крім того, про ефективність отриманих доходів

необхідно говорити лише після порівняння отриманих доходів з сумами понесених для їх отримання витрат (коефіцієнт ефективності ренти – КерД).

Рентабельність ренти ($R_{РД}$) запропоновано визначати за такою формулою:

$$R_{РД} = \frac{ЧП}{РД}, \quad (5.8)$$

де ЧП – чистий прибуток, грн.

Коефіцієнт рентабельності ренти побудовано за схемою доходних показників рентабельності. Вказаний коефіцієнт показує, на скільки зміниться чистий прибуток підприємства при зміні його рентного доходу на одиницю. Застосування зазначеного показника при внутрішньому (управлінському) аналізі дозволить управлінському персоналу володіти інформацією щодо впливу ренти (загальної по підприємству або за кожним з рентоутворюючих факторів при застосуванні факторного аналізу) на чистий прибуток підприємства з метою управлінні результативністю його діяльності.

Рента від певного ресурсу або групи ресурсів за результатами управлінського аналізу може виявитися фактором, який формує найбільшу частку чистого прибутку підприємства, що спричинить необхідність у детальному дослідженні розмірів, структури ренти та джерел її формування для окреслення шляхів оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства.

На другому етапі аналізу “Факторний аналіз рентабельності та ефективності ренти”, досліджуючи причинно-наслідкові зв’язки в економіці, коли результативна ознака визначається співвідношенням декількох факторних ознак, доцільним є застосування індексного аналізу, що базується на детермінованих мультиплікативних моделях⁹⁷.

Застосування прийому розширення факторних систем передбачає виявлення кола показників-факторів, управління якими дозволяє впливати на результативний показник. Найбільш складним питанням при цьому є окреслення ряду показників, домножування чисельника і знаменника на які дозволило б отримати показники-фактори, які мали б реальний економічний зміст і могли б бути інтерпретовані як фактори, що впливають на результативний показник.

Із застосуванням прийому розширення факторних систем до показника рентабельність ренти (формула 5.8) отримано таку факторну модель:

⁹⁷ Янковий О.Г. Детерміновані моделі факторного економічного аналізу. Методологія статистичного забезпечення розвитку регіону : моногр. / за заг. ред. А.З. Підгорного. О.: Атлант, 2012. С. 125-143.

Янковой А.Г. Методы усложнения факторной детерминированной модели результативного экономического показателя // Экономика предприятия: современные проблемы теории та практики: материалы 2-ой междунар. науч.-практ. конф. (26-27 вересня 2013 р., м. Одеса). О.: ОНЕУ, 2013. С. 253-255.

Замула І.В. Аналіз рентабельності екологічно чистої продукції при маркетинговому дослідженні // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 8 (179). – С. 317-322.

$$P_{РД} = \frac{ЧП}{РД} \times \frac{ЧД}{ЧД} \times \frac{А}{А}, \quad (5.9)$$

де ЧД – чистий дохід, грн.; А – вартість активів підприємства, грн.

Перетворивши формулу 5.9, отримаємо такий її вигляд:

$$P_{РД} = \frac{ЧП}{ЧД} \times \frac{А}{РД} \times \frac{ЧД}{А}, \quad (5.10)$$

де $\frac{ЧП}{ЧД}$ – рентабельність продажів; $\frac{А}{РД}$ – ресурсомісткість ренти;
 $\frac{ЧД}{А}$ – ефективність використання активів.

Математичне перетворення формули показника рентабельності ренти дозволило розрахувати вплив на нього рентабельності продажів, ресурсомісткості ренти та ефективності використання активів, від яких він прямо залежить.

Для оцінки ефективності отриманих доходів запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності ренти ($Ke_{РД}$) за такою формулою:

$$Ke_{РД} = \frac{РД}{В}, \quad (5.11)$$

де В – витрати, необхідні для отримання ренти, грн.

Запропонований показник характеризує ефективність (віддачу) витрат, здійснених для отримання ренти; або яка сума ренти припадає на одну гривню витрат, необхідних для отримання ренти. Застосування зазначеного показника в управлінському аналізі дозволяє оцінити доцільність залучення в діяльність підприємства певних рентоутворюючих ресурсів з огляду на окупність понесених при цьому витрат.

Із застосуванням прийому розширення факторних систем до коефіцієнта ефективності ренти (формула 5.11) отримано таку факторну модель:

$$Ke_{РД} = \frac{РД}{В} \times \frac{ЧД}{ЧД} \times \frac{А}{А}, \quad (5.12)$$

де ЧД – чистий дохід, грн.; А – вартість активів підприємства, грн.

Перетворивши формулу 5.12 отримаємо такий її вигляд:

$$Ke_{РД} = \frac{ЧД}{В} \times \frac{А}{ЧД} \times \frac{РД}{А}, \quad (5.13)$$

де $\frac{ЧД}{В}$ – коефіцієнт окупності витрат; $\frac{А}{ЧД}$ – ресурсомісткість чистого доходу;

$\frac{РД}{А}$ – рентовіддача активів.

Математичне перетворення формули коефіцієнта ефективності ренти дозволило розрахувати вплив на нього коефіцієнта окупності витрат, ресурсомісткості чистого доходу та рентовіддачі активів, від яких він прямо залежить.

Ступінь впливу виділених факторів на результативний показник може бути розрахований методом виявлення ізольованого впливу факторів або методом виявлення взаємопов'язаного впливу факторів.

Метод виявлення ізольованого впливу факторів передбачає визначення впливу кожного з факторів, значення яких фіксується за принципом Ласпейреса на базисному рівні, на результативний показник. Зазначений метод дозволяє виявити синергетичний ефект від взаємодії факторів.

Дослідженням питань синергетики значну увагу приділяв Г. Хакен, який вперше описав синергетичний ефект⁹⁸. За дослідженнями Г. Хакена⁹⁹, синергетика вивчає системи, що складаються з великої кількості частин, компонентів або підсистем, тобто деталей, які складним чином взаємодіють між собою. Поняття “синергетика” і означає “спільна дія”, підкреслюючи узгодженість функціонування частин, що впливає на поведінку системи загалом.

Інтерес до вивчення цього явища й до факторів, які забезпечують синергізм, пояснюється отриманням додаткового результату, який прийнято називати синергетичним ефектом. “При високій організованості системи сума властивостей системи буде вище суми властивостей її компонентів. Різниця між сумою властивостей системи й сумою властивостей її компонентів називається синергетичним ефектом, додатковим ефектом творчої взаємодії компонентів”¹⁰⁰.

В економічному словнику пропонується визначення синергетичного ефекту як зростання ефективності діяльності внаслідок об'єднання, інтеграції, злиття окремих частин у єдину систему через так званий системний ефект (емерджентності)¹⁰¹. Синергетичний ефект в економіці характеризує можливість унаслідок об'єднання елементів отримувати більший економічний ефект, ніж арифметична сума економічних ефектів від діяльності окремих елементів.

⁹⁸ Кейнс Д.М. Общая теория занятости, процента и денег. URL: <http://books.efaculty.kiev.ua/isekvc/9/> (дата звернення 17.09.2014 р.).

⁹⁹ Кейнс Д.М. Общая теория занятости, процента и денег. URL: <http://books.efaculty.kiev.ua/isekvc/9/> (дата звернення 17.09.2014 р.).

¹⁰⁰ Шумпетер Й. Теория экономического развития. М.: Прогресс, 1982. 278 с.

¹⁰¹ Климонтович Н.Ю. Без формул о синергетике. Минск : Вышэйшая школа, 1986. 458 с.

Отже, синергетичний ефект – це завжди результат взаємодії факторів, їх “спільна дія”, що виникає унаслідок узгодженості функціонування частин і відбивається на поведінці системи як цілого.

Синергетичний ефект при розрахунку рентабельності ренти формується через взаємодію таких факторів: рентабельність продажів, ресурсомісткість ренти та ефективність використання активів, управління яким дозволить отримати бажаний рівень результативного показника.

Послідовність визначення ізольованого впливу факторів на рентабельність ренти та синергетичного ефекту, що при цьому виникає, є такою:

1. Оцінка загальної зміни рентабельності ренти ($i_{P_{RD}}$):

$$i_{P_{RD}} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_1}{RD_1} \times \frac{ЧД_1}{A_1}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{RD_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (5.14)$$

2. Оцінка зміни рентабельності ренти за рахунок факторів:

- 2.1. рентабельності продажів ($i_{P_{RD}(\frac{ЧП}{ЧД})}$):

$$i_{P_{RD}(\frac{ЧП}{ЧД})} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_0}{RD_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{RD_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (5.15)$$

- 2.2. ресурсомісткості ренти ($i_{P_{RD}(\frac{A}{RD})}$):

$$i_{P_{RD}(\frac{A}{RD})} = \frac{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_1}{RD_1} \times \frac{ЧД_0}{A_0}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{RD_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (5.16)$$

- 2.3. ефективності використання активів ($i_{P_{RD}(\frac{ЧД}{A})}$):

$$i_{P_{RD}(\frac{ЧД}{A})} = \frac{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{RD_0} \times \frac{ЧД_1}{A_1}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{RD_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (5.17)$$

3. Виявлення додаткового (синергетичного) ефекту від взаємодії факторів:

3.1. приріст рентабельності ренти в цілому ($\Pi_{P_{PD}}$):

$$\Pi_{P_{PD}} = \frac{\text{ЧП}_1}{\text{ЧД}_1} \times \frac{A_1}{PD_1} \times \frac{\text{ЧД}_1}{A_1} - \frac{\text{ЧП}_0}{\text{ЧД}_0} \times \frac{A_0}{PD_0} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} \quad (5.18)$$

3.2. приріст рентабельності ренти за рахунок рентабельності продажів ($\Pi_{P_{PD}(\frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}})}$):

$$\Pi_{P_{PD}(\frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}})} = \frac{\text{ЧП}_1}{\text{ЧД}_1} \times \frac{A_0}{PD_0} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} - \frac{\text{ЧП}_0}{\text{ЧД}_0} \times \frac{A_0}{PD_0} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} \quad (5.19)$$

3.3. приріст рентабельності ренти за рахунок ресурсомісткості ренти ($\Pi_{P_{PD}(\frac{A}{PD})}$):

$$\Pi_{P_{PD}(\frac{A}{PD})} = \frac{\text{ЧП}_0}{\text{ЧД}_0} \times \frac{A_1}{PD_1} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} - \frac{\text{ЧП}_0}{\text{ЧД}_0} \times \frac{A_0}{PD_0} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} \quad (5.20)$$

3.4. приріст рентабельності ренти за рахунок ефективності використання активів ($\Pi_{P_{PD}(\frac{\text{ЧД}}{A})}$):

$$\Pi_{P_{PD}(\frac{\text{ЧД}}{A})} = \frac{\text{ЧП}_0}{\text{ЧД}_0} \times \frac{A_0}{PD_0} \times \frac{\text{ЧД}_1}{A_1} - \frac{\text{ЧП}_0}{\text{ЧД}_0} \times \frac{A_0}{PD_0} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} \quad (5.21)$$

3.5. синергетичний ефект (ΔP_{PD}):

$$\Delta P_{PD} = \Pi_{P_{PD}} - \left[\Pi_{P_{PD}(\frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}})} + \Pi_{P_{PD}(\frac{A}{PD})} + \Pi_{P_{PD}(\frac{\text{ЧД}}{A})} \right] \quad (5.22)$$

4. Перевірка правильності розрахунку синергетичного ефекту:

$$T_{P_{PD}} = i_{P_{PD}} - 1; \quad T_{P_{PD}(\frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}})} = i_{P_{PD}(\frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}})} - 1;$$

$$T_{P_{PD}(\frac{A}{PD})} = i_{P_{PD}(\frac{A}{PD})} - 1; \quad T_{P_{PD}(\frac{\text{ЧД}}{A})} = i_{P_{PD}(\frac{\text{ЧД}}{A})} - 1;$$

$$T_{P_{RD}(\Delta P_{RD})} = i_{P_{RD}} - i_{P_{RD}(\frac{ЧП}{ЧД})} - i_{P_{RD}(\frac{A}{RD})} - i_{P_{RD}(\frac{ЧД}{A})} + 1 \quad (5.23)$$

Після перетворення формула 5.17 буде мати такий вигляд:

$$T_{P_{RD}} = T_{P_{RD}(\frac{ЧП}{ЧД})} + T_{P_{RD}(\frac{A}{RD})} + T_{P_{RD}(\frac{ЧД}{A})} + T_{P_{RD}(\Delta P_{RD})} \quad (5.24)$$

Застосування методу виявлення взаємопов'язаного впливу факторів передбачає проведення розрахунків способом ланцюгових підстановок. Встановлено таку черговість зміни факторів: 1) рентабельність продажів; 2) ресурсомісткість ренти; 3) ефективність використання активів.

У результаті апробації запропонованих методик встановлено, що результати їх не відрізняються. Отже, перераховані способи є рівнозначними для виявлення впливу факторів на рентабельність ренти за винятком того, що спосіб визначення ізольованого впливу факторів дозволяє оцінити синергетичний ефект від взаємодії факторів.

Таким чином, застосування запропонованих показників і методик визначення впливу факторів на рентабельність ренти дозволить впливати на розмір і структуру ренти при її формуванні.

Розрахунок можливого синергетичного ефекту від взаємодії факторів є важливим аспектом при управлінні рентабельністю ренти. Виявлений синергетичний ефект може бути як позитивним, так і негативним, що дозволить більш детально дослідити причини та умови зміни рентабельності ренти з метою управління ними залежно від стратегії розвитку підприємства.

