

БУХГАЛТЕРСЬКЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОХОРОНИ ЗЕМЕЛЬ

Розкрито методику обліку операцій з охорони земельних угідь сільськогосподарських підприємств і порядок відображення у фінансовій звітності зазначених операцій

Постановка проблеми. Інтенсивне сільськогосподарське виробництво передбачає застосування добрив, які при неправильному використанні можуть негативно впливати на навколишнє середовище. Сільськогосподарські підприємства зобов'язані здійснювати заходи щодо зменшення зазначеного впливу. Це викликає необхідність здійснення операцій пов'язаних з охороною навколишнього середовища, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку операцій з охорони навколишнього середовища приділяли увагу досить багато вчених зокрема: І.В. Бешуля, проф. С.М. Бичкова, М.Ю. Єгоров, А. Ляпіна, Л.І. Максимів, Г. Мкртчян, І. Блам, В.А. Терехова, О.І. Васильчук, В.З. Папінко, О.Д. Токбаєва. Але зазначені автори розглядали облік охорони навколишнього середовища з точки зору промислових підприємств.

У зв'язку з тим, що витрати на природоохоронну діяльність промислових і сільськогосподарських підприємств відрізняються, **метою дослідження** є розробка методики обліку операцій з охорони навколишнього середовища в аграрних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Всі операції з охорони навколишнього середовища можна поділити на три види, а саме операції, що відображають:

- діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню;
- вплив діяльності підприємства на навколишнє середовище;
- діяльність підприємства з усунення забруднення (рис. 1).

Підприємства повинні організувати діяльність таким чином, щоб найменше забруднювати навколишнє середовище, тобто запобігати негативному впливу. З цією метою у сільськогосподарських підприємствах запропоновано вести облік добрив, що можуть забруднювати навколишнє середовище, із застосуванням бланків суворого обліку. Для обліку добрив бланками суворого обліку запропоновано зробити Картки складського обліку добрив. Зазначені картки повинні містити інформацію про кількість і якість добрив, що надійшли від постачальників, та використаних у виробництві.

Інформація про кількість і якість добрив, використаних у виробництві переноситься у Картки 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 добривами.

