

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

Магістр


Освітній ступінь

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

на тему: “Облік та оподаткування екологічної діяльності
сільськогосподарських підприємств на прикладі
ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”, м. Хмельницький”
ДРОО.023242.01.04.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОАмз-23-1  І.П. Яковлева
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник к.е.н., доцент  Н.А. Пономарьова
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування  Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

17 12 2024 р.

Хмельницький, 2024

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління

Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування

Освітній рівень Магістр

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація —

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувачка кафедри обліку, аудиту та
оподаткування Л.В. Скоробогата

“ 2 ” 09 2024 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Яковлева Ірина Павлівна

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Облік та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств на прикладі ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”, м. Хмельницький.

Керівник проекту (роботи) Пономарьова Наталія Анатоліївна, к.е.н., доцент

(Прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ректора університету від 26 серпня 2024 р. № 60 додаток № 17 заочна

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 06 грудня 2024 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-законодавча база, дисертації, автореферати і статті здобувачів наукового ступеню, навчальні посібники та підручники, статті журналів та інші публікації.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Вступ, Розділ 1. Теоретичні основи обліку та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств. Розділ 2. Облік і оподаткування екологічної діяльності у ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”, м. Хмельницький, Розділ 3. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств. Висновки. Перелік джерел посилання. Додатки

5. Перелік графічного матеріалу (із зазначенням обов'язкових креслень)

1. Титульний слайд; 2. Підходи дослідників до визначення терміну “екологічний облік”. 3. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності. 4. Види екологічних витрат. 5. Ключові нормативно-законодавчі акти з питань природокористування та охорони довкілля в Україні. 6. Аналіз динаміки майна ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” та джерел його формування у 2021-2023 роках. 7. Аналіз структури та структурної динаміки активів ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” та джерел їх формування у 2021-2023 роках. 8. Підходи до формування облікової політики щодо екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства. 9. Види документів, якими підтверджуються екологічні витрати. 10. Об'єкти аналітичного обліку екологічних витрат ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”. 11. Кореспонденція рахунків з обліку

екологічної діяльності ТОВ "Агрофірма "Квіти Поділля" 12. Об'єкт та база оподаткування екологічним податком. 13. Критерії ідентифікації екологічно відповідального бізнесу 14. Пропозиції щодо облікового відображення екологічних інвестицій.

6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	14.09.2024	14.09.2024
2	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	20.10.2024	20.10.2024
3	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	08.11.2024	08.11.2024

7. Дата видачі завдання: 04 вересня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН


№ п/п	Назва етапів дипломної роботи	Строки виконання етапів дипломної роботи	Примітки
1	Обрання та затвердження теми дипломної роботи	08.09.2024	Виконано
2	Складання та уточнення плану дипломної роботи, отримання завдання	14.09.2024	Виконано
3	Опрацювання літературних джерел, нормативних документів, МСФЗ, НП(С)БО, збір та обробка фінансово-облікових, статистичних, звітних даних, здійснення розрахунків та аналізу	26.09.2024	Виконано
4	Написання розділу 1	12.10.2024	Виконано
5	Написання розділу 2	29.10.2024	Виконано
6	Написання розділу 3	10.11.2024	Виконано
7	Підготовка висновків та пропозицій	01.12.2024	Виконано
8	Проходження перевірки на унікальність, нормоконтроль, остаточне оформлення дипломної роботи та подання керівнику для підготовки відгуку	06.12.2024	Виконано
9	Попередній захист дипломної роботи	12.12.2024	Виконано
10	Захист дипломної роботи		

Студентка


Підпис

І.П. Яковлєва
Ініціали, прізвище

Керівник роботи


Підпис

Н.А. Пономарьова
Ініціали, прізвище

АНОТАЦІЯ

Тема дипломної роботи: “Облік та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств на прикладі ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”, м. Хмельницький”.

Виконала: Яковлева Ірина Павлівна.