Синергетичний ефект при розрахунку коефіцієнта ефективності ренти формується за рахунок взаємодії таких факторів: коефіцієнт окупності витрат, ресурсомісткість чистого доходу та рентовіддача активів, управління яким дозволить отримати бажаний рівень результативного показника.

Послідовність визначення ізольованого впливу факторів на коефіцієнт ефективності ренти та синергетичного ефекту, що при цьому виникає, є аналогічною до послідовності, застосованої для показника рентабельність ренти. Для застосування способу ланцюгових підстановок встановлено таку черговість зміни факторів: 1) рентовіддача активів; 2) ресурсомісткість чистого доходу; 3) коефіцієнт окупності нормальних витрат.

Застосування запропонованих показників і методик визначення впливу факторів на коефіцієнт ефективності ренти дозволить впливати на розмір і структуру ренти при її формуванні. Виявлення можливого синергетичного ефекту від взаємодії факторів є важливим аспектом при управлінні ефективністю ренти.

За кожним з видів ресурсів суму ренти найбільш доцільно визначати за формулою:

$$РД_j = ЧД_j - В_j - Пн_j, \quad (5.25)$$

де $РД_j$ – рента від j -того виду ресурсів, грн.; $ЧД_j$ – чистий дохід, отриманий від використання j -того виду ресурсів, грн.; $В_j$ – витрати нормальні, здійснені для отримання чистого доходу від використання j -того виду ресурсів, грн.; $Пн_j$ – сума нормального прибутку від використання j -того виду ресурсів, грн.

Застосовуючи прийом подовження факторних систем, на основі трансформації формули 5.8 з урахуванням формули 5.7, отримано такий вигляд формули рентабельності ренти:

$$P_{РД} = \frac{ЧП}{РДз + РДв + РДг + РДл + РДі + РДф} \quad (5.26)$$

Звідси не важко бачити, що рентабельність ренти прямопропорційно залежить від чистого прибутку підприємства та оберненопропорційно від суми ренти підприємства, яка формується із суми рент від різних рентоутворюючих факторів. Деталізація факторів, що впливають на рентабельність ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів, може бути отримана шляхом математичних перетворень.

З урахуванням формули 5.25 отримаємо наступний вигляд формули 5.26:

$$P_{РД} = \frac{ЧП}{(ЧДз - Вз - Пнз) + (ЧДв - Вв - Пнв) + (ЧДг - Вг - Пнг) + (ЧДл - Вл - Пнл) + (ЧДі - Ві - Пні) + (ЧДф - Вф - Пнф)} \quad (5.27)$$

Ступінь впливу кожного з факторів на рентабельність ренти може бути визначений із застосуванням способу ланцюгових підстановок, так як результативний показник розраховується із допомогою комбінованої (змішаної) детермінованої факторної моделі.

Одним із проблемних питань при застосуванні способу ланцюгових підстановок є ранжування факторів, що впливають на результативний показник. При цьому використовується поняття “фактор, первинний відносно іншого фактора”. Цей вираз означає, що аналізований фактор може бути за формою розрахунку вторинним, похідним, але за роллю в поясненні динаміки

результативного економічного показника – первинним. Зазначене поняття застосовується для визначення періоду фіксації вагів-сумірників у відповідних факторних індексах.

Проаналізувавши ступінь залежності рентабельності ренти від факторів, встановлено таку послідовність їх впливу на результативний показник, а, відповідно, і черговості зміни при розрахунках впливу факторів на результативний показник ланцюговим способом: Чистий прибуток; Витрати нормальні; Чистий дохід; Прибуток нормальний.

З урахуванням вищевикладеного, побудовано індекси залежності рентабельності ренти від факторних показників:

1. Індекс загальної зміни показника рентабельності ренти від земельних ресурсів ($i_{P_{рл}^3}$):

$$i_{P_{рл}^3} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_1 - Вз_1 - Пнз_1}}{\frac{ЧП_0}{ЧДз_0 - Вз_0 - Пнз_0}} \quad (5.28)$$

2. Індекс зміни показника рентабельності ренти від земельних ресурсів під впливом факторів:

2.1. чистого прибутку ($i_{P_{рл}^3(ЧП)}$):

$$i_{P_{рл}^3(ЧП)} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_0 - Вз_0 - Пнз_0}}{\frac{ЧП_0}{ЧДз_0 - Вз_0 - Пнз_0}} \quad (5.29)$$

2.2. витрат нормальних, необхідних для отримання чистого доходу від земельних ресурсів ($i_{P_{рл}^3(Вз)}$):

$$i_{P_{рл}^3(Вз)} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_0 - Вз_1 - Пнз_0}}{\frac{ЧП_1}{ЧДз_0 - Вз_0 - Пнз_0}} \quad (5.30)$$

2.3. чистого доходу від земельних ресурсів ($i_{P_{рл}^3(ЧДз)}$):

$$i_{P_{рдз}(ЧДз)} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_1 - Вз_1 - Пнз_0}}{\frac{ЧДз_0 - Вз_1 - Пнз_0}} \quad (5.31)$$

2.4. нормального прибутку від земельних ресурсів ($i_{P_{рдз}(Пнз)}$):

$$i_{P_{рдз}(Пнз)} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_1 - Вз_1 - Пнз_1}}{\frac{ЧДз_1 - Вз_1 - Пнз_0}} \quad (5.32)$$

3. Загальна зміна рентабельності ренти від земельних ресурсів ($i_{P_{рдз}}$):

$$i_{P_{рдз}} = i_{P_{рдз}(ЧП)} \times i_{P_{рдз}(Вз)} \times i_{P_{рдз}(ЧДз)} \times i_{P_{рдз}(Пнз)} \quad (5.33)$$

4. Індекси загальної зміни показника рентабельності ренти від інших видів рентоутворюючих ресурсів та індекси зміни результативного показника під впливом факторів будуються аналогічно наведеній методиці побудови індексів зміни показника рентабельності ренти від земельних ресурсів. У такий спосіб визначаються:

- $i_{P_{рдз}^в}$ – індекс загальної зміни показника рентабельності водної ренти;
- $i_{P_{рдз}^г}$ – індекс загальної зміни показника рентабельності гірничої ренти;
- $i_{P_{рдз}^л}$ – індекс загальної зміни показника рентабельності лісової ренти;
- $i_{P_{рдз}^і}$ – індекс загальної зміни показника рентабельності інтелектуальної ренти;
- $i_{P_{рдз}^ф}$ – індекс загальної зміни показника рентабельності фінансової ренти.

5. Загальна зміна рентабельності ренти визначається шляхом множення індексів змін рентабельності ренти від всіх рентоутворюючих факторів ($i_{P_{рд}}$):

$$i_{P_{рд}} = i_{P_{рдз}} \times i_{P_{рдз}^в} \times i_{P_{рдз}^г} \times i_{P_{рдз}^л} \times i_{P_{рдз}^і} \times i_{P_{рдз}^ф} \quad (5.34)$$

Факторний аналіз ефективності ренти

Витрати нормальні, здійснені для отримання ренти, – це сукупність нормальних витрат, необхідних для отримання ренти від кожного з рентоутворюючих факторів. Таким чином, отримуємо формулу:

$$B = B_3 + B_6 + B_2 + B_l + B_i + B_\phi \quad (5.35)$$

Застосовуючи прийом подовження факторних систем, на основі трансформації формули 5.5 з урахуванням формули 5.1 та 5.58 отримано такий вигляд формули коефіцієнта ефективності ренти:

$$Ke_{PD} = \frac{PD_3 + PD_6 + PD_2 + PD_l + PD_i + PD_\phi}{B_3 + B_6 + B_2 + B_l + B_i + B_\phi} \quad (5.36)$$

Таким чином, ефективність ренти підприємства прямопропорційно залежить від ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів і витрат, понесених на її отримання. Деталізація факторів, що впливають на ефективність ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів, може бути отримана шляхом математичних перетворень. З урахуванням формули 5.48 отримаємо наступний вигляд формули 5.59:

$$Ke_{PD} = \frac{(ЧД_3 - B_3 - Пн_3) + (ЧД_6 - B_6 - Пн_6) + (ЧД_2 - B_2 - Пн_2) + (ЧД_l - B_l - Пн_l) + (ЧД_i - B_i - Пн_i) + (ЧД_\phi - B_\phi - Пн_\phi)}{B_3 + B_6 + B_2 + B_l + B_i + B_\phi} \quad (5.37)$$

Ступінь впливу кожного з факторів на коефіцієнт ефективності ренти може бути визначений із застосуванням способу ланцюгових підстановок у зв'язку з тим, що результативний показник розраховується з допомогою комбінованої детермінованої факторної моделі.

Проаналізувавши ступінь залежності коефіцієнта ефективності ренти від факторів, встановлено таку послідовність ступенів їх впливу на результативний показник, а, відповідно, і черговості зміни при розрахунках впливу факторів на результативний показник ланцюговим способом: Витрати нормальні; Чистий дохід; Прибуток нормальний.

У зв'язку з тим, що коефіцієнт ефективності ренти визначається за мультиплікативною моделлю, вплив кожного з факторних показників (коефіцієнта ефективності ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів (формула 5.37)) на результативний показник прямо залежить від зміни цього фактора.

Отже, запропонована послідовність визначення впливу факторів на рентабельність та ефективність ренти дозволяє формувати інформації щодо можливих напрямів покращення управління доходами та фінансовими результатами діяльності підприємства.

Прогнозування рентабельності та ефективності ренти, що є третім етапом аналізу ренти, можливе з використанням кореляційно-регресійного аналізу, який дозволяє виміряти тісноту зв'язку між рентабельністю та ефективністю ренти та показниками, що на них впливають, оцінити вплив зовнішніх факторів на рентабельність та ефективність ренти, виявити та оцінити величину резервів зростання аналізованих показників.

Послідовність здійснення кореляційно-регресійного аналізу є такою¹⁰²:

1. Априорний аналіз показників досліджуваної сукупності.
2. Формування матриць вихідних значень результативного та факторних показників з дотриманням вимоги, що сукупність має бути якісно та кількісно однорідною.
3. Стандартизація ознак за допомогою центрування та нормування.
4. Розрахунок кореляційної матриці, визначення тісноти зв'язку.
5. Побудова рівняння регресії.
6. Перевірка рівняння регресії щодо надійності та адекватності.
7. Інтерпретація та використання регресійної моделі.

Виходячи з попередньо проведених досліджень, на рентабельність ренти впливають такі фактори: рентабельність продажів; ресурсомісткість ренти; ефективність використання активів. Факторами впливу на ефективність ренти є: коефіцієнт окупності нормальних витрат; ресурсомісткість чистого доходу; рентовіддача активів.

Зазвичай, проведення кореляційно-регресійного аналізу є достатньо трудомістким, тому доцільним є при розрахунках рентабельності та ефективності ренти застосовувати можливості програми Excel 2013 для персональних комп'ютерів.

Розрахунки розпочинаються з визначення тісноти зв'язку між результативним і факторними показниками за допомогою коефіцієнта парної кореляції Пірсона. При множинному кореляційно-регресійному аналізі для цього використовуються можливості пакету "Аналіз даних" програми Excel 2013, а саме функції "Кореляція". Зазначена функція дозволяє визначити тісноту зв'язку між результативним показником Y та сукупністю факторів X_1, X_2, \dots, X_m шляхом побудови кореляційної матриці r_{YX} , яка має розмірність $(m+1) \times (m+1)$.

Коефіцієнт парної кореляції має такі градації та інтерпретується так:

- при $0 < |r_{YX}| < 0,3$ зв'язок слабкий;
- при $0,3 < |r_{YX}| < 0,7$ зв'язок середній;
- при $0,7 < |r_{YX}| < 1$ зв'язок тісний¹⁰³.

¹⁰² Янковой А.Г. Математико-статистические методы и модели в управлении предприятием. О. : Ротапринт, 2014. 250 с.

¹⁰³ Янковой А.Г. Многомерный анализ в системе STATISTICA. О.: Оптимум. Вып. 1. 2001. 216 с. С. 37.

Від'ємне значення коефіцієнта парної кореляції характеризує обернену залежність показників. Якщо коефіцієнт парної кореляції дорівнює нулю, то лінійного зв'язку між досліджуваними показниками немає.

Наступним є побудова рівняння регресії. Зв'язок між рентабельністю та ефективністю ренти з відповідними факторними показниками є прямолінійним, тому рівняння множинної лінійної регресії буде мати такий вигляд:

$$Y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_mx_m \quad (5.38)$$

де Y – результативний показник; x_1, x_2, \dots, x_m – факторні показники; b_0 – параметр, що показує на скільки зміниться результативний показник під впливом факторів, не врахованих у рівнянні регресії; b_1, b_2, \dots, b_m – коефіцієнти, які показують на скільки зміниться результативний показник при зміні факторного на одиницю, якщо інші фактори залишаться незмінними.

Розв'язати таку систему дозволяє функція “Регресія” пакету “Аналіз даних” програми Excel 2013. У діалоговому вікні також необхідно активувати функцію “Залишки”, що дозволить отримати інформацію про Y та e .

Наступним кроком є дослідження побудованого рівняння регресії щодо його придатності до практичного застосування з метою прогнозування величини результативного показника в такій послідовності¹⁰⁴:

- 1) перевірка надійності побудованого рівняння регресії загалом і окремих його коефіцієнтів;
- 2) перевірка знаків коефіцієнтів регресії;
- 3) оцінка тісноти множинних кореляційних зв'язків між результативним і факторними показниками;
- 4) оцінка точності отриманої моделі;
- 5) перевірка адекватності побудованого рівняння регресії.