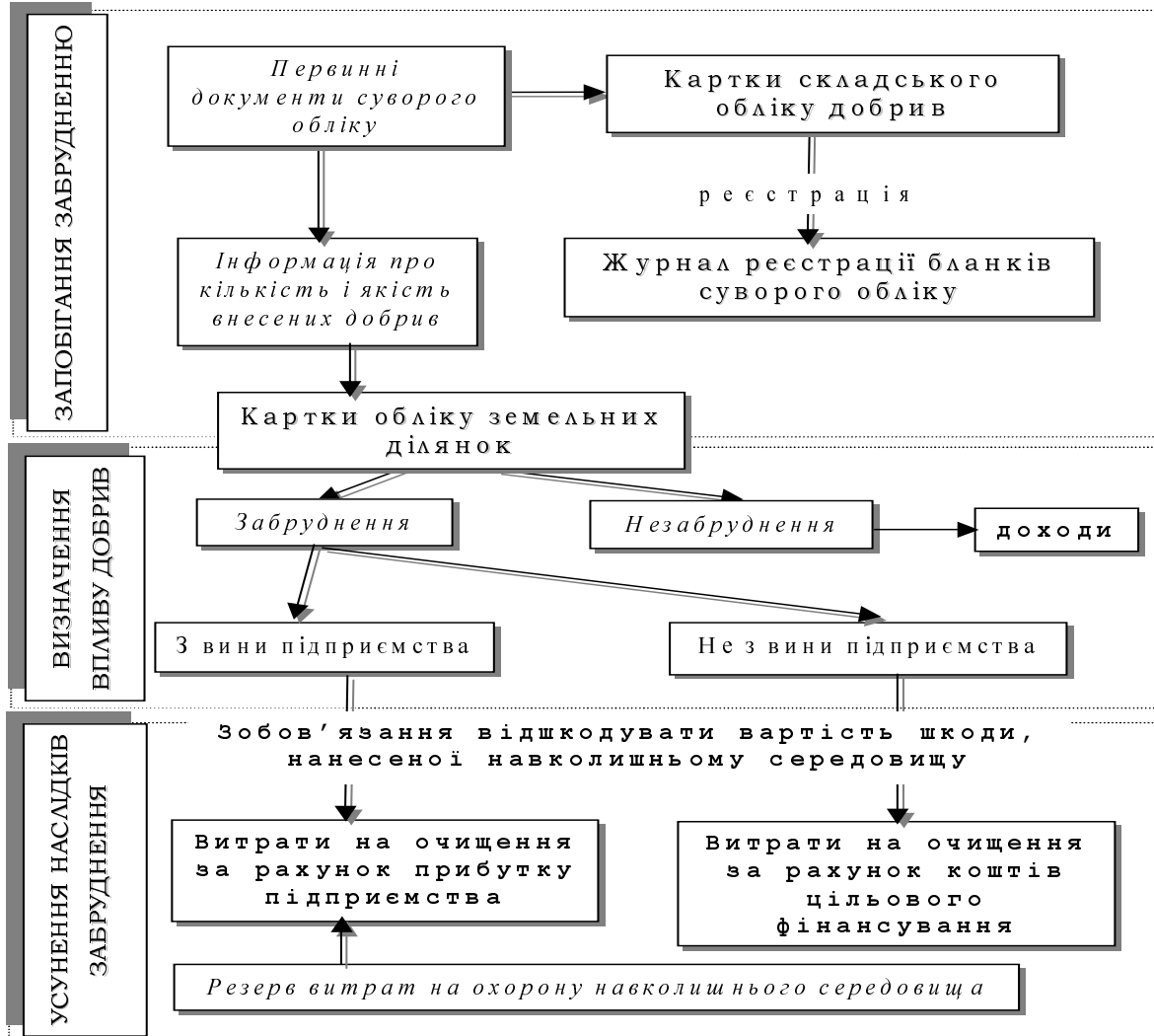


Рис. 1. Запропонований порядок організації обліку операцій з охорони земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств

Картки обліку земельної ділянки (поля), надаючи інформацію про добрива, сприяють запобіганню забруднення земельних ділянок. Одночасно вони 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. Так, ст. 205 Земельного кодексу України [4] передбачено наступні види економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель:

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

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

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

Надходження коштів у рахунок економічного стимулювання включається до доходів сільськогосподарського підприємства, що пов'язані з охороною навколишнього середовища.

Ст. 12 Закону України “Про плату за землю” передбачено, що плата не справляється за хімічно забруднені сільськогосподарські угіддя. Тобто, земельний податок за хімічно забруднені землі не сплачується.

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

Щодо зобов'язань, які виникають у результаті забруднення підприємством навколишнього середовища, то ст. 211 Земельного кодексу України [4] встановлено, що громадяни та юридичні особи несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до законодавства за наступні порушення:

➤ псування сільськогосподарських угідь та інших земель, їх забруднення хімічними та радіоактивними речовинами і стічними водами, засмічення промисловими, побутовими та іншими відходами;

➤ приховування від обліку і реєстрації, перекручення даних про стан земель;

➤ непроведення рекультивації порушених земель.

Ст. 68 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища” [3] також передбачено, що відповідальність за порушення законодавства про охорону навколишнього середовища несуть особи, винні у порушенні природоохоронних вимог при зберіганні, транспортуванні,

використанні, змішуванні та захороненні хімічних засобів захисту рослин, мінеральних добрив, токсичних радіоактивних речовин і відходів.

Отже, відповідальність за порушення законодавства накладається як на посадових осіб, так і на підприємство, як юридичну особу. Якщо відповідальність за забруднення земель покладена на посадову особу, то такою особою є керівник підприємства, який відповідає за дотримання встановлених правил і вимог з охорони навколишнього середовища та раціонального використання природних ресурсів. Таке зобов'язання не визнається зобов'язанням сільськогосподарського підприємства.

Згідно зі ст. 68 Закону України "Про охорону навколишнього середовища", посадові особи та спеціалісти, винні у порушенні вимог щодо охорони навколишнього середовища, забезпечення екологічної безпеки, за поданням державних органів охорони навколишнього середовища згідно рішення їх органів правління повністю або частково позбавляються премій за основними результатами господарської діяльності [3].