Керівник дипломної роботи: кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування Пономарьова Наталія Анатоліївна.

Робота загальним обсягом 96 сторінок складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання з 65 джерел та додатків на 5 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, викладено її мету, задачі та практичне значення.

У першому розділі розглянуті теоретичні основи обліку та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств.

У другому розділі розглянуто особливості обліку та оподаткування екологічної діяльності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”, м. Хмельницький.

У третьому розділі окреслено напрями удосконалення бухгалтерського обліку екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств.

У висновках узагальнено результати проведеного дослідження.





05 грудня 2024 р.



І. П. Яковлева

ЗМІСТ

	С.
Вступ.....	5
1 Теоретичні основи обліку та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств.....	8
1.1 Екологічна діяльність підприємств як об'єкт обліку та оподаткування.....	8
1.2 Нормативно-законодавче забезпечення обліку та оподаткування екологічної діяльності підприємств.....	18
2 Облік і оподаткування екологічної діяльності у ТОВ "Агрофірма "Квіти Поділля", м. Хмельницький.....	25
2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ "Агрофірма "Квіти Поділля", м. Хмельницький.....	25
2.2 Методика обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства.....	39
2.3 Оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства.....	55
3 Напрями удосконалення бухгалтерського обліку екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств.....	65
3.1 Пропозиції щодо удосконалення обліку та звітності в сфері екологічно відповідальної діяльності сільськогосподарських підприємств для прийняття екологічних рішень.....	65
3.2 Перспективи розвитку облікового забезпечення системи управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі показників їх екологічної діяльності	71
Висновки	80
Перелік джерел посилання.....	84
Додаток А Облікова політика ТОВ "Агрофірма "Квіти Поділля", м. Хмельницький.....	92
Додаток Б Фінансова звітність ТОВ "Агрофірма "Квіти Поділля", м. Хмельницький за 2023 рік.....	95
Додаток В Фінансова звітність ТОВ "Агрофірма "Квіти Поділля", м. Хмельницький за 2022 рік.....	96

					ДРОО.023242.01.04.00			
Зм.	Л	№докум.	Підп.	Дата	Облік та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств на прикладі ТОВ "Агрофірма "Квіти Поділля", м. Хмельницький	Літ.	Аркуш	Аркушів
Розробив		Яковлева І.А.					4	96
Перевірив		Пономарьова Н.А.						
Н.контр.		Ченаш В.С.						
Затвердж.		Скоробогата Л.В.						
						ХНУ ОАмз-23-1		

ВСТУП

Перед сучасним суспільством в умовах існуючих викликів постає завдання пошуку можливостей збереження біосфери, підвищення родючості сільськогосподарських земель, відновлення водного балансу, створення новітніх виробництв з передовими технологіями тощо.

Наслідки воєнних дій РФ в Україні посилюють проблему екологічної безпеки української та світової спільноти. Це, зокрема, "... замінування території; знищення Каховської ГЕС; використання хімічної зброї, яка забруднює ґрунт та знижує його родючість; пошкодження та втрати майна сільськогосподарських підприємств; унеможливлення продовжувати діяльність у галузі рослинництва та тваринництва в зв'язку із загибеллю тварин та пошкодженням насаджень; знищення майна внаслідок ракетних обстрілів на всій території України тощо. ...За рік від початку повномасштабного вторгнення сума прямих збитків, що завдані агропромислому комплексу України складає 8,7 млрд. дол. США" [29].

Внаслідок знищення Каховської ГЕС затоплено до 10 тисяч га сільськогосподарських угідь. Мінагрополітики України в 2023 році було спрогнозовано, що "...техногенна катастрофа зупинить водопостачання системи зрошення полів Дніпропетровської, Херсонської та Запорізької областей. Без джерела води фактично залишаться 94 % зрошувальних систем у Херсонській, 74 % у Запорізькій та 30 % у Дніпропетровській областях,.... що негативно вплине на виробництво зернових культур та овочів, і як наслідок...на зростання цін" [62].