Перевірка надійності рівняння регресії відбувається з допомогою F-критерію Фішера, що в програмі Excel 2013 дозволяє зробити команда “F.РАСП” пакету “Статистика”. Модель із достовірністю $(1 - \alpha) \times 100$ вважається надійною, якщо розрахункове значення F-критерію перевищує α -квантиль F – розподілу Фішера ($F_{\alpha; k_1; k_2}$). Вірогідність помилки α задається самим дослідником і встановлюється, зазвичай, на рівні 0,05; 0,01.

Надійність окремих коефіцієнтів моделі перевіряється за t-розподілом Стюдента. Розрахункові значення t-критерію, а також його P-значущість, знаходяться автоматично під час побудови рівняння регресії за допомогою

¹⁰⁴ Чернецька Ю.А. Управління рентабельністю власного капіталу промислового підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Одеса, 2015. 213 с.

редактора Excel 2013. Унаслідок перевірки виявлені несуттєві коефіцієнти в сигналізують про необхідність виключення з рівняння відповідних їм факторів.

При перевірці знаків коефіцієнтів регресії логічним шляхом встановлюється характер впливу фактора на результативний показник. За умови прямопропорційного впливу факторів знаки перед коефіцієнтами мають бути позитивними.

Визначення тісноти множинних кореляційних зв'язків між результативним і факторними показниками відбувається за допомогою оцінки показника R^2 , розрахованого під час стандартного кореляційно-регресійного аналізу із застосуванням редактора Excel 2013. Якщо $R^2 > 0,7$, то зв'язок між показниками тісний і рівняння з високою вірогідністю можна використати для прогнозування.

Оцінка точності отриманої моделі рівняння регресії здійснюється за умови, що сукупність досліджуваних даних менша 20. Отже, відбувається перевірка на достовірність обраної інформаційної бази. Для цього необхідно інтерпретувати значення розрахованого під час стандартного кореляційно-регресійного аналізу із застосуванням редактора Excel 2013 показника нормального коефіцієнта детермінації (R_n^2). Модель рівняння регресії є точною за умови виконання співвідношення $0,7 < R_n^2 < R^2$.

Перевірка адекватності побудованого рівняння регресії здійснюється за показником Р-значення, який розраховується автоматично в редакторі Excel 2013. Регресійну модель можна вважати адекватною досліджуваному економічному явищу, якщо Р-значення факторів приблизно дорівнює нулю, тобто автокореляція залишків першого порядку мала й статистично ненадійна. Якщо Р-значення більше нуля, то в регресійну модель необхідно додати додаткові фактори; якщо Р-значення менше нуля, то в регресійній моделі необхідно зменшити кількість факторів впливу¹⁰⁵.

Відносну зміну результативного показника зі зміною на одиницю факторного показника дозволяє оцінити коефіцієнт еластичності (e_i):

$$e_i = b_i \frac{\bar{x}_i}{\bar{Y}}, \quad (5.39)$$

де b_i – коефіцієнт регресії при і-тому факторі; \bar{x}_i – середнє значення і-того фактора.

Прогнозування значення результативного показника відбувається на підставі інтерпретації розрахованих коефіцієнтів еластичності.

¹⁰⁵ Янковой А.Г. Многомерный анализ в системе STATISTICA. О.: Оптимум. Вып. 1. 2001. 216 с.

Отриману регресійну модель можна використати як інструмент прогнозування результативної змінної по заданих проектних значеннях факторів X_1, X_2, \dots, X_m . При цьому будуються прогнози двох типів¹⁰⁶:

1) точковий – як одне число (знаходиться шляхом підстановки майбутніх рівнів чинників X_1, X_2, \dots, X_m до побудованого рівняння регресії);

2) інтервальний – як два числа (верхньої та нижньої меж довірчого інтервалу прогнозу із заздалегідь заданою вірогідністю попадання в нього майбутнього фактичного значення Y).

Отже, застосування кореляційно-регресійного аналізу при прогнозуванні рентабельності та ефективності ренти є дієвим способом управління зазначеними показниками у зв'язку з тим, що за допомогою нього можна оцінити тісноту зв'язку між рентабельністю та ефективністю ренти та факторами, що на них впливають, встановити адекватну залежність між ними на основі розрахованого рівняння регресії, виявити резерви оптимізації значень факторних показників, спрогнозувати значення рентабельності та ефективності ренти із заданою вірогідністю.

Результати розрахунків за наведеним етапом дають змогу виконати завдання аналізу ренти щодо прогнозування рентабельності та ефективності ренти, а також окреслення шляхів їх оптимізації.

Висновки до п'ятого розділу

У результаті дослідження розвитку методології бухгалтерського обліку та аналізу природної ренти встановлено таке:

1. Економічна теорія чітко визначає особливості рентних відносин на рівні держави, проте у бухгалтерському обліку немає будь-якої інформації, щодо облікового відображення ренти. Недостатня увага ренті значно збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану підприємств і впливає на об'єктивність та ефективність прийняття управлінських рішень. Доведено, що для вирішення вказаної проблеми необхідною є розробка організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку природної ренти, що дозволить сформулювати вичерпну та достовірну інформацію для управління підприємством.

2. У сучасних умовах розвитку економіки країни назріла необхідність переходу на більш високий рівень економічних відносин в системі природокористування. Унаслідок цього потребують невідкладного вирішення такі питання, як формування інформаційного забезпечення для управління природною рентою, встановлення способів розрахунку, розподілу та використання такої ренти.

¹⁰⁶ Чернецька Ю.А. Управління рентабельністю власного капіталу промислового підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Одеса, 2015. 213 с.

Встановлено, що складовими природної ренти для її відображення в бухгалтерському обліку є земельна, водна, гірнича та лісова рента. Визначено сутність зазначених видів ренти як об'єктів бухгалтерського обліку та окреслено їх особливості. Окреслено ознаки кожного з видів природної ренти (за способом отримання та способом утворення), які покладено в основу розвитку методології бухгалтерського обліку такої ренти.

Відображення природної ренти в бухгалтерському обліку надасть достовірну та поглиблену інформацію керівництву про доходи підприємства. Рациональне використання природних ресурсів та облікове відображення природної ренти дозволить посилити контроль за впливом діяльності людства на природні ресурси та дотримуватись концепції сталого розвитку.

3. Природна рента як один із найбільш розповсюджених видів ренти суб'єкта господарювання, широко обговорюється у сфері економічної теорії, але не відображається в системі бухгалтерського обліку та не підлягає визначенню її ефективності з метою управління її розміром при формуванні й розподілі. Актуальності питання бухгалтерського обліку природної ренти набуває через те, що це наддохід, а так як бухгалтерський облік повинен давати повну та достовірну інформацію про стан підприємства, а саме його доходи та витрати, то дане завдання не буде виконуватися доти, доки ренту не буде відображено в бухгалтерському обліку.

За результатами дослідження запропоновано шляхи розвитку методології бухгалтерського обліку в частині розробки пропозицій з розвитку застосування елементів його методу для забезпечення облікового відображення природної ренти: оцінка, рахунки, подвійний запис, документування, звітність. Пропозиції спрямовані на формування можливості визначення розміру природної ренти та відображення її в бухгалтерському обліку з метою управління доходами власників капіталу та з урахуванням необхідності управління антропогенним впливом на навколишнє природне середовище.

4. Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства й стають найважливішими для оцінки його виробничої та фінансової діяльності. Питання методики аналізу ренти до сьогодні не досліджувалися. Це пов'язано з відсутністю інформаційних джерел для аналізу, що обумовлено тим, що рента не виділялася як окремий об'єкт бухгалтерського обліку.

У результаті дослідження отримано методики аналізу впливу факторів на рентабельність ренти підприємства – це рентабельність ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів (земельних, водних, лісових ресурсів, надр і територій видобування корисних копалин, інноваційної та фінансової діяльності),

факторами впливу на який є чистий прибуток, витрати нормальні, чистий дохід, прибуток нормальний за видами рентоутворюючих ресурсів. Встановлено послідовність впливу факторів на рентабельність ренти, а, відповідно, і черговості зміни при розрахунках впливу факторів на результативний показник ланцюговим способом: чистий прибуток, витрати нормальні, чистий дохід, прибуток нормальний. З урахуванням вищевикладеного, побудовано індекси залежності рентабельності ренти від факторних показників.

Із застосування прийому розширення факторних систем до показника рентабельність ренти встановлено перелік факторів впливу на нього та черговість їх зміни у факторній моделі: 1. Рентабельність продажів; 2. Ресурсомісткість ренти; 3. Ефективність використання активів. Застосування запропонованих показників і методик визначення впливу факторів на рентабельність ренти дозволить впливати на розмір і структуру ренти при її формуванні.

5. Для оцінки ефективності отриманих доходів запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності ренти, який визначається як сума коефіцієнтів ефективності кожного з рентоутворюючих факторів. Отже, ефективність ренти підприємства прямо залежить від ефективності ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів. Проаналізувавши ступінь залежності коефіцієнта ефективності ренти від виявлених факторів, встановлено таку послідовність ступеня їх впливу на результативний показник: 1. Витрати нормальні; 2. Чистий дохід; 3. Нормальний прибуток. З урахуванням вищевикладеного, побудовано індекси залежності коефіцієнта ефективності ренти від факторних показників.

Застосування прийому розширення факторних систем до коефіцієнта ефективності ренти дозволило розрахувати вплив на нього коефіцієнта окупності нормальних витрат, ресурсомісткості чистого доходу та рентовіддачі активів, від яких він прямо залежить. Встановлено таку черговість зміни виявлених факторів у факторній моделі: 1. Рентовіддача активів; 2. Ресурсомісткість чистого доходу; 3. Коефіцієнт окупності нормальних витрат. Застосувавши розроблену послідовність розрахунків, стає можливим управління ефективністю ренти у поточній діяльності підприємства та при плануванні стратегічного його розвитку.

6. Управляти рентою, її рентабельністю та ефективністю достатньо дієво через управління факторами, що на них впливають. При цьому важливо оцінити ступінь впливу синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на результативний показник. Встановлено, що синергетичний ефект при розрахунку рентабельності ренти формується за рахунок взаємодії таких факторів: рентабельність продажів; ресурсомісткість ренти; ефективність використання активів. Щодо коефіцієнта ефективності ренти, то такими факторами є: коефіцієнт окупності нормальних витрат, ресурсомісткість чистого доходу та рентовіддача активів, управління якими

дозволить отримати бажаний рівень результативного показника. Для оцінки синергетичного ефекту від взаємодії перерахованих факторів використано метод виявлення ізольованого впливу факторів на результативний показник. Пропозиції спрямовані на формування можливості управляти синергетичним ефектом від взаємодії факторів з метою отримання бажаного рівня ренти при оперативному та стратегічному управлінні підприємством.

7. Прогнозування та формування бажаного рівня рентабельності та ефективності ренти можливе із використанням кореляційно-регресійного аналізу. Запропоновано послідовність кореляційно-регресійного аналізу рентабельності та ефективності ренти, яка надає можливість виміряти тісноту зв'язку між рентабельністю та ефективністю ренти та показниками, що на них впливають, оцінити вплив зовнішніх факторів на рентабельність та ефективність ренти, виявити та оцінити величину резервів зростання аналізованих показників. З метою зменшення трудомісткості робіт з проведення кореляційно-регресійного аналізу, надано методику його проведення при розрахунках рентабельності та ефективності ренти із застосуванням програми Excel 2013 для персональних комп'ютерів, а саме його пакету "Аналіз даних".

Застосування кореляційно-регресійного аналізу при прогнозуванні рентабельності та ефективності ренти є дієвим способом управління зазначеними показниками у зв'язку з тим, що за допомогою нього можна виявити резерви оптимізації значень факторних показників, а також спрогнозувати значення рентабельності та ефективності ренти із заданою вірогідністю.

РОЗДІЛ 6

МАРКЕТИНГ У СФЕРІ ОХОРОНИ ТА СТІЙКОГО ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

6.1. Екологічний маркетинг як інструмент забезпечення стійкого розвитку

Значний науково-технічний потенціал людства розширює можливості економічного розвитку та супроводжується негативним впливом на навколишнє природне середовище. Антропогенна діяльність змінює природний перебіг процесів у довкіллі, що ставить під загрозу здоров'я і життя людини. За останніх тридцять років у світі використано сировини стільки ж, скільки за всю історію цивілізації. Щорічно на планеті формується близько 100 млрд. т твердих відходів, 2 тис. км³ стічних вод і здійснюється більше 25 млрд. т викидів в атмосферу вуглекислого газу; деградація ґрунтів спостерігається майже на 2 млрд. га площ, що негативно впливає на добробут 1 млрд. чол.; 1,7 млрд. чол. страждають від дефіциту прісної води. З кожним роком зростають збитки від екологічних катастроф, які в середньому становлять 90 млрд. дол. за рік. Екологічна проблема охопила весь світ і стала однією з глобальних криз. Згідно з індексом живої планети (Living Planet Index), який відображає стан світової природної системи, за період з 1970 р. до 2010 р. відбулося загальне погіршення стану системи на 30 %! Якби кожен на планеті споживав стільки, як середній житель Кувейту, то людству знадобилося б близько 5,8 планети, як громадянин Катару – 4,8 планети, як типовий американець – 3,9 планети, як українець – близько 1,5 планети¹. Загроза омніциду потребує перегляду існуючих принципів взаємодії людини з природою та діяльності суб'єктів господарювання.

Досягнення компромісу між економічними та екологічними потребами суспільства є одним із факторів задоволення людства обмеженими природними ресурсами. Економічна наука не приділяє належної уваги екологічним аспектам господарювання – навколишнє природне середовище сприймається виключно як джерело ресурсів для господарської діяльності.