Якщо ж відповідальність покладається на підприємство, як юридичну особу, то зазначені зобов'язання повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку. Для цього необхідно визначити які види відповідальності можуть бути накладені на сільськогосподарське підприємство та підлягають відображенню в обліку.

Кримінальна відповідальність – вид юридичної відповідальності, суть якого полягає у застосуванні судом від імені держави до особи, що вчинила злочин, державного примусу у вигляді покарання [11, с. 434].

Адміністративна відповідальність – вид юридичної відповідальності громадян і службових осіб за вчинені ними адміністративні правопорушення [11, с. 45].

Проаналізувавши наведені вище визначення можна зробити висновок, що зазначені види відповідальності не розповсюджуються на юридичних осіб, тому їх не відображають у бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.

Цивільна відповідальність – вид юридичної відповідальності, що полягає у настанні передбачених цивільно-правовою нормою негативних правових наслідків, які завжди є для правопорушника додатковим майновим обтяженням (додатковими майновими витратами або зобов'язаннями) [11, с. 436].

Отже, заходи, передбачені цивільною відповідальністю, застосовуються і до юридичної особи. Їх розмір можна оцінити у грошовому вимірнику, а тому необхідно відображати в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств.

Цивільна відповідальність передбачає, що аграрні підприємства, які порушують природоохоронне законодавство, зобов'язані сплачувати штрафи, пені за

забруднення навколишнього середовища, а також відшкодувати вартість шкоди, нанесеної навколишньому середовищу. Проте для сільськогосподарських підприємств законодавством не передбачені жодні штрафи за забруднення земель.

Розмір шкоди, заподіяної навколишньому середовищу визначається під час екологічної експертизи. Згідно ст. 1 Закону України від 9 лютого 1995 р. № 45/95-ВР “Про екологічну експертизу” [1, с. 323-339], екологічна експертиза в Україні – це вид науково-практичної діяльності спеціально уповноважених державних органів, еколога-експертних формувань і об’єднань громадян, що ґрунтується на міжгалузевому екологічному дослідженні, аналізі та оцінці передпроектних та інших матеріалів чи об’єктів, реалізації і дія яких може негативно впливати або впливає на стан навколишнього природного середовища, раціональне використання і відтворення природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки.

У сільськогосподарських підприємствах державній екологічній експертизі підлягають об’єкти та комплекси, що мають значний негативний вплив на навколишнє середовище.

Суб’єктами, які забруднюють землі добривами, можуть виступати підрозділи сільськогосподарських підприємств, що займаються виробництвом продукції рослинництва.

Під час експертизи визначають якість земель шляхом лабораторного аналізу ґрунту. Державний контроль за використанням і охороною земель здійснює Державний комітет України по земельних ресурсах, згідно із Положенням про Державний комітет України по земельних ресурсах [9, с. 125].

Науково-методичне та організаційне забезпечення проведення державного моніторингу ґрунтів і агрохімічної паспортизації земель сільськогосподарського призначення, заходів щодо збереження, відтворення, охорони родючості ґрунтів, а також визначення якості та безпечності продукції рослинництва, кормів і сировини; розроблення та впровадження науково обґрунтованих рекомендацій щодо забезпечення родючості ґрунтів і застосування агрохімікатів у сільському господарстві здійснює Центрдержродючість, згідно Положення про Державний технологічний центр охорони родючості ґрунтів “Центрдержродючість” [9, с. 131].

Для відображення в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств шкода, заподіяна забрудненням земель, що підлягає відшкодуванню, повинна бути оцінена у грошовому вимірнику.

Економічним збитком від деградації навколишнього середовища є грошова оцінка негативних змін у навколишньому середовищі в результаті його забруднення, у якості та кількості природних ресурсів, а також наслідків таких змін.

У зв'язку з тим, що основна шкода наноситься якості ґрунтів, розміру шкоди (Р), нанесеної земельним угіддям, пропонуємо визначати за формулою:

$$P = B \times \Pi,$$

де В – вартості забруднених земель, грн. (визначається згідно Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів (тимчасова) [6, с. 280];

П – втрата сільськогосподарськими землями первинної якості (родючості, відповідності показників забрудненості земель гранично допустимим концентраціям тощо), % (визначається за допомогою лабораторного аналізу ґрунту).