Реалії теперішнього часу, масштабні руйнування України, збитки і шкода докільню через військові дії РФ обумовлюють глобальні екологічні витрати, пов'язані з ліквідацією їх наслідків. В світі в умовах звичайної діяльності суб'єктів господарювання екологічні витрати, разом з економічними і соціальними витратами, є компонентом сталого розвитку. Однак в умовах війни цей підхід є неактуальним.

Витрати екологічної діяльності виходять за межі окремих підприємств та потребують їх облікового відображення. Саме бухгалтерський облік, як одна із функцій управління, є основною складовою системи управління

підприємством, оскільки фіксує всі господарські операції та є інформаційним джерелом для управлінського персоналу.

Дослідженням проблем обліку та оподаткування екологічної діяльності підприємств займалися різні вітчизняні вчені, зокрема: А. А. Божченко, Ф. Ф. Бутинець, Н. О. Голуб, Н. М. Малюга, В. А. Межерин, Л. Г. Мельник, В. З. Папінко, Н. Є. Потапенко та інші. Зарубіжні вчені (Р. Адамс, І. В. Бешуля, Е. Бужим, Д. Мур, М. Степень) також займалися даною проблематикою. Однак існує суттєва відмінність між теоретичними дослідженнями та практикою господарювання в сфері обліку екологічної діяльності. Така ситуація обумовлена, зокрема, відсутністю єдиної методики обліку екологічної діяльності підприємства. Тому виникає потреба в ідентифікації та класифікації облікових об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання, а також удосконаленні методики їх обліку та оподаткування.

Мета дипломної роботи – розглянути загальні засади розвитку обліку та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств, обґрунтувати необхідність їх впровадження в їх обліково-податкову практику.

Для досягнення поставленої мети сформульовані наступні завдання:

- розкрити зміст екологічної діяльності підприємств як об'єкта обліку та оподаткування;
- проаналізувати нормативно-законодавче забезпечення обліку та оподаткування екологічної діяльності підприємств;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”, м. Хмельницький;
- висвітлити порядок обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства;
- вивчити особливості оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства;
- внести пропозиції щодо удосконалення обліку та звітності в сфері екологічно відповідальної діяльності сільськогосподарських підприємств для прийняття екологічних рішень;

– розкрити концептуальні основи облікового забезпечення системи управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі показників їх екологічної діяльності.

Предметом дипломного дослідження є теоретичні, методологічні та прикладні аспекти бухгалтерського обліку та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства. Об'єктом дипломного дослідження є система бухгалтерського обліку та оподаткування у ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”, м. Хмельницький.

Для написання дипломної роботи використані законодавчо-нормативні та інструктивні акти, підручники та навчальні посібники, наукові праці вітчизняних та іноземних дослідників за обраною темою, а також матеріали періодичних професійних видань, статистична інформація, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”, м. Хмельницький.

Практичне значення дипломної роботи полягає у розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку та оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства, підвищення ефективності роботи облікової служби, що зможе забезпечити відповідність інформації про екологічну діяльність існуючим потребам зовнішнього економічного середовища в її достовірності, оперативності і повноті.

За результатами проведеного дипломного дослідження студенткою у співавторстві з науковим керівником підготовлено тези доповіді на тему “Проблеми обліку екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств” (Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції “Формування новітньої парадигми управління публічними та приватними фінансами в Україні”. – Хмельницький-Херсон, ХНТУ, 10 грудня 2024 р. (подано до друку)). Особистий внесок автора складає 0,13 др. ар.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1 Екологічна діяльність підприємств як об'єкт обліку та оподаткування

Осягнення економічної суті взаємозв'язків суспільства та довкілля обумовлює можливості вибору бізнесом найкращих варіантів здійснення виробничої діяльності, а людьми – суспільної поведінки. Саме тому принципово нового значення в сучасних умовах набуває екологічний облік як інформаційна база про взаємодію бізнесу із навколишнім природним середовищем в процесі управління екологічною діяльністю та екологічного аудиту. В першу чергу, мова йде про практику ведення бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи підприємств, зокрема, підприємств агропромислового сектору економіки.