У “Попередженні людству від вчених світу”, яке у 1992 р. підписали майже 1700 провідних вчених, включаючи більшість Нобелівських лауреатів, прозвучало таке: “Наше масове втручання в природу з усіма її взаємозв'язками – у поєднанні зі шкодою, що наноситься навколишньому середовищу за рахунок знищення лісів,

¹Отчет WWF о Живой Планете 2014: Мы одолжили Землю у наших потомков. URL: <http://wwf.panda.org/ru/?230133/LPR-2014> (дата звернення 17.06.2015 р.)

зникнення видів та зміни клімату, може викликати ланцюг негативних наслідків по всьому світу, включаючи непередбачуване руйнування ключових біологічних систем, будову та динаміку яких ми ледве розуміємо. Незнання масштабів цих явищ в жодному випадку не вибачає нашої самозаспокоєності та зволікання у визнанні небезпеки”².

Природне середовище не може бути лише зовнішнім середовищем людської діяльності – воно є складовою загальної системи “суспільство-природа”, а людство, відповідно, є частиною природи. Таким чином, економічні, соціальні та екологічні відносини переплітаються, а сучасну екологічну кризу слід розглядати як кризу соціальну та економічну.

Одним з напрямів наближення діяльності суб’єктів господарювання до принципів стійкого розвитку є розвиток екологічного маркетингу, який забезпечує спрямування виробництва та збуту на забезпечення екологічно орієнтованих потреб і запитів споживачів, створення і стимулювання попиту на екологічно чисту продукцію економічно ефективну й екологічно безпечну у виробництві та споживанні. Основним спрямуванням екологічного маркетингу є забезпечення балансу інтересів економіки та екології у напрямі досягнення положень концепції стійкого розвитку.

Питання співвідношення інтересів економіки та екології, а також реалізації принципів стійкого розвитку досліджували О.О. Веклич, А. Гор, Б.М. Данилишин, В.К. Данилко, С.І. Дорогунцов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.А. Лук’янін, Л. Максимів, Дж.М. Майер, Н.В. Маслов, Л.Г. Мельник, П.Г. Олдак, В.Д. Параджанов, Н.П. Петрушенко, С.А. Подолинський, Дж.Е. Раух, Р. Репетто, М.Д. Руденко, В.М. Трегобчук, А.Д. Урсул, А. Філіпченко, М.К. Шапочка, В.О. Шевчук, В.Я. Шевчук та ін. Проблематику екологічного маркетингу досліджували О.І. Бородін, Т.В. Вайданич, А.М. Вічевич, Т.В. Гусева, А.П. Дідович, І.І. Дідович, А. Ендрес, І.І. Кретов, Г.С. Панин, А.А. Садеков, О.В. Садченко, І.М. Смоленський, Г.С. Степанюк, Ю. Оттман, С.К. Харичков, А.Е. Хачатуров та ін.

Дослідження спрямовано на окреслення місця екологічного маркетингу у забезпеченні досягнення підприємством принципів концепції стійкого розвитку через гармонізацію інтересів товаровиробників щодо отримання бажаної суми прибутку, споживачів щодо задоволення потреб і суспільства в цілому щодо досягнення стійкого розвитку.

У рамках сучасної сукупності наук про природу та суспільство важко знайти сферу знання, яка уникнула б впливу екологічних уявлень, концепцій і теорій, тобто процесу, названого екологізацією науки.

Більшості наук властива тенденція до формування відповідних екологічних підсистем, як то екологічний маркетинг, це зумовлено тим, що принципи діалектичного матеріалізму дозволяють встановити взаємозв’язок між

²World Scientists’ Warning to Humanity. Cambridge: Union of Concerned Scientists, 1992.

природничо-науковим, технологічним і гуманітарним змістом проблеми взаємин людини і середовища її проживання. З одного боку, екологічні ідеї реалізуються в рамках конкретного знання, а з іншого – асиміляція загальнонаукових уявлень підвищує статус екологічної проблеми в ієрархії сучасного наукового знання. Таким чином, екологічний підхід набуває загальнонаукового характеру.

Усвідомлення екологічних загроз і неминучих екологічних наслідків порушення природного довілля, що виражається з одного боку, в надмірному і часто ірраціональному споживанні природних ресурсів, а з іншого – виході екосистем за межі їх регенеративної здатності через виникнення надмірної кількості відходів, які більше не в змозі абсорбувати, призвело до появи і розвитку концепції стійкого розвитку та нового наукового підходу “екологічна економіка”³.

Дослідження у напрямі стійкого розвитку зумовлені диспаратом у володінні та розпорядженні доступними і створеними сучасною цивілізацією колосальними матеріальними та духовними ресурсами, а також наростанням антагонізму між суспільством і навколишнім середовищем. У ній органічно пов’язані соціальний і екологічний аспекти діяльності людини. Стійкий розвиток, як особливий тип розвитку світової цивілізації, покликаний забезпечити збереження умов проживання людства на Землі та подальшого їх поліпшення.

Концепція стійкого розвитку має три складові: екологічну, економічну та соціальну (див. рис. 6.1).

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. При цьому екологічний маркетинг є одним з інструментів реалізації положень концепції стійкого розвитку.

Екологічний маркетинг, як один з видів маркетингу, почав формуватися з 80-х років ХХ ст., поєднуючи в собі соціально-етичний маркетинг і маркетинг відносин, і був спрямований на гармонізацію інтересів товаровиробників щодо формування прибутку, споживачів в частині задоволення потреб, і суспільства в цілому в частині досягнення сталого розвитку. На усунення дисгармонії вказаних інтересів у глобальному розумінні, тобто протиріч між економічними та екологічними інтересами, спрямована концепція стійкого розвитку.

Найбільші протиріччя екології та економіки мають місце у теорії Дж. Кейнса, розробленій у результаті аналізу великої депресії 1929-1933 рр. і виявлених економічних циклів. У кейнсіанській теорії виснаження природних ресурсів не враховувалося, оскільки ціни на сировину завжди були низькими. Тобто зазначена теорія ігнорує роль природних ресурсів у виробництві. “Саме Кейнс заклав у структуру ринкових відносин бомбу сповільненої дії, яка позбавила ринок

³Грінів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії. Л.: ЛНУ ім. І. Франка, 2001. 240 с.

можливості нормально працювати і закономірно вибухнула в кінці ХХ ст., прийнявши несподівану для економістів форму – форму деградації планетарної біосфери”⁴. Таким чином, класичний капіталістичний ринок виявляється однією з найважливіших причин деградації біосфери.

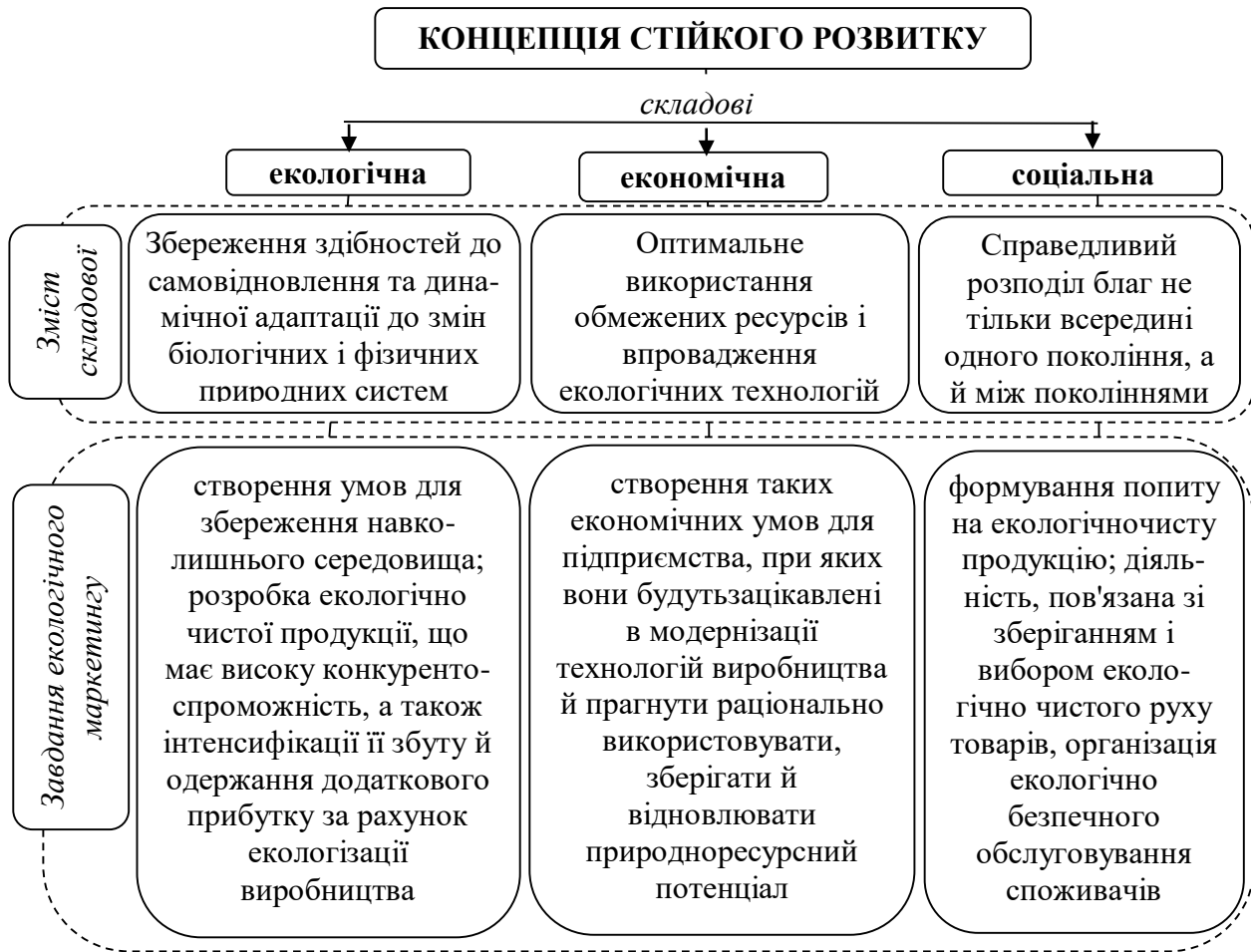


Рис. 6.1. Реалізація складових стійкого розвитку через екологічний маркетинг

Недолік ринкової економіки полягає у тому, що в статистиці та у побудованих на її основі моделях розвитку економіки руйнування природних ресурсів і біосфери в цілому не має вартості. Для усвідомлення масштабів руйнування природних систем потрібно змінити традиційне сприйняття економістами природних ресурсів. Саме екологічний маркетинг спрямований на узгодження всіх процесів господарської діяльності підприємства відповідно до вимог сучасного ринку, базуючись на принципах концепції стійкого розвитку.

В сучасних умовах вирішити проблему дисгармонії у відносинах людини з навколишнім природним середовищем в рамках економічної методології досить складно. Основна причина – це процес індивідуалізації, який стимулював прагнення людини до виокремлення з природного середовища. Людина воліє бачити себе окремо від природи – вона прагне панувати над природою. Ці процеси

⁴Репетто Р. Природные ресурсы в системе национальных счетов // В мире науки. 1992. № 8. С. 12-15. С. 13

тривають доволі давно і, очевидно, будуть продовжуватися. Тому сьогодні стоїть завдання не стільки боротьби з екологічними проблемами сьогодення, скільки усунення їх причин та формування необхідного підґрунтя для інформаційного прориву, необхідного для трансформації мислення людини.

Закріплення принципу “панування” наклало серйозний відбиток на побудову економічних відносин. Як наслідок, була сформована економічна традиція, яка лягла в основу визначення вартості природних ресурсів. Вони розглядалися як безкоштовні дари, які людина має право споживати без будь-яких зобов’язань. Пошук рівноваги, економічного оптимуму спрямував дослідження на оцінку та характеристику поведінки споживача, а саме визначення вартості на основі суб’єктивної оцінки корисності. Поза увагою залишилися проблеми виробництва, в тому числі пов’язані з необхідністю збереження навколишнього природного середовища. Отже, мотивація розглядалася поза відносин з довкіллям (екологічними умовами), що є її спрощенням.

Ігнорування екологічних проблем зумовлене поведінкою людини, яка визначалася прагненням до максимізації прибутку. Будучи основою поведінки “homo economicus” економічна раціональність виправдовує прагнення до мінімізації витрат, пов’язаних з охороною та відтворенням природних ресурсів.

Таким чином, розповсюдження принципу раціональності, наслідком якого стало закріплення філософії максимізації прибутку, сприяло розвитку економічної традиції, яка закріпила недбале ставлення до навколишнього природного середовища. Тому наслідки задекларованого економічного зростання, в першу чергу, екологічні, залишилися поза увагою вчених-теоретиків.

Надзвичайно актуальними в цьому контексті є дослідження Дж. Форрестера та Д. Медоуза. Аби привернути увагу людства до проблем екології Дж. Форрестер розробив модель “Світова динаміка” або “Світ-1”, що опублікована у 1971 р., у якій намагався побудувати і описати характер функціонування динамічної світової моделі, яка б з’єднувала населення, капіталовкладення (фонди), географічний простір, природні ресурси, забруднення і виробництво продуктів харчування. На думку автора, саме вони є основними компонентами, які, взаємодіючи, обумовлюють динаміку змін у світовій системі. Стратегія розвитку, вважає Дж. Форрестер, повинна бути орієнтована на перехід від динамічного зростання до стану світової рівноваги. Автор виділив 5 змінних величин, дані за якими збиралися починаючи з 1900 р.:

1. Чисельність населення Землі у фізичних величинах.
2. Питома вага інвестицій в сільське господарство у загальній кількості інвестицій у фізичних одиницях.
3. Валові інвестиції в умовних одиницях.
4. Запаси природних ресурсів в умовних одиницях.

5. Рівень забруднення довкілля⁵.