Результативність здійснених заходів з очищення земель від забруднення оцінюється шляхом проведення повторного лабораторного аналізу зразків ґрунту. Проведені заходи з очищення земель від забруднення вважаються ефективними, якщо якість землі після очищення відповідає встановленим екологічним вимогам.

Ст. 69 “Про охорону навколишнього природного середовища” передбачає, що шкода, заподіяна внаслідок порушення законодавства про охорону навколишнього середовища, підлягає компенсації, як правило, у повному обсязі без зниження розміру стягнення і незалежно від збору за забруднення навколишнього середовища та погіршення якості природних ресурсів [3, с. 32].

Наступним кроком є визначення з чийої вини відбулося забруднення земельних угідь. Зазначене положення має принципове значення, адже ст. 55 Закону України “Про охорону земель” [2] передбачено, що за рахунок коштів землевласників і землекористувачів здійснюються заходи щодо відновлення стану еродованих, деградованих і порушених з їх вини земель. Тобто в такому випадку в бухгалтерському обліку витрати на очищення земель необхідно віднести до операційних витрат підприємства.

Якщо ж сільськогосподарські угіддя були забруднені не з вини підприємств, то, відповідно до ст. 27 Закону України “Про охорону земель” [2], компенсація витрат, понесених землевласниками та землекористувачами на покращання екологічного стану земель і підвищення родючості ґрунтів, проводяться за рахунок коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів відповідно до загальнодержавних і регіональних програм охорони земель, які розробляє Державний комітет України по земельних ресурсах.

Підставою для розгляду питання про економічне стимулювання заходів щодо використання та охорони земель і підвищення родючості ґрунтів є заява чи клопотання землевласників і землекористувачів до органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування, які здійснюють регулювання у сфері охорони земель, за місцезнаходженням земельної ділянки. До заяви чи клопотання

додається висновок виконавчої влади з питань аграрної політики про покращання екологічного стану земель і підвищення родючості ґрунтів згідно з даними агрохімічного паспорту земельної ділянки.

Порядок економічного стимулювання заходів щодо використання та охорони земель і підвищення родючості ґрунтів встановлює Кабінет Міністрів України.

Не зважаючи на те, з чийої вини забруднені земельні ділянки, підприємство зобов'язане усунути зазначене забруднення. Здійснення природоохоронних заходів з боку підприємств-забруднювачів передбачає понесення значних витрат. Виникає, таким чином, економічна категорія “витрати на охорону навколишнього середовища”, яка має бути детально вивчена з метою ефективного управління природоохоронною діяльністю сільськогосподарських підприємств.

Вважаємо найбільш точним визначення витрат на охорону навколишнього середовища наступне: витрати, пов'язані із здійсненням заходів, спрямовані на зменшення негативного впливу підприємства на навколишнє середовище.

Фахівці з питань охорони природи в сільському господарстві вважають, що очистити ґрунти можна за допомогою вирощування на забруднених територіях рослин, що поглинають отруйні та шкідливі речовини. Після збирання такі рослини утилізують і відображають в обліку на відповідних рахунках.

Для фінансування витрат на очищення земельних ділянок запропоновано створювати резерв витрат на охорону навколишнього середовища. Створення резерву дозволить рівномірніше списати витрати, що можуть виникнути у зв'язку з негативним впливом на земельні ділянки, на фінансові результати діяльності підприємства. Створення резерву рекомендовано закріпити у наказі про облікову політику підприємства.

Створення резервів витрат на охорону навколишнього середовища передбачено міжнародними стандартами фінансової звітності. Зазначені резерви створюються у підприємствах Росії.

Питання оприлюднення інформації про екологічну діяльність підприємств на сьогодні залишаються не вирішеними, хоча значну роботу з цього питання здійснили наступні вчені: Ц. Бігань, Ю. Гутхре, М. Кедзор, Ю. Келлі, М.Р. Метьюс, Л. Паркер, О. Петрик, М.Х.Б. Перера, М. Ранкін, С.Т. Сирди́ковська, М. Стемпень, Ц.А. Тілт, Ю. Чибала.

Що ж до розкриття інформації про здійснені операції з охорони навколишнього середовища у звітності сільськогосподарського підприємства, то слід зазначити, що до цього часу вимог до нього не розроблено. Але ст. 50 Конституції України передбачено: “Кожному гарантується право вільного доступу до інформації про стан довкілля, про якість харчових продуктів і

предметів побуту. А також право на її поширення. Така інформація ніким не може бути засекречена” [5].