Екологічна діяльність бізнесу, на нашу думку, – це певний сегмент його операційної діяльності, спрямованої на утримання балансу між інтересами суспільства та бізнесу в сфері охорони навколишнього природного середовища.

Екологічна діяльність бізнесу пов'язана з поняттям екологічної відповідальності за систематичне порушення правил ведення такої діяльності. На думку З. Б. Колісник, "... керівники вітчизняних підприємств повинні вже сьогодні думати про радикальні зміни в технології та організації виробництва відповідно з неминучою екологічною відповідальністю за економічні результати їхньої діяльності" [33, с. 93].

Стан навколишнього природного середовища обумовлює необхідність здійснення трансформації вітчизняної економіки в напрямку екологічно збалансованого соціального розвитку та характеризується інтегральним показником. Інтегральний показник стану довкілля відображає комфортність проживання населення, враховуючи стан земельних, водних ресурсів,

атмосферного повітря та в цілому природний стан екосистеми різних регіонів України. “...Інтегральний показник коливається в діапазоні від 0 до 1,0: вище значення свідчить про більш сприятливий екологічний стан” [16, с. 31] (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Шкала оцінки стану навколишнього природного середовища залежно від значення інтегрального показника

Значення інтегрального показника	Стан середовища
0,000 – 0,200	Кризовий
0,000 – 0,400	Критичний
0,000 – 0,600	Напружений
0,000 – 0,800	Задовільний
0,000 – 1,000	Сприятливий

До початку повномасштабної російсько-української війни найгірша екологічна ситуація відмічалася у Вінницькій, Дніпропетровській, Запорізькій, Сумській та Хмельницькій областях, що пов’язано з “...високою питомою вагою скинутої неочищеної води в загальному її обсязі, підвищеною кількістю важких металів у стічних водах; підвищеною кількістю викидів азоту та сірки; значною кількістю викидів шкідливих речовин від пересувних джерел забруднення” [16, с. 32].

Тому сільськогосподарським підприємствам при здійсненні своєї виробничої діяльності слід враховувати фактор екологічної безпеки. Бізнесу слід провадити свою екологічну політику через призму персональної відповідальності як вищого управлінського персоналу, так і конкретних співробітників підприємства за дотримання вимог ISO 14001:2004.

Екологічна діяльність бізнесу пов’язана зі значними витратами, які здійснюють істотний вплив на економічні показники його діяльності. При цьому в переважній більшості підприємств облік витрат природоохоронного характеру здійснюється безсистемно, без виокремлення в окремий об’єкт бухгалтерського обліку. Як наслідок, в управлінського персоналу відсутні достовірні облікові дані про величину та види екологічних витрат суб’єктів господарювання.

При цьому бажання підвищити ефективність функціонування бізнесу та суспільства з урахуванням їх впливу на довкілля спонукає формувати кардинально нові підходи в бухгалтерському обліку. Адже "...традиційний бухгалтерський облік з багатьох точок зору непридатний для повного відображення впливів підприємства на довкілля" [28, с. 128].

У наукових джерелах для відображення процесу накопичення інформації про довкілля застосовується термін "екологічний облік", "екологічний облік у суб'єкта господарської діяльності", "бухгалтерський екологічний облік" (табл. 1.2).

Отже, єдиного підходу до визначення екологічного обліку серед вчених немає, в цілому варто виокремити два напрями у трактуванні змісту даного поняття: з однієї сторони, як вид забезпечення користувачів обліковою інформацією про екологічний стан підприємства, а з іншої сторони, – як механізм створення безпечного середовища в екологічній сфері.