Форрестором Дж. були зроблені висновки про майбутні тенденції спустошення природних ресурсів, підвищення цін на сировину, відволікання інвестицій в сільське господарство у збиток іншим галузям, падіння обсягів виробництва, скорочення кількості продовольчих товарів на одну людину⁶. Однак, наявність та об'єктивність таких причин не мали суттєвого впливу на поведінку власника. Людина продовжувала занурюватися у фазу індивідуалізації, керуючись короткостроковими фінансовими цілями, ігноруючи наслідки і загрози, які існують як для неї, так і для всієї планети.

На актуальність і можливості ринкових факторів-стимулів звернув увагу у своїх дослідженнях Ф. Бастіа. Основним питанням політекономії, на думку Ф. Бастіа, повинно стати не питання про закони виробництва, про зацікавленість виробника, а про основні закономірності процесу споживання, оскільки саме воно зумовлює напрями розвитку виробництва⁷.

Формування запиту власником капіталу (системою управління підприємства) під впливом причини пов'язаної з розвитком свідомості є своєрідним індикатором розвитку суспільства, що виражається в характері та організації суспільно-економічних відносин. Підґрунтям такого запиту є людське ставлення до навколишнього природного середовища. Ця проблема ширша ніж виключно проблема споживання ресурсів. Це проблема менталітету, мислення, психології, культури.

Рада Європейського Союзу прийняла Постанову № 1836/93 від 29 червня 1993 р. про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля й екологічного аудиту (Environmental Management and Audit Scheme (EMAS)). Метою Постанови є сприяння постійному вдосконаленню охорони навколишнього природного середовища підприємством. Вирішальна роль у документі відводиться не правовим і регулюючим інструментам (законам, підзаконним актам, нормативному забезпеченню – стандартам, нормам, правилам), а підтриманню та розвитку ініціативи з боку підприємств щодо самостійної побудови і впровадження виробничих структур управління довкіллям, проведення внутрішнього екологічного контролю та складання за його результатами екологічної декларації з метою її оприлюднення. EMAS базується на інноваціях, відповідальності, добровільності, відкритості, конкуренції та ринкових механізмах, і з огляду на це фактично є відмовою від екологічної політики, яка б ґрунтувалася винятково на втручанні з боку держави у питання, що стосуються впливу на навколишнє природне середовище.

⁵Лавров Е.И., Капогузов Е.А. Экономический рост: теория и проблемы: [учеб. пособие]. Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. 214 с. С. 201-202.

⁶Лавров Е.И., Капогузов Е.А. Экономический рост: теория и проблемы: [учеб. пособие]. Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. 214 с. С. 202.

⁷Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] [2-ге вид., випр. і доп.]. К.: Знання, 2005. 719 с. С. 308.

Постанова регулює функції системи управління довкіллям та екологічного контролю. Важелями, що сприяють безперервному удосконаленню охорони довкілля в промисловості, є такі:

- встановлення та впровадження підприємством екологічної політики, екологічної програми та системи менеджменту довкілля;
- систематична, об'єктивна та періодична оцінка ефективності цієї системи;
- підготовка інформації про охорону довкілля підприємства для громадськості.

Важливу роль у системі управління впливом на навколишнє природне середовище на рівні підприємства відіграє стандартизація процесу управління. Дія стандартизації поширюється на управління навколишнім природним середовищем, що має на меті озброїти підприємства елементами ефективної системи управління навколишнім природним середовищем, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою управління економікою. Це допоможе підприємствам досягти як екологічної, так і економічної мети.

Створення серії міжнародних стандартів систем екологічного менеджменту на підприємствах (ISO 1400) називають однією з найбільш значних міжнародних природоохоронних ініціатив. Система стандартів ISO 1400 орієнтована не на кількісні параметри (обсяг викидів, концентрацію речовини тощо) і не на технології, (вимога використовувати чи не використовувати певні технології, вимога використовувати “найкращу доступну технологію”). Основним предметом ISO 1400 є система екологічного менеджменту.

Типові положення цих стандартів полягають у тому, що у підприємстві повинні бути введені та дотримані певні процедури, підготовлені необхідні документи, призначені відповідальні особи за окремі сфери екологічно важливої діяльності.

Передбачається, що система стандартів буде забезпечувати зменшення несприятливих впливів на навколишнє природне середовище на трьох рівнях:

- мікрорівні – через покращення екологічної поведінки підприємств;
- національному – через створення істотного доповнення до національної нормативної бази та компонента державної екологічної політики;
- міжнародному – через покращення умов міжнародної торгівлі.

Система управління підприємством побудована за вимогами ДСТУ ISO 14001 спрямована на:

- впровадження, підтримку й удосконалення системи управління впливом на навколишнє природне середовище;
- перевірку відповідності системи управління підприємством вимогам декларованої ним екологічної політики;
- надання доказів зацікавленим сторонам про екологічну відповідність підприємств;

– декларування відповідності своєї діяльності, продукції чи послуг вимогам ДСТУ ISO 14001.

Система стандартів дозволяє підприємству управляти сукупністю впливів на навколишнє природне середовище і приводити свою діяльність у відповідність до різноманітних екологічних вимог. Впровадження екологічного маркетингу дозволяє здобути певні конкурентні переваги на ринку та сформувати позитивний імідж власної торговельної марки та виробленої продукції серед споживачів.

У розвинутих країнах продукція вироблена за екологічними стандартами, користується значним попитом, хоча й має вищі ціни, ніж товари-аналоги. В Україні практика пропозиції екологічно чистої продукції вже існує, але платоспроможний попит на неї ще недостатній. Хоча більшість товаровиробників України під час рекламування своєї продукції використовують теми натуральності та екологічності, що певним чином сприяє формуванню екологічної культури населення та попиту на екологічно чисту продукцію.

Отже, екологічний маркетинг спрямований на досягнення положень концепції стійкого розвитку через просування на ринок екологічно чистої продукції, яка сприяє зниженню екодеструктивного впливу на довкілля або усуває його наслідки, і також є екологічно безпечною для споживачів.

6.2. Маркетингові дослідження ринку екологічно чистої продукції

Значне погіршення стану навколишнього природного середовища в останні десятиріччя все більше впливає на якість життя населення, зросла кількість екологічно обумовлених захворювань, більшість людей в Україні проживають в умовах постійного перевищення гранично допустимих концентрацій шкідливих для здоров'я речовин у навколишньому середовищі⁸, що найбільше проявляється у сфері споживання, а саме у продуктах харчування. Тому актуальності набувають проблеми екологізації виробничого процесу та виробництва екологічно чистої продукції, які досліджуються в межах екологічного маркетингу з метою розв'язання суперечностей між економічним розвитком і необхідністю збереження та поліпшення якості довкілля.

Однією з особливостей сучасного суспільства є те, що ефективність його розвитку багато в чому визначена обмеженістю та дефіцитністю ресурсів. Водночас загострилася необхідність здійснення заходів, пов'язаних із захистом довкілля. Наслідком цього стало застосування у промисловому виробництві генетично модифікованих організмів (ГМО). Разом з цим виникла одна з найбільших загроз сучасності – генетичне забруднення, яке відбувається на фоні

⁸Офіційний сайт Держкомстату України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>. (дата звернення 11.06.2015 р.)

втрат біологічного та генетичного різноманіття. Не зважаючи на це, спостерігається широке розповсюдження ГМО. Площі, зайняті генно модифікованими організмами у 2013 р. склали 175 млн. га⁹, що складає близько 11 % від всіх світових посівних площ. Генно модифіковані рослини вирощуються у 27 країнах, найбільш широко у США, Бразилії, Аргентині, Канаді, Індії, Китаї¹⁰.

На кінець 2013 р. на ринок було випущено 27 генно модифікованих культур (336 сортів), основними культурами є соя, кукурудза, бавовна, канола, картопля. Найбільш популярною стала зміна геному відносилася до стійкості до гербіцидів та боротьби з комахами¹¹.

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх країн і підприємств, адже тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною та рентабельною. Отже, дана проблема багатогранна та має політичний, соціальний, економічний і науково-технічний аспекти. На мікрорівні вона повинна розглядатися через призму оцінки рентабельності екологічно чистої продукції для підприємств, які зацікавлені у просуванні такої продукції на ринок.

Дослідженням питань, присвячених економічній інтерпретації проблем забруднення довкілля, виробництва та маркетингового просування екологічно чистої продукції займалися Л.С. Гринів¹², Ю.А. Дайновський¹³, С.І. Дорогунцов¹⁴, І.Д. Лазаришина¹⁵, А.А. Мазаракі¹⁶, Л.І. Максимів¹⁷, О.В. Олійник¹⁸, Є.В. Ромат¹⁹, К.М. Ситник, В.В. Шмиговська²⁰, Г.М. Тарасюк²¹, М.А. Хвесик²², М.Г. Чумаченко²³

⁹ISAAA Brief 46-2013: Executive Summary. Global Status of Commercialized Biotech/GM Crops: 2013. URL:<http://www.isaaa.org/resources/publications/briefs/46/executivesummary/> (дата звернення 17.06.2015 р.)

¹⁰ISAAA Brief 46-2013: Executive Summary. Global Status of Commercialized Biotech/GM Crops: 2013. URL:<http://www.isaaa.org/resources/publications/briefs/46/executivesummary/> (дата звернення 17.06.2015 р.)

¹¹ISAAA Brief 44-2012: Slides&Tables. URL: <http://www.isaaa.org/resources/publications/briefs/44/pptslides/default.asp> (дата звернення 17.06.2015 р.)

¹² Розвиток ідей В.І. Вернадського в новітній економічній науці // Вісник НАН України. 2013. № 7. С. 44-52.

¹³ Дайновський Ю.А. Маркетингові прийоми. К.: А.С.К., 1998. 112 с.

¹⁴ Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П. Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища. К.: Кондор, 2006. 426 с.

¹⁵ Лазаришина І.Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика: Монографія. Рівне: НУВГП, 2005. 369 с.

¹⁶ Соціально-етичний маркетинг: монографія / [А.А. Мазаракі, Є.В. Ромат, Г.В. Алданькова та ін.]; за заг. ред. А.А. Мазаракі та Є.В. Ромата. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013.

¹⁷ Максимів Л.І., Максимів І.М. Інтегровані системи екологічного менеджменту як інструмент запровадження чистішого виробництва // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. 2013. № 1. С. 46-55.

¹⁸ Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 653 с.

¹⁹ Маркетинговые исследования / Под ред. Е.В. Ромата. Х.: Студцентр, 2002. 264 с.

Соціально-етичний маркетинг: монографія / [А.А. Мазаракі, Є.В. Ромат, Г.В. Алданькова та ін.]; за заг. ред. А.А. Мазаракі та Є.В. Ромата. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013.

²⁰ Ситник К.М., Шмиговська В.В. Володимир Вернадський і Академія. К.: Наук. Думка, 2006. С. 312.

²¹ Тарасюк Г.М. Деякі проблеми виробництва органічної продукції // Органічне виробництво і продовольча безпека. Житомир: Вид-во «Полісся», 2015. 648 с. С. 44-57.

²² Хвесик М.А., Степаненко А.В. Екологічна криза в Україні: соціально-економічні наслідки та шляхи їх подолання // Економіка України. 2014. № 1. С. 74-86.

Хвесик М.А., Бистряков І.К., Левковська Л.В., Пилипів В.В. Сталій розвиток: світоглядна ідеологія майбутнього; за ред. акад. НААН України М.А. Хвесика. К.: ДУ «Інститут економіки природокористування та сталого розв. НАН України», 2012. 465 с.

²³ Економічний аналіз [Текст]: навч. посібник; ред. М. Г. Чумаченко; Київський національний економічний ун-т. - 2.вид., перероб. і доп. К.: КНЕУ, 2003. 555 с.

та ін. Питання маркетингових досліджень щодо рентабельності виробництва та реалізації екологічно чистої продукції, виробленої з дотриманням положень концепції стійкого розвитку, потребують додаткового дослідження.

Дослідження спрямовано на окреслення особливостей маркетингових досліджень щодо реалізації екологічно чистої продукції, виробленої з дотриманням положень концепції стійкого розвитку, а також окреслення особливостей аналізу впливу факторів першого та другого порядку на рентабельність екологічно чистої продукції, як одного з етапів маркетингових досліджень.

В ринкових умовах успішність товаровиробників визначається рівнем ефективності виробництва, яка, в основному, залежить від ступеня задоволення потреб суспільства з найменшими витратами. На сьогодні визначальною характеристикою, яка формує попит на продукцію, є її якість, в тому числі з огляду на екологічну безпеку.

Під екологічно чистою продукцією розуміється продукція, яка сприймається споживачами як безпечна для здоров'я людини та для навколишнього природного середовища. Виробництво екологічно чистої продукції є практичною реалізацією положень концепції стійкого розвитку і повинно включати економічне зростання, соціальний розвиток і захист навколишнього природного середовища.

Сформульоване у звіті “Наше спільне майбутнє”²⁴ визначення стійкого розвитку (такий розвиток, що задовольняє потреби сьогодення, не ставлячи під загрозу спроможність майбутніх поколінь задовольняти власні потреби) задекларувало необхідність пошуку засобів для подальшого прогресивного розвитку людства всередині самого суспільства і кожної окремої людини, а не шляхом нарощування споживання природних ресурсів. Прогрес у виробництві повинен досягатися за рахунок підвищення ефективності використання й економії сировини, тобто пропагувався не нульовий економічний приріст, а нульовий приріст споживання засобів навколишнього середовища. Фактично йшлося не про припинення економічного зростання взагалі, а про припинення зростання нераціонального використання ресурсів навколишнього середовища. Це можливо здійснити за рахунок впровадження технологій, які дозволяють ефективніше використовувати ресурси або забезпечують перехід на використання необмежених ресурсів (сонячне світло, енергія вітру тощо), що є найкращим варіантом, і, таким чином, отримувати екологічно чисту продукцію.