Проф. О. Петрик зазначає: “Відсутність систематизованої екологічної звітності підприємства у складі його річного фінансового звіту – це додатковий негативний чинник можливості залучення інвестицій та кредитів, який зменшує достовірність оцінки та реальної вартості акцій акціонерного товариства” [8]. Підтвердженням актуальності запровадження обов’язковості подання екологічних звітів підприємствами України у складі річної звітності є доповідь “Звітність компаній про природоохоронну діяльність”, опубліковану ще у 1994 р. у межах програми ООН.

Ст. 35 Закону України “Про охорону земель” [2, с. 10] передбачено, що власники та землекористувачі, в тому числі орендарі, земельних ділянок при здійсненні господарської діяльності повинні надавати відповідним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування відомості про застосування пестицидів і агрохімікатів.

Тобто, звітність обмежується статистичною. Сільськогосподарські підприємства подають до органів статистики Звіт про внесення мінеральних, органічних добрив, гіпсування та вапнування ґрунтів (ф. № 9-б-сг). У вказаному звіті зазначається кількість внесених добрив за їх видами, під яку культуру вносилися добрива та загальна удобрена площа. При цьому інформація про операції з охорони земель до органів статистики не подається.

Необхідність розкриття інформації про операції з охорони навколишнього середовища не викликає сумнівів. Вона повинна відображати доходи, витрати і зобов’язання сільськогосподарського підприємства, що пов’язані з охороною навколишнього середовища. У багатьох розвинених країнах світу звітність містить інформацію про операції з охорони навколишнього середовища. Так, в процесі дослідження було обстежено звітність 56 країн світу. Фінансові звіти двадцяти з них містять інформацію про операції з охорони навколишнього середовища. Це такі країни як Бельгія, Болгарія, Канада, Фінляндія, Франція, Японія, Швейцарія, США тощо. Отже, відсутність підтримки розкриття соціальних показників характерно для країн з важкими економічними умовами [10, с. 430].

Але, за свідченням Ю. Чибали та М. Кедзора, “звіт про навколишнє середовище добровільний. Компанії вільно обирають інформацію, яку вони хочуть опублікувати, з результатом, який не порівнюється серед них і не перевіряється” [12, с. 111]. Таким чином, бачимо, що і в розвинених країнах світу звітність з природоохоронної діяльності підприємств не досконала.

У фінансовій звітності підприємств України на сьогодні не передбачено розкриття вказаної інформації окремою статтею.

Впроваджувати нову форму звітності, спеціально призначену для розкриття інформації про природоохоронні витрати на сьогодні не доцільно. В підтвердження цьому М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера писали: “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” [7, с. 231].

Додатково опубліковані дані можуть призвести до того, що керівництву підприємства буде рекомендовано направити частину ресурсів підприємства на охорону навколишнього середовища та відзвітуватися перед акціонерами за здійснені витрати.

Але С. Махапатра показав, що “етичний інвестор” на фондовому ринку ніяк себе не проявив: “інвестори розглядають витрати на охорону навколишнього середовища, понесені добровільно або примусово, як нераціональне витрачання ресурсів, які можна було б розмістити з вигодою, а не “заохочувати” прояв соціальної відповідальності підприємства. Таким чином, звичайний інвестор не є “етичним інвестором”; ані промисловці, ані інвестори не дозволяють собі мати які-небудь стимули витрачання засобів на контроль над забрудненням навколишнього середовища на оголошувати про свою соціальну відповідальність” [13, с. 30].

Використання інформації про природоохоронну діяльність все ж таки має певне значення для зовнішніх користувачів. Так, за свідченням М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера “щоб дозволити підприємству існувати, суспільство повинне знати, що суспільна вигода від такого виробництва перевищує суспільні витрати (або понесені збитки)” [7, с. 56].

До того ж “приховане забруднення – це погано не лише для суспільства, але й з точки зору інвесторів, тому що зазначене відобразиться на майбутніх доходах підприємства” [11, с. 111].