Принципи організації екологічного обліку на підприємстві:

- повнота та своєчасність формування інформації про екологічну діяльність бізнесу;
- оптимізація облікового процесу для отримання інформації в сфері екологічної діяльності бізнесу;
- системний підхід у відображенні в обліку господарських операцій в сфері охорони довкілля;
- належна кваліфікація облікових працівників в сфері екологічного обліку;
- адаптивність до вимог, що висуваються регуляторами до ведення екологічного обліку та складання звітності;
- відображення господарських операцій з обліку екологічної діяльності в хронологічному порядку на безперервній основі;
- "...допущення впровадження нових рішень, якщо проведені раніше дослідження не довели на практиці їх доречність і необхідність впровадження принципових змін в організації екологічного обліку на підприємстві одразу після ґрунтовного практичного випробування і перепідготовки персоналу" [18].

Таблиця 1.2 – Підходи дослідників до визначення терміну “екологічний облік”

Джерело	Визначення
Гриценко О. І. [18, с. 679]	Екологічний облік – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення та зберігання інформації про діяльність підприємств в області природокористування з метою передачі її користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень
Лепетан І. [42, с. 152]	Екологічний облік – система елементів і засобів оптимальної побудови облікового процесу з метою отримання і надання достовірної, оперативної, аналітичної і якісної інформації для управління екологічними витратами й контролю за використаними ресурсами у сфері охорони навколишнього середовища
Лень В.С. [40]	Екологічний облік – процес розпізнавання, оцінки і передачі екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення і формувати судження
Лізогуб Р. П. [43]	Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, виміру, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, обробки і підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень
Костюк У. З., Негрич І. М. [34, с. 198]	Екологічний облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства щодо природокористування зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.
Жук В. М. [26, с. 19]	Екологічний облік – це подання точної інформації з природоохоронних витрат, заощаджень і впливу господарської діяльності на навколишнє природне середовище
Вороновська О. В. [11]	Екологічний облік – це процес збору, реєстрації, узагальнення та відображення інформації про екологічні та природоохоронні витрати, природні активи та результати діяльності господарюючих суб’єктів з метою управління та визначення сукупного потенціалу з урахуванням екологічних факторів

На думку професора Замули І. В., доцільно виділити такі об’єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності:

- “...об’єкти, що забезпечують господарську діяльність підприємства (екологічні витрати, природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов’язання, екологічні доходи)” [27];
- “...об’єкти, що утворюють господарську діяльність підприємства (екологічні господарські операції, екологічний ефект (прибуток, збиток)” [27] (рис. 1.2).



Рисунок 1.2 – Об’єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємств

Екологічні доходи підприємства можуть включати:

- доходи від реалізації енергії, відходів;
- доходи від надання в користування основних засобів природоохоронного призначення;
- доходи від економічного стимулювання бізнесу за раціональне природокористування та охорону земель.

З метою бухгалтерського обліку екологічної діяльності можна виділити основні види екологічних витрат, що є частиною собівартості продукції (робіт, послуг) (рис. 1.3).