З іншого боку, чи буде екологічно чиста продукція, вироблена з дотриманням вимог концепції стійкого розвитку, конкурентоспроможною на ринку? Чи дозволить збільшена (на витрати із забезпечення екологізації виробництва, адекватну вартість природних ресурсів тощо) собівартість виробництва екологічно

²⁴ Наше общее будущее: Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР) / Под ред. и с послесл. С.А. Евтеева, Р.А. Перелета; [пер. с англ.]. М.: Прогрес, 1989. 376 с.

чистої продукції отримати бажаний рівень її рентабельності? Ці питання потребують відповіді ще на етапі планування виробництва продукції з урахуванням положень концепції стійкого розвитку.

Однією з найгостріших проблем сьогодення, яка значно впливає на екологічну чистоту продукції, є виробництво продуктів, що містять ГМО. Впровадження у виробництво ГМО, використання кормів і споживання продуктів харчування з продуктами їх переробки є потенційно ризиковим для здоров'я населення та екологічного балансу на генетичному рівні.

Нормативне регулювання виробництва та реалізації продукції з вмістом генно модифікованих організмів у різних країнах відрізняється, але принципи організації поводження з такою продукцією єдині:

1. Безпечність – продукція повинна бути безпечною і не становити загрози здоров'ю людей або тварин, а також навколишньому середовищу.

2. Право вибору – навіть якщо генно модифікована продукція отримує дозвіл на виробництво та реалізацію, споживачі повинні мати право вибору – використовувати його чи ні. Виконання вказаного принципу забезпечується дотриманням таких правил:

2.1. Маркування – генно модифіковані організми повинні бути ясно промарковані.

2.2. Відстеження – інформування про вміст генно модифікованих організмів у сировині, яка використана для виробництва продукції.

В Україні нормативними документами, які регулюють поводження з генно модифікованими організмами є: Закон “Про державну систему біобезпеки при створенні, перевірці, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів”²⁵; Постанова від 18.02.2009 р. № 114 про “Порядок державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних та лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням”²⁶; Закон «Про захист прав споживачів» (ст. 15, п 6) “Інформація про продукцію повинна містити: відмітку про наявність або відсутність у складі продуктів харчування генетично модифікованих компонентів”²⁷.

Щодо світових регулюючих документів, то продовольча та сільськогосподарська організація ООН разом з Всесвітньою організацією охорони здоров'я розробили

²⁵ Закон України від 31.05.2007 № 1103-V “Про державну систему біобезпеки при створенні, перевірці, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів” зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1103-16> (дата звернення 02.03.2016 р.)

²⁶ Постанова від 18.02.2009 р. № 114 про «Порядок державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних та лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням» зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/114-2009-%D0%BF> (дата звернення 17.03.2016 р.)

²⁷ Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII «Про захист прав споживачів» зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1023-12?test=dCCMfOm7xBWMUzYEZiHVRKlKHI4o.s80msh8Ie6> (дата звернення 07.03.2016 р.)

додаток до Кодексу Аліментаріус – “Foods derived from modern biotechnology», що регулює правила безпеки щодо генно модифікованих продуктів²⁸.

Отже, підприємство, плануючи виробництво нової продукції, повинно визначити свою нішу на ринку, зваживши всі переваги та недоліки виробництва та реалізації продукції з ГМО або екологічно чистої продукції, виробництво якої відповідає принципам концепції стійкого розвитку. Маркетингові дослідження при цьому повинні бути спрямовані на виявлення тенденцій і закономірностей розвитку потенційного ринку збуту продукції підприємства з метою зниження ступеня невизначеності та підвищення якості прийняття управлінських рішень. За оцінками експертів²⁹ ринок екологічно чистої продукції постійно зростає. Але відсутність маркетингового досвіду українських підприємств ускладнює просування та реалізацію такого виду продукції.

Значна роль при просуванні екологічно чистої продукції на ринок належить стимулюванню екологічного попиту, яке може бути реалізоване через:

- 1) мотивацію – раціональні, емоційні та моральні мотиви;
- 2) рекламу – надавати детальну інформацію про особливості екологічних товарів, обґрунтовувати достатньо високий рівень цін, підкреслювати вигоди від придбання екологічно чистого товару, проводити порівняння звичайної та екологічно чистої продукції;
- 3) пропаганду – поширення позитивної інформації про екологічність виробництва та продукції;
- 4) паблік рилейшнз – підтримання зв'язків із спільнотою з метою донесення до споживачів інформації, щодо соціально-екологічної спрямованості діяльності підприємства;
- 5) особисті продажі – детальне пояснення переваг екологічно чистої продукції продавцем;
- 6) стимулювання збуту – надання знижок, надання товарного кредиту, розстрочки платежу тощо.

Ефективність маркетингових досліджень значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення. Джерела інформації при цьому використовуються як первинні, так і вторинні.

Первинні інформаційні джерела при дослідженні альтернативи просування на ринок продукції з ГМО або екологічно чистої передбачають, в основному, оцінку ставлення споживачів до такої продукції з огляду на їх екологічну свідомість, з одного боку, та платоспроможний попит з іншого.

²⁸Foods derived from modern biotechnology. URL:ftp://ftp.fao.org/codex/Publications/Booklets/Biotech/Biotech_2003e.pdf (дата звернення 07.03.2016 р.)

²⁹Артиш В.І. Організаційно-економічні передумови формування ринку екологічно чистої продукції в Україні. URL:<http://www.info-prensa.com/article-553.html>. (дата звернення 07.03.2016 р.)

Вторинні джерела передбачають так звані кабінетні дослідження, які базуються на оцінці інформації з внутрішніх (бухгалтерського управлінського обліку, системи бюджетування, договірних відносин тощо) та зовнішніх (оцінка законодавчих вимог та обмежень на національному та міжнародному рівнях, вимоги та спрямування дій екологічних організацій, дані офіційної статистики, преси тощо) джерел.

Дослідження необхідно починати з оцінки вторинних зовнішніх і внутрішніх джерел інформації. Результатом такої оцінки має бути відповідь на питання: чи доцільним буде виробництво та збут екологічно чистої продукції в межах чинного законодавства та з урахуванням стратегії розвитку підприємства?

При оцінці первинних джерел інформації, яка здійснюється за умови позитивного результату після оцінки вторинних джерел інформації, необхідно дати відповідь на питання: чи ефективним буде для підприємства виробництво та збут екологічно чистої продукції?

Формування ціни реалізації екологічно чистої продукції.

Зростання продуктивності – найважливіший показник економічного прогресу. На сьогодні розрахунок цього показника спирається на помилкове припущення: якщо нова технологія має і корисні, і шкідливі наслідки, то перші враховуються, а інші ігноруються. У результаті відбувається поступове накопичення неврахованих економістами, але реально існуючих шкідливих речовин і небезпечних відходів, загальна маса яких на планеті вже перевищила критичну відмітку.

Проте, на цьому помилки не закінчуються. Витрати на боротьбу з антропогенним забрудненням включаються до національних бюджетів у якості ще однієї статті, яка збільшує ВВП країни. Виникає пряма і абсурдна залежність: чим більше забруднюючих речовин скинуто у навколишнє природне середовище, тим більший прибуток забруднюючого підприємства у короткостроковій перспективі. Нездатність оцінити екологічну сторону виробництва – це прояв економічної “сліпоті”, що загрожує небезпечними наслідками.

Маршал А. та Пігу А. виявили невідповідність між суспільною та приватною вигодами: вартість засобів, використаних на виробництво продукції, менше реальних суспільних витрат, пов’язаних з погіршенням довкілля. Тому ціна товару повинна містити витрати на попередження руйнування природного середовища та компенсацію збитків. Ринок у сучасному його прояві не в змозі врахувати значну частину негативних екологічних наслідків виробничої діяльності, що призводить до розподілу витрат на всіх членів суспільства у невизначеній пропорції.

У 1997 р. Ф. Сен-Марк³⁰ зазначав, що в умовах ринку природу оберігати зазвичай нерентабельно, проте, руйнуючи її, можна отримати значну вигоду. У зв’язку з цим виникає необхідність у державних важелях регулювання, які

³⁰Сен-Марк Ф. Социализация природы. М., 1997. С. 36.

дозволять визначити реальну вартість продукції, що включатиме витрати на очищення навколишнього природного середовища. У такому випадку ціни на продукцію значно зміняться, причому значну частку продукції буде не вигідно виробляти. Такий крок означатиме перетворення екологічних і природних благ у специфічні товари та вимагатиме створення нових методів розрахунку рентабельності. Традиційні методи розрахунку рентабельності, на думку К. Каппа, виконують роль узаконеного маскування великомасштабного грабежу³¹. Аналогічний висновок робить Б. Коммонер³², підкреслюючи, що погіршення стану навколишнього природного середовища призводить до зростання вартості життя населення в цілому, але збільшує дохід підприємців, які фактично перекладають подолання зовнішніх витрат на суспільство. Таким чином, традиційний ринок є інструментом пограбування населення в інтересах підприємців. Отже, саме прагнення підвищити ефективність функціонування виробничих і суспільних систем з урахуванням їх впливу на навколишнє природне середовище провокує дослідження та розвиток зв'язку економіки та екології.

На ефективність виробництва значний вплив має фінансовий результат від здійснених операцій, який залежить від доходів і витрат підприємства, на які значний вплив має ціна сировини при закупівлі та ціна продукції, призначеної для продажу. Тому ціноутворення при виробництві та реалізації екологічно чистої продукції потребує перегляду з метою коригувань для наближення його до принципів стійкого розвитку.

При реалізації продукції з ГМО необхідно використовувати такі ціни, які б стимулювали виробників не виробляти, а споживачів не споживати продукцію, що не відповідає екологічним стандартам якості. Порядок формування цін на екологічно чисту і забруднену продукцію запропонували Г.В. Черевко, М.І. Яцків³³. Беручи за основу напрацювання названих вчених, запропоновано модель формування ціни на продукцію, залежно від її екологічної якості (див. рис. 6.2).

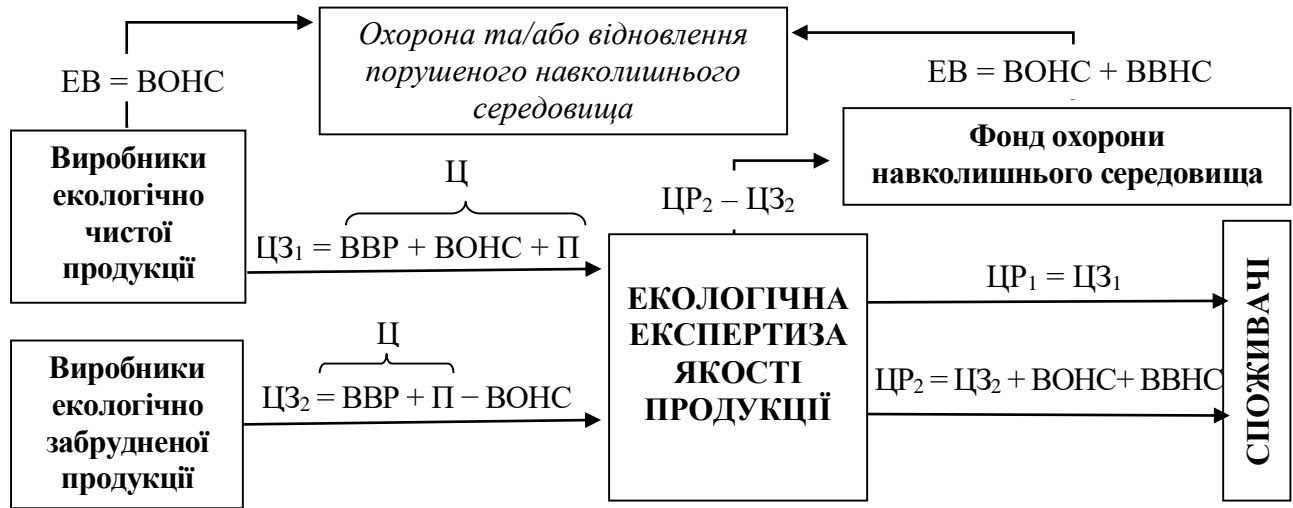
Ціни на продукцію різну за екологічною якістю повинні відрізнятися і бути регульованими. Так, ціна на екологічно чисту продукцію складається з витрат на її виробництво та реалізацію, витрат на охорону навколишнього природного середовища, здійснених при її виробництві, та суми прибутку виробника. Виробництво такої продукції є екологічно чистим і передбачає охорону навколишнього природного середовища через здійснення відповідних екологічних витрат.

Ціна реалізації такої продукції споживачам не відрізняється від ціни закупівлі, адже її виробник вже на етапі виробництва потурбувався про охорону навколишнього природного середовища (використання екологічно чистих технологій, сировини, експертиза якості продукції тощо).

³¹Ольсевич Ю.А., Гудков А.А. Критика экологической критики. М., 1990. С. 21.

³²Коммонер Б. Замыкающийся круг: природа, человек, технологии. Л., 1974.

³³Черевко Г.В., Яцків М.І. Економіка природокористування. Львів: Світ, 1995. 208 с. С. 76-77.



Умовні позначення:

$ЦЗ_1$ – ціна закупівлі екологічно чистої продукції, грн.

$ЦЗ_2$ – ціна закупівлі екологічно забрудненої продукції, грн.

BBP – витрати на виробництво та реалізацію продукції, грн.

EB – екологічні витрати, грн.

$П$ – прибуток запланований виробником, грн.

$BOHC$ – витрати на охорону навколишнього середовища, грн.

$Ц$ – ціна пропонує виробником, грн.