На сьогодні ООН рекомендує перелік показників, які необхідно розкрити у звітності про охорону навколишнього середовища для зовнішніх користувачів. Передбачається, що кожне підприємство могло б відображати у річній звітності:

- екологічну політику підприємства;
- капіталізовані витрати на охорону навколишнього середовища;
- певні умови екологічних зобов’язань із: діючих норм; майбутніх потенційних зобов’язань (витрати на прибирання території тощо);
- поточні витрати на захист навколишнього середовища крім умовних зобов’язань;
- характеристику діяльності підприємства.

Отже, звітність підприємств повинна містити показники, які характеризують природоохоронну діяльність підприємства. Але створювати окрему форму звітності для розкриття природоохоронної діяльності підприємства недоцільно. Тому необхідно визначити, у яких з діючих форм звітності можна відобразити зазначену інформацію. Для цього проаналізуємо потреби користувачів кожної з форм звітності.

Баланс відображає рівновагу активів і пасивів підприємства. Користувачі балансу можуть у результаті аналізу його показників зробити висновок про фінансовий стан підприємства. У зв'язку з цим, загроможувати баланс надмірною деталізацією інформації не доцільно. Зобов'язання підприємства, що виникають у результаті здійснення операцій з охорони навколишнього середовища, відображаються у складі поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом у рядку 550 пасиву Балансу.

Доходи і витрати підприємства у розрізі різних видів діяльності розкриваються у Звіті про фінансові результати. Користувачі із Звіту можуть зробити висновки про доходність підприємства, тому його, як і Баланс, не доцільно загроможувати надмірною деталізацією статей доходів і витрат діяльності підприємства. Доходи від природоохоронної діяльності відображаються у складі інших операційних доходів (рядок 060), а витрати – у складі інших операційних витрат підприємства (рядок 090).

Найкраще розкривати інформацію про доходи та витрати з охорони навколишнього середовища у Примітках до річної фінансової звітності, які призначені саме для деталізації інформації наведеної у інших формах фінансової звітності підприємства. Для відображення деталізованих статей доходів і витрат підприємства призначений розділ V Приміток. Тому, пропонуємо інформацію про витрати, що виникають у результаті здійснення операцій з охорони навколишнього середовища, розкривати саме у п'ятому розділі Приміток до річної фінансової звітності, але при цьому необхідно виділити окремий рядок 485 "Охорона навколишнього середовища".

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, операції з охорони навколишнього середовища поділено на три види (діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню; вплив діяльності підприємства на навколишнє середовище; діяльність підприємства з усунення забруднення), при здійсненні яких сільськогосподарські підприємства зможуть посилити контроль за впливом діяльності на земельні ресурси.

Подальшого дослідження потребує методика контролю операцій з охорони навколишнього середовища у сільськогосподарських підприємствах.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про екологічну експертизу” № 45/95-ВР від 9 лютого 1995 р.
2. Закон України “Про охорону земель” // *Голос України*. – № 131 (3139). – С. 9-11.
3. Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р. / *Екологічне законодавство України: Зб. нормат. актів / Відп. ред. І.О. Заєць* – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с.
4. Земельний кодекс України
5. Конституція України: Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.
6. Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів (тимчасова) затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. № 213 / *Законодавство України про землю: Земельний кодекс України. Нормат.-правові акти з земельних питань*. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – 352 с.
7. 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.
8. Петрик О. Проблеми розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні // *Вісник податкової служби України*. – 2004. – № 16. – С. 61-64.
9. Положення про Державний комітет України по земельних ресурсах затверджено Указом Президента України від 14 серпня 2000 року № 970/2000 / *Законодавство України про землю: Земельний кодекс України. Нормат.-правові акти з земельних питань*. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – 352 с.
10. Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.
11. Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп.ред.) та ін. Т. 1: А-Г. – К.: Укр. енцикл., 1998. – 672 с.
12. Czubala J., Kedzior M. Environmental reporting and accounting as a feedback between the society and general accounting theory // *General Accounting Theory, Cracow*. – 2004. – P. 105-119.
13. Mahapatra S. Investor reaction to a corporate social accounting // *Journal of Business Finance and Accounting*. – 1984. – №11 (1). – P. 29-40.

Наукові інтереси: особливості обліку операцій з охорони навколишнього середовища; облік в галузях економічної діяльності.