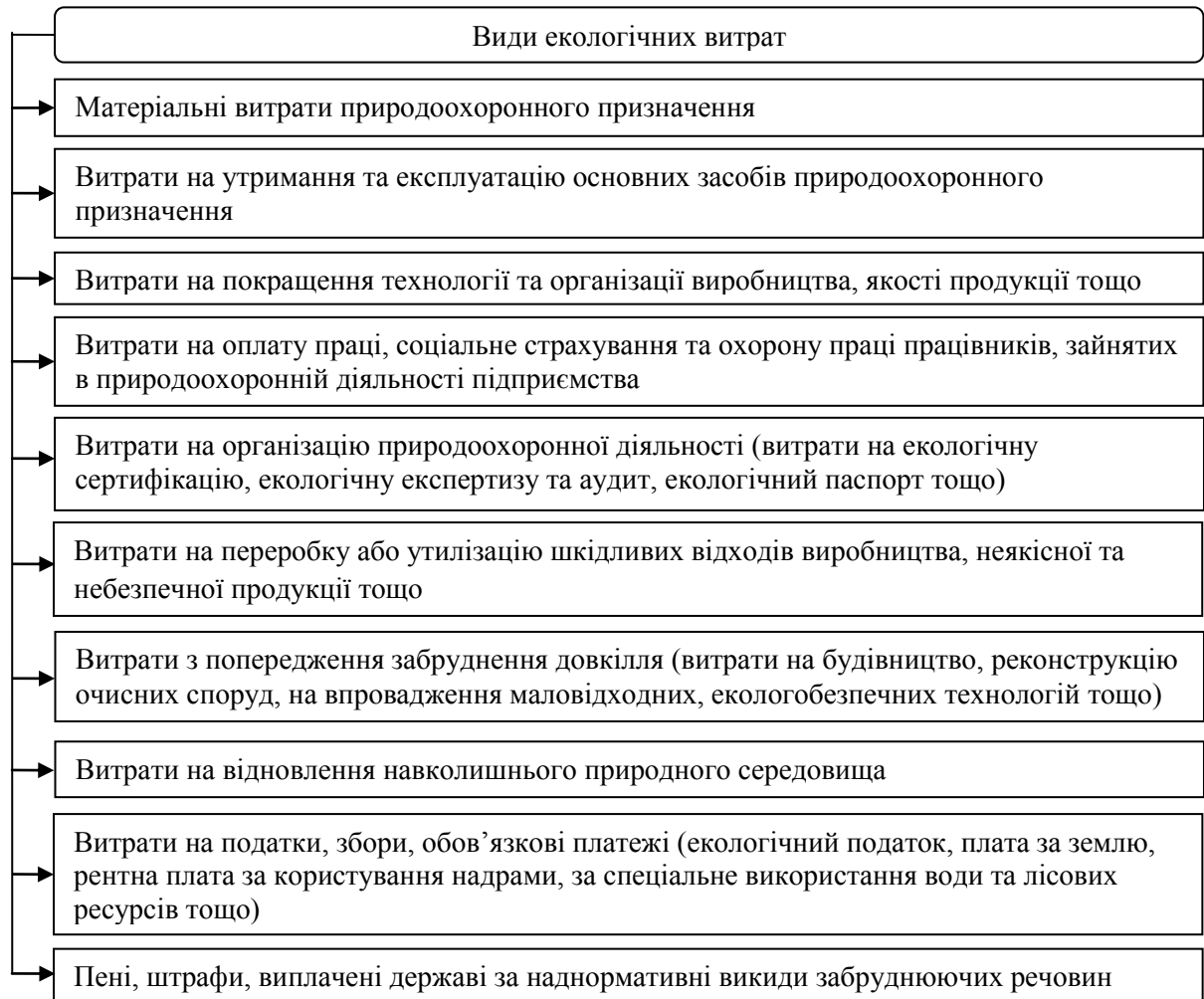


Рисунок 1.3 – Види екологічних витрат

Слід розрізняти облік фактичних та планових екологічних витрат. Бухгалтерський облік в сфері охорони навколишнього природного середовища повинен виявляти та відображати у грошовому вимірнику зовнішні ефекти, тобто витрати.

Існує два підходи до побудови системи екологічного обліку.

В першому випадку передбачено внесення уточнень до класичного бухгалтерського обліку в частині екологічних аспектів господарської

діяльності підприємства, включно з витратами на проведення екологічних заходів, та диференціювання фінансової звітності).

В іншому випадку це реформування та розширення бухгалтерського обліку, зокрема, за допомогою підготовки екобалансів для адекватнішого відображення (враховуючи часовий аспект) природоохоронних витрат та розширення переліку питань, які підлягають розкриттю у звітності підприємства.