$ЦР_1$ – ціна реалізації екологічно чистої продукції споживачам, грн.

$ЦР_2$ – ціна реалізації екологічно забрудненої продукції споживачам, грн.

$BBHC$ – витрати на відновлення навколишнього середовища, грн.

Рис. 6.2. Модель формування ціни на продукцію залежно від її екологічної якості

Щодо ціни закупівлі екологічно забрудненої продукції, то вона складається з ціни, пропонує виробником, а саме витрат на виробництво та реалізацію продукції і суми запланованого виробником прибутку, за мінусом суми витрат на охорону навколишнього природного середовища, які не були понесені при виробництві зазначеної продукції.

Ціна реалізації споживачам такої продукції складається з ціни закупівлі, витрат на охорону навколишнього природного середовища, які повинен був здійснити виробник під час виробництва та витрат на відновлення навколишнього природного середовища, що необхідно понести для відновлення балансу у навколишньому середовищі після виробництва екологічно забрудненої продукції. У зв'язку з тим, що витрати на відновлення порушеного навколишнього природного середовища у більшості випадків перевищують витрати на його охорону та незабруднення, ціна реалізації екологічно забрудненої продукції за такою схемою буде більшою за ціну реалізації аналогічної екологічно чистої продукції. Такий порядок ціноутворення буде сприяти зменшенню виробництва та споживання екологічно забрудненої продукції.

Різниця між цінами реалізації і закупівлі екологічно забрудненої продукції формує фонд охорони навколишнього середовища, засоби з якого використовуються для охорони та/або відновлення порушеного навколишнього природного середовища.

Наведений порядок ціноутворення сприятиме досягненню положень концепції стійкого розвитку в частині екологізації виробничого процесу, а також окреслює конкурентні переваги виробників екологічно чистої продукції за умови надання споживачам продукції достовірної інформації про її якість з екологічного погляду.

Запропонований порядок ціноутворення у більшій мірі має бути застосований для екологічно спрямованої продукції (виробництво та споживання якої вносить позитивні зміни в довкілля), хоча застосування і до екологічно нейтральної продукції (виробництво та споживання якої не руйнує довкілля) є бажаним.

Аналіз рентабельності екологічно чистої продукції

Рентабельність окремого виду продукції (P_n) визначається за формулою (6.1) і показує скільки отримано валового прибутку (ВП) з 1 грн. понесених витрат на виробництво та реалізацію продукції (СВ).

$$P_n = \frac{ВП}{СВ} \quad (6.1)$$

Застосувавши прийом розширення факторних систем (за додаткові фактори взято суму екологічних витрат (ВЕ) та чистий дохід (ЧД)), отримано таку сукупність факторів, які мають суттєвий вплив на рентабельність екологічно чистої продукції:

$$P_n = \frac{ВП}{ЧД} \times \frac{ВЕ}{СВ} \times \frac{ЧД}{ВЕ}, \quad (6.2)$$

де $\frac{ВП}{ЧД}$ – валова рентабельність продажу; $\frac{ВЕ}{СВ}$ – частка екологічних витрат у собівартості продукції; $\frac{ЧД}{ВЕ}$ – окупність екологічних витрат за рахунок чистого доходу.

Для визначення причинно-наслідкових зав'язків при зміні результативного показника доцільно використовувати факторний аналіз. Найбільш застосовуваними способами визначення впливу факторів на результативний показник є спосіб визначення взаємопов'язаного впливу факторів і спосіб визначення ізольованого впливу факторів.

Спосіб визначення взаємопов'язаного впливу факторів передбачає послідовну зміну значення кожного з факторів залежно від черговості їх зміни у факторній моделі з базового значення на фактичне значення.

Складним питанням, яке вимагає першочергового детального аналізу при застосуванні вказаного способу, є визначення послідовності зміни факторів. Запропоновано таку послідовність зміни факторів у факторній моделі: 1) частка екологічних витрат у собівартості продукції; 2) окупність екологічних витрат за рахунок чистого доходу; 3) валова рентабельність продажу.

Зазначений спосіб дозволяє визначити зміну результативного показника за рахунок зміни кожного з факторів. Одним з недоліків такого способу є нівелювання ефекту, який виникає при взаємодії факторних показників.

Вказаний недолік дозволяє уникнути способу визначення ізольованого впливу факторів, який передбачає фіксування на базисному рівні всіх факторів, крім одного, вплив якого на результативний показник розраховується і який фіксується на фактичному рівні.

Розвиваючи напрацювання Ю.А. Чернецької³⁴, отримано математичну викладку формул для визначення ізольованого впливу частки екологічних витрат у собівартості продукції, окупності екологічних витрат за рахунок чистого доходу та валової рентабельності продажу на рентабельність екологічно чистої продукції та ефекту від взаємодії перерахованих факторів.

$$P_{n_0} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} \times \frac{ВЕ_0}{СВ_0} \times \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}; \quad (6.3)$$

$$P_{n_{ум1}} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} \times \frac{ВЕ_1}{СВ_1} \times \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}; \quad (6.4)$$

$$P_{n_{ум2}} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} \times \frac{ВЕ_0}{СВ_0} \times \frac{ЧД_1}{ВЕ_1}; \quad (6.5)$$

$$P_{n_{ум3}} = \frac{ВП_1}{ЧД_1} \times \frac{ВЕ_0}{СВ_0} \times \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}; \quad (6.6)$$

$$P_{n_1} = \frac{ВП_1}{ЧД_1} \times \frac{ВЕ_1}{СВ_1} \times \frac{ЧД_1}{ВЕ_1}; \quad (6.7)$$

$$\Delta P_{n_{\frac{ВЕ}{СВ}}} = P_{n_{ум1}} - P_{n_0}; \quad (6.8)$$

$$\Delta P_{n_{\frac{ЧД}{ВЕ}}} = P_{n_{ум2}} - P_{n_0}; \quad (6.9)$$

³⁴ Чернецька Ю.А. Управління рентабельністю власного капіталу промислового підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Одеса, 2015. 213 с.

$$\Delta P_{n \frac{ВП}{ЧД}} = Pn_{умз} - Pn_0; \quad (6.10)$$

$$\Delta P_n = Pn_1 - Pn_0; \quad (6.11)$$

$$\Delta P_{нвф} = \Delta Pn - (\Delta Pn_{\frac{BE}{CB}} + \Delta Pn_{\frac{ЧД}{BE}} + \Delta Pn_{\frac{ВП}{ЧД}}), \quad (6.12)$$

де $\Delta P_{нвф}$ – зміна рентабельності продукції за рахунок взаємодії факторів.

Отже, застосування способу ізольованого впливу факторів на результативний показник дозволяє встановити певний синергетичний ефект від взаємодії факторів, що дає можливість оцінювати вплив зміни кожного з факторів на результативний показник та зміну при цьому результату від взаємодії факторів. За таких умов можливим є управління ефектом від взаємодії факторів з метою оптимізації рентабельності екологічно чистої продукції, як одного з факторів впливу на її величину.

Поглиблюючи дослідження впливу факторів на рентабельність екологічно чистої продукції, необхідним є виділення факторів другого порядку, управляти якими не менш важливо за умови налагодження виробництва на принципах концепції стійкого розвитку.

Вважаємо за доцільне окреслити коло факторів другого порядку для показників безпосередньо пов'язаних з екологізацією виробництва. Таким чином, факторами другого порядку для екологічних витрат повинні бути види таких витрат здійснених за аналізований період, а для собівартості екологічно чистої продукції – статті витрат, що її формують. Для аналізу впливу факторів другого порядку на рентабельність екологічно чистої продукції доцільно застосувати спосіб часткової участі.

Висновки до шостого розділу

У результаті дослідження проблематики екологічного маркетингу як одного з інструментів забезпечення переходу до стійкого розвитку, встановлено таке.

1. Антропогенний вплив на навколишнє природне середовище та його наслідки призводять до екологічного дисбалансу природної системи, до руйнування біологічного зв'язку між природою і людиною. Це зумовлює необхідність збереження навколишнього природного середовища від забруднення. Реалізація такого завдання повинна відбутися в економічних науках. Сучасна економічна теорія закріпила таку систему економічних мотивів і цілей, а також принципів їх реалізації, які сприяють деструктивним тенденціям у процесі людського розвитку. Основні економічні показники, що визначають рівень національного багатства країни, її економічного розвитку, не враховують

екологічних факторів і тому викривляють реальний стан господарювання країни, особливо з огляду на її вплив на навколишнє природне середовище. Це вимагає максимально синтезувати інтереси економіки та екології з метою збереження біосфери та досягнення стійкого розвитку всіх країн і суспільства в цілому.

Позитивні зрушення у зазначеному напрямі свідчать про екологізацію наукових економічних знань. Екологічний маркетинг дозволяє вирішити протиріччя між виробником, споживачем та суспільними екологічними інтересами з метою досягнення положень концепції стійкого розвитку.

2. Ринок екологічно чистої продукції в Україні знаходиться на початковій стадії розвитку, але має потенціал до подальшого розвитку, тому удосконаленню потребують теоретичні, організаційні та практичні аспекти маркетингових досліджень у вказаній сфері. Окреслено поняття екологічно чистої продукції та нормативне регулювання виробництва та реалізації вказаної продукції. Доведено, що просування екологічно чистої продукції на ринок та забезпечення при цьому ефективності діяльності підприємства-виробника може бути досягнуте через застосування запропонованого механізму ціноутворення на продукцію, вироблену із дотриманням вимог концепції стійкого розвитку. Реалізація наведених пропозицій дозволить створити умови для забезпечення соціальної та продовольчої безпеки суспільства й окремої особи як члена суспільства.

3. Досягнення бажаного рівня рентабельності при виробництві та реалізації екологічно чистої продукції є суттєвим стимулом для виробництва такої продукції, а, отже, і досягнення реалізації принципів концепції стійкого розвитку. Зростання ефективності діяльності підприємства-виробника може бути досягнуте через управління факторами впливу на рентабельність екологічно чистої продукції. Окреслено сукупність факторів першого та другого порядку, які підлягають оцінці при управлінні рентабельністю екологічно чистої продукції. Запропоновано послідовність визначення синергетичного ефекту від взаємодії вказаних факторів. Пропозиції спрямовані на створення умов для забезпечення реалізації положень концепції стійкого розвитку.

Додаток А
Інтерпретація поняття “стійкий розвиток”

№ з/п	Автор	Визначення поняття
1	2	3
до 1987 р.		
1	Стронг М. ¹	<i>Екорозвиток</i> – екологічно орієнтований соціально-економічний розвиток, при якому зростання добробуту стану людей не супроводжується погіршенням середовища і деградацією природних систем
2	Рюміна К. ²	<i>Сталий розвиток</i> – підтримка створеного людиною капіталу (матеріального), людського капіталу (зокрема інформаційного і культурного) та природного капіталу
3	Ісаченко А.Г. ³	<i>Оптимізація природного середовища</i> – комплекс заходів щодо раціонального використання природних ресурсів, охорони, оздоровлення й узагальнення природного оточення людства
4	Олдак П.Г. ⁴	<i>Рівноважне природокористування</i> – суспільство контролює всі сторони свого розвитку, намагаючись, щоб сукупне антропогенне навантаження на середовище не перевищувало самовідновного потенціалу природних систем
1987 р.		
5	Брундтланд Р.Х. ⁵	<i>Сталий розвиток</i> – розвиток, який задовольняє потреби нинішнього покоління, та не ставить під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби
після 1987 р.		
6	Томсон С. (Thompson S.), Терівел Р. (Theriel R.) ⁶	<i>Сталий розвиток</i> – означає проєкологічний, перспективний економічний розвиток, а відтак, який забезпечує суспільні потреби та аналогічні можливості для майбутніх поколінь
7	Маундерс К.Т. (Maunder K.T.), Барріет Р.Л. (Burriet R.L.) ⁷	<i>Сталий розвиток</i> – такий спосіб використання натуральних засобів, здійснення інвестицій, створення техніки і технології, який буде збільшувати економіку, природні та суспільні умови задоволення потреб цього та наступного поколінь. Результатом такого розвитку є утримання сталого глобального розвитку натуральних засобів Землі, що призводить до регулювання впливу на навколишнє середовище
8	Фієдор Б. (Fiedor B.), ⁸ Жиліч Т. (Żylicz T.) ⁹	<i>Сталий розвиток</i> – зростання екологічної свідомості суспільства через домінування екологічних вимог над вимогами господарського розвитку
	Горшков В.Г., Котляков В.М., Лосев К.С. ¹⁰	<i>Стійкий розвиток</i> – поліпшення життя людей в умовах стійкості біосфери, тобто в умовах, коли господарська діяльність не породжує перевищення допустимого порога збурювання біосфери чи коли зберігається такий обсяг природного середовища, який здатний забезпечити стійкість біосфери з включенням у неї господарської діяльності людини

¹ Акимов Т.А., Хаскин В.В. Экология: [учебник для вузов]. М.: Юнита, 1998. 340 с.

² Рюмина Е. Экологический фактор в экономико-математических моделях. М.: Наука, 1980. 166 с.

³ Ісаченко А.Г. Оптимізація природної середовища: геогр. аспект. М.: Мисль, 1980. 264 с.

⁴ Олдак П.Г. Равновесное природопользование: взгляд экономиста. Новосибирск, 1983. 153 с.

⁵ Наше общее будущее: Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР); [пер. с англ.]. / Под ред. и с послесл. С.А. Евтеева и Р.А. Перелета. М.: Прогрес, 1989. 376 с.

⁶ Thompson S., Theriel R. Environmental Auditing // School of Biological and Molecular Sciences, and Planning. Oxford Politehnik. 1990. p. 4.