У випадку уточнення класичного обліку за рахунок екологічної діяльності, завданням річної звітності є повніше відображення впливу екологічного менеджменту на активи та результативність діяльності підприємства.

Облік екологічних витрат передбачає їх диференціювання за видами та місцями виникнення.

За допомогою калькуляції витрат можна відобразити частину витрат та обороту, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємства. При цьому слід враховувати особливості обліку постійних витрат, вибір бази розподілу загальновиробничих витрат тощо.

Перевагами даного підходу можна назвати можливість ідентифікації екологічних витрат та використання отриманих даних у відносинах із партнерами, в тому числі потенційними інвесторами.

До того ж, у рамках реалізації підприємством поміркованої політики в сфері охорони довкілля цей підхід дозволяє виявити резерви та мінімізувати екологічні витрати.

В іншому випадку побудова обліку екологічної діяльності ґрунтується на реорганізації та розширенні бухгалтерського обліку як інструменту активного менеджменту в сфері охорони навколишнього природного середовища.

Класичний облік практично не відповідає заявленій меті. Тому його слід істотно доповнити, зокрема, за рахунок ідентифікації нових облікових об'єктів, визначення нових цілей бухгалтерського обліку тощо.

Екологічний облік покликаний за потреби в повному обсязі відображати позитивні та негативні чинники, зумовлені виробничою діяльністю чи виготовленою бізнесом продукцією. Серед недоліків даного

підходу можна виділити проблеми оцінки й агрегації інформації в сфері охорони довкілля.

У зв'язку з екологічною діяльністю підприємства можуть виникати зобов'язання та забезпечення екологічного характеру.

Екологічні зобов'язання та забезпечення – це заборгованість суб'єкта господарювання перед суспільством, що є результатом здійснення господарської діяльності (плата за природокористування), недотримання норм законодавства в сфері охорони навколишнього природного середовища, та призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів тощо.

Екологічні зобов'язання та забезпечення можуть бути результатом:

- провадження основної діяльності (зокрема, рентна плата за використання природних ресурсів);
- недотримання вимог екологічного законодавства (компенсація завданої навколишньому природному середовищу шкоди, штрафи тощо);
- добровільне усунення негативних впливів діяльності підприємства на навколишнє природне середовище з метою забезпечення позитивної репутації бізнесу.

При цьому оцінку екологічного зобов'язання доцільно виконувати при:

- ідентифікації підприємства як відповідальної сторони;
- отриманні підприємством адміністративного розпорядження;
- залученні підприємства до процесу визначення збитку з точки зору потенційно відповідальної сторони;
- наданні підприємством згоди на проведення заходів щодо усунення негативного впливу його господарської діяльності на довкілля;
- підготовці проекту відшкодування шкоди, завданої навколишньому природному середовищу в ході господарської діяльності і т. д.

До самої процедури оцінки екологічних зобов'язань та забезпечень використовується поетапний підхід (рис. 1.4).