⁷ Maunder K.T., Burriet R.L. Accounting and Ecological Crisis // Accounting Auditing & Accountability. 1991. № 4. С. 15.

⁸ Fiedor B. Koncepcja „stalego rozwoju”. Środowiskowe bariery rozwoju gospodarczego a przemiany strukturalne w Polsce // Ekonomia i Środowisko. 1993. S. 9.

⁹ Żylicz T. Polska polityka ochrony środowiska z punktu widzenia ekonomisty // Ekonomia i Środowisko. 1993. S. 1.

¹⁰ Горшков В.Г., Кондратьев К.Я., Лосев К.С. Экономический рост, состояние окружающей среды, богатство и бедность // Известия Российской академии наук. Сер. геогр. 1994. № 1.

1	2	3
9	Волошин В.В., Горленко О.О., Кухар В.П., Романов В.М. ¹¹	<i>Сталий розвиток</i> – суспільно-природно ефективний розвиток, тобто вирішення трьох задач: покращення якості життя населення (і середовища), ренатуралізація природи та підвищення продуктивності суспільної праці
10	Концепція сталого розвитку України (проект) ¹²	<i>Сталий розвиток</i> – процес гармонізації продуктивних сил, задоволення необхідних потреб усіх членів суспільства за умов збереження та поетапного відновлення цілісності навколишнього середовища, забезпечення рівноваги між потенціалом природи та потребами людей усіх поколінь
11	Звіт про науково-дослідну роботу “Еколого-економічні засади формування та реалізації стратегії сталого розвитку старопромислових регіонів України (на прикладі Донецької області)” ¹³	<i>Сталий розвиток</i> – процес гармонізації продуктивних сил, задоволення необхідних потреб усіх членів суспільства за умов збереження та поетапного відновлення цілісності навколишнього середовища, забезпечення рівноваги між потенціалом природи та потребами людей усіх поколінь
12	Міжнародний союз охорони природи ЮНЕСКО, Світовий фонд дикої природи ¹⁴	<i>Стійкий розвиток</i> – використання організму, екосистеми чи іншого відновного ресурсу на рівні його здатності до самовідновлення і відтворення
13	Букринський Б.В., Степанов В.М., Харічков С.К. ¹⁵	<i>Сталий розвиток</i> – реалізація стратегії виживання і поступового соціально-економічного розвитку держави у зв'язку з планетарними процесами цивілізації на основі урахування необхідності збереження екологічної сталості
	Забелін С., Кортеж Д., Медоуз Д. ¹⁶	<i>Сталий розвиток</i> – економічне зростання, яке може задовольнити потреби людей в підвищенні рівня життя і накопиченні коштів, за рахунок яких можна забезпечити охорону навколишнього природного середовища. Створення сталої економіки, яка задовольнить людські потреби, виключивши видобуток або виробництво відходів у обсягах, що перевищують регенеративну здібність навколишнього середовища. Створення соціальних інститутів, здатних гарантувати безпеку та можливість соціального, інтелектуального й духовного зростання
14	Осауленко І.Г. ¹⁷	<i>Сталий розвиток</i> – процес збалансованого економічного і соціального розвитку за умови дотримання екологічних критеріїв, відтворення природного середовища з урахуванням вимог нинішнього і майбутнього поколінь, в інтересах конкретної людини і людства в цілому

¹¹ Волошин В.В., Горленко І.О., Кухар В.П., Романов В.М. Про системний підхід до концепції стійкого розвитку та її інтерпретації стосовно України // Український географічний журнал. 1995. № 3. С. 3-10.

¹² Концепція сталого розвитку України (проект) // Світ. 1997. № 2. С. 4-6.

¹³ Звіт про науково-дослідну роботу “Еколого-економічні засади формування та реалізації стратегії сталого розвитку старопромислових регіонів України (на прикладі Донецької області)” / Національна академія наук країни Міністерств освіти і науки України Донецький науковий центр. Донецьк, 2006. 60 с.

¹⁴ Каринцева А.И. Экономические основы планирования процессов экологически устойчивого развития территории: Дис... канд. экон. наук: 08.08.03. Сумский гос. ун-т. Сумы, 1997. 269 с.

¹⁵ Бурковський Б.В., Степанов В.М., Харічков Еколого-економічні орієнтири стратегії сталого розвитку України // Проблеми сталого розвитку України. К.: БМТ, 1998. С. 81-92.

¹⁶ Забелін С., Кортеж Д., Медоуз Д. и др Глобализация или устойчивое развитие // Социально-экологический союз. 1998. С. 22-25.

¹⁷ Осауленко О.Г. Сталий соціально-економічний розвиток: моделювання та управління. К., 2000. 176 с.

1	2	3
15	Патон Б.Є., Самойленко Ю.І., Заєць І.О. ¹⁸	<i>Сталий розвиток</i> – процес побудови держави на основі узгодження й гармонізації соціальної, економічної та екологічної складових з метою задоволення потреб сучасних та майбутніх поколінь
16	Веклич О.О. ¹⁹	<i>Сталий розвиток</i> – базується на узгодженні економічного прогресу із збереженням природно-ресурсного потенціалу з метою забезпечення життєвих потреб нинішнього і майбутнього поколінь. У цьому контексті охорона довкілля та раціональне використання природних ресурсів розглядаються не як самоціль, а як невід’ємна частина прогресу соціального розвитку. Основою концепції сталого розвитку є паритетність відносин у тріаді “людина – господарство – природа”
17	Гринів Л.С. ²⁰	<i>Сталий розвиток</i> – збалансований розвиток, який самопідтримується
18	Девуїст Д. ²¹	<i>Сталий розвиток</i> – багатовимірну концепцію, яка може бути усвідомлена через підхід, що передбачає соціальну частину як об’єкт управління, екологічну – як обмеження, економічну – як інструментарій. Це означає, що йдеться про сприйняття системи цінностей, в якій економічна ефективність вимірювалась згідно з соціальними потребами всіх людей на планеті, а не лише згідно із бажанням певних індивідів
	Шимов В.Н., Тур А.М., Стах М.В. ²²	<i>Сталий розвиток</i> – екологічно стійкий (стабільний) економічний розвиток – соціально-економічний розвиток, при якому задоволення потреб нинішнього покоління людей здійснюється в умові екологічних обмежень, необхідних для забезпечення можливостей майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби
19	Лукьянчиков М.М., Потравний І.М. ²³	<i>Сталий розвиток</i> – забезпечує збалансоване вирішення задач соціально-економічного розвитку на перспективу та збереження сприятливого стану навколишнього середовища та природно-ресурсного потенціалу задля задоволення життєвих потреб населення
20	Дейлі Г. ²⁴	<i>Сталий розвиток</i> – має неодмінно означати радикальний перехід від економіки зростання і всього, з нею пов’язаного, до стабільної економіки
21	Україна: прогрес на шляху сталого розвитку. Інформаційно-аналітичний огляд виконання “Порядку денного на ХХІ століття” ²⁵	<i>Сталий розвиток</i> – не тільки ...сприяє економічному зростанню, але й справедливо розподіляє його результати, відновлює довкілля в більшій мірі, ніж знищує його, сприяє зростанню можливостей людей, а не збіднює їх. Цей розвиток – у центрі якого людина, яка зорієнтована на збереження природи
22	Данілов-Данільян В.І., Лосев К.С. ²⁶	<i>Сталий розвиток</i> – розвиток, який не виводить глобальну цивілізацію за межі господарської ємності біосфери та не викликає процесів руйнування та деградації біосфери, результатом яких може стати виникнення умов, принципово неприйнятних для людини.

¹⁸ Проект концепції сталого розвитку України / Під керівн. Б.Є. Патона, Ю.І. Самойленко, І.О. Зайця. К., 2000. 23 с.

¹⁹ Веклич О.О. Теоретичні засади еколого-економічної моделі ринкової реформи в Україні // *Економіческие инновации*. Вып.7: Модернизация экономики: современные идеи, стратегические ориентиры, возможные решения. Сб науч.тр. Одесса: ИПРЭИ НАНУ, 2000. С. 95.

²⁰ Гринів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії / Львів. нац. ун-т. ім. Івана Франка. Л.: ЛНУ ім. І. Франка, 2001. 240 с.

²¹ Девуїст Д. Измерение и оценка устойчивого развития на локальном уровне // *Механізм регулювання економіки, економіка природокористування, економіка підприємства та організація виробництва*. 2002. № 1-2. С. 63-75.

²² Словарь современных экономических и правовых терминов / [Авт.-сост. В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах и др.]; под ред. В.Н. Шимова, В.С. Каменкова. Мн.: Амалфея, 2002. 816 с.

²³ Лукьянчиков Н.Н., Потравний И.М. Экономика и организация природопользования: [учебн. для вузов]. [2-е изд.] М.: Юнити, 2002. С. 111.

²⁴ Дейлі Г. Поза зростанням. Економічна теорія сталого розвитку; [пер. з англ.]. К.: Інтелсфера, 2002. С. 36.

²⁵ Україна: прогрес на шляху сталого розвитку. Інформаційно-аналітичний огляд виконання “Порядку денного на ХХІ століття” / Наук. керівн. Б.М. Данилишин. К.: ЗАТ “НІЧЛАВА”, 2002. С. 5.

²⁶ Стратегия и проблемы устойчивого развития России в ХХІ веке / Под ред. А.Г. Гранберга, В.И. Данилова-Данильян, М.М. Циканова, Е.С. Шопхоева. М.: Экономика. 2002. 414 с.

1	2	3
23	Москаленко А.П. ²⁷	Рівноважне природокористування передбачає неперевищення сумарного антропогенного навантаження потенціалу самовідновлення природного середовища та/або окремих територій
24	Хлобистов Є.В. ²⁸	<i>Сталий розвиток</i> – це методологічна парадигма, яка окреслює орієнтири політичного та економічного буття на територіальному терені дослідження
	Субботін О.А. ²⁹	<i>Стійкий розвиток</i> – це такий розвиток, що задовольняє потреби теперішнього часу, не ставлячи під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби
25	Мельник Л.Г., Шапочка М.К. ³⁰	<i>Стійкий розвиток</i> – це можливість жити “на відсотки” з природного капіталу
26	Бицюра Ю. ³¹	<i>Сталий розвиток</i> – постійне підтримання на кожному з етапів взаємодії суспільства і природи оптимальних обсягів використання ресурсів
27	Артеменко А.В., Караєва Н.В., Коран Р.В., Коцко Т.А. ³²	<i>Сталий розвиток</i> – це багаторівневий ієрархічний керований процес козволюційного розвитку природи і суспільства (при масовій та свідомій участі населення), мета якого - забезпечити здорове, продуктивне життя в гармонії з природою, існуючим і майбутнім поколіннями, на основі охорони та збагачення культурної й природної спадщини.
28	Урсул А.Д., Демидов Ф.Д. ³³	<i>Сталий розвиток</i> – це системно збалансований соціоприродний розвиток, яким підлягає управлінню, не знищує навколишнє природне середовище та забезпечує виживання та безпечно невизначено довге існування цивілізації; майбутня форма коеволуції суспільства та природи, що забезпечує їх взаємно безпечно існування та становлення ноосфери.
29	Евангелос С. ³⁴	<i>Стійкий розвиток</i> повинен забезпечувати стабільне економічне зростання, соціальний прогрес і захист навколишнього середовища
30	Балашов А. ³⁵	<i>Стійкий розвиток</i> – розвиток самодостатній, тобто такий, котрий не суперечить подальшому існуванню людства й розвитку його визначеного напрямку

²⁷ Москаленко А.П. Экономика природопользования и охраны окружающей среды. М.: Ростов-на-Дону, ИЦМ, 2003. 224 с.

²⁸ Хлобистов Є.В. Екологічна безпека трансформації економіки / РВПС України НАН України / Відп. ред. С.І. Дорогунцов. К.: Агенство “Чорнобильінтерінформ”, 2004. 336 с.

²⁹ Субботін О.А. Бачення громадського екологічного руху Житомирщини через призму концепції сталого розвитку суспільства // Матеріали обласної науково-практичної конференції “Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”. Тези виступів. 27.10.2005 р. Житомир, 2005. 68 с. С. 12.

³⁰ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. Суми: “Університетська книга”, 2005. 759 с.

³¹ Бицюра Ю. До проблеми визначення понять сталого економічного зростання та розвитку // Економіст. 2006. № 5. С. 64.

³² Моделирование эколого-экономического состояния территории / [А.В. Артеменко, Н.В. Караева, Р.В. Коран, Т.А. Коцко]; под ред. И.В. Недина. К.: Знання України, 2006. 216 с.

³³ Урсул А.Д., Демидов Ф.Д. Устойчивое социоприродное развитие: [учебное пособие]. М.: РАГС, 2006. 330 с. С. 86-87.

³⁴ Евангелос С. Проблеми стійкого розвитку економіки України: погляд із Заходу // Світ фінансів. 2008. № 4 (17) URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Svfin/2008_4/17-022.pdf.

³⁵ Балашов А. Методологічні проблеми управління стійким розвитком // Теоретичні та прикладні питання державотворення. Збірник наукових праць Одеського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентіві України. № 2. 2008/ URL: <http://www.library.oridu.odessa.ua>.

Наукове видання

**ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ ОХОРОНИ
ТА СТІЙКОГО ВИКОРИСТАННЯ
ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ**

МОНОГРАФІЯ

Підписано до друку 07.11.2017 р.
Папір офсетний. Формат 60x84 1/16
Гарнітура "Таймс". Друк офсетний.
Ум. др. арк. 19,34.
Наклад 100 прим. Зам. № 3123.

Віддруковано в ПП «Рута»
10014, Україна,
М. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17 а,
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК №3671 від 14.01.2010
Тел. (0412) 47-48-24
E-mail: ruta-bond@ukr.net