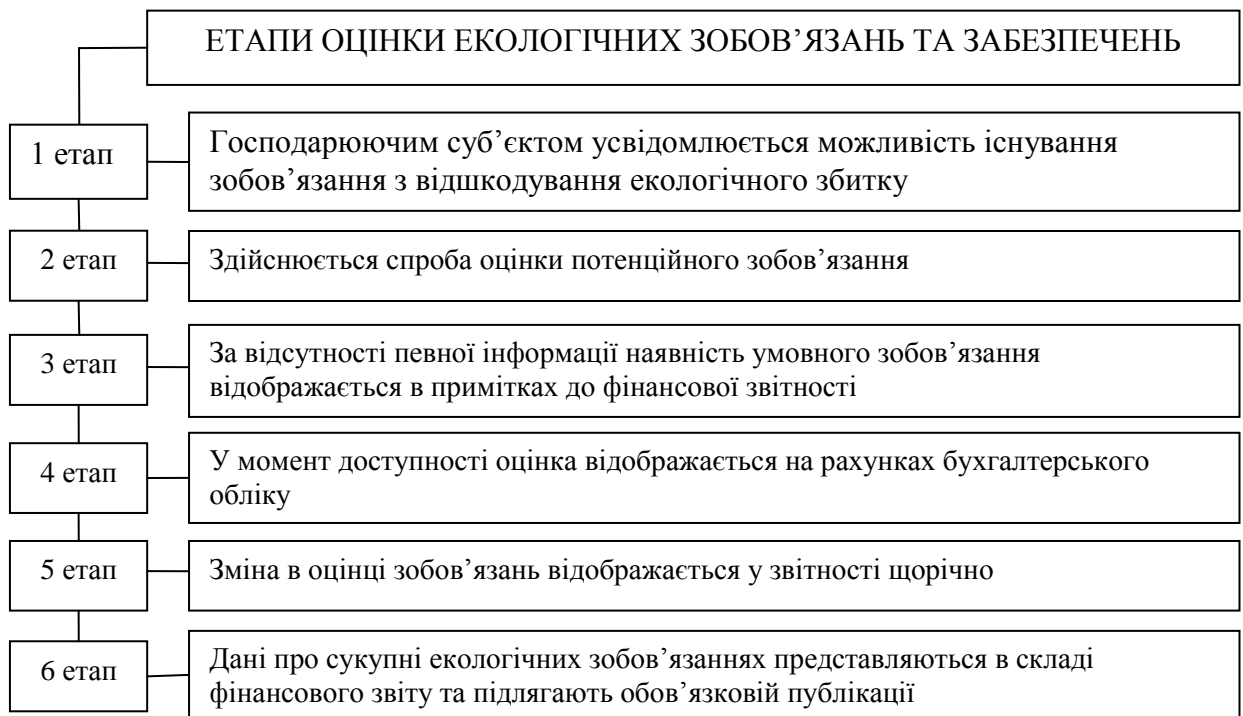


Рисунок 1.4 – Алгоритм оцінки екологічних зобов'язань

Важливість екологічного обліку для сільськогосподарських підприємств обумовлена економічними, екологічними та соціальними причинами (рис. 1.5).

Створення системи обліку екологічної діяльності на підприємстві може мати такі переваги:

- формування належної інформації для потреб управління екологічними доходами та витратами;
- можливість надання потенційним інвесторам чи іншим зацікавленим особам повної та достовірної про діяльність підприємства в сфері охорони навколишнього природного середовища;
- можливість напрацьовувати бізнес-плани і проєкти для удосконалення показників екологічної діяльності бізнесу;
- забезпечення внутрішнього контролю за екологічною діяльністю бізнесу.



Рисунок 1.5 – Актуальність налагодження екологічного обліку в сфері сільського господарства [12, с. 296].

Розвиток системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності на сільськогосподарських підприємствах України сприятиме поліпшенню ситуації з охорони навколишнього природного середовища в регіоні, налагодженню виробництва екологічно чистої продукції, визначенню екологічної ефективності діяльності підприємства, формуванню екологічної інформації фінансового і нефінансового характеру. Така облікова система повною мірою відобразить взаємодію економіки діяльності сільськогосподарського підприємства та безпеки навколишнього природного середовища.

1.2 Нормативно-законодавче забезпечення обліку та оподаткування екологічної діяльності підприємств

Екологічне право – це “...сукупність правових норм, встановлених і гарантованих державою, що регулюють суспільні відносини у сфері використання природних ресурсів та охорони навколишнього природного середовища, з метою захисту екологічних прав і свобод громадян, забезпечення екологічної безпеки суспільства та екологічних інтересів нинішніх і майбутніх поколінь людей у якісному стані довкілля” [25, с. 31].

В. І. Андрейцев визначає екологічне право як “...комплексну галузь права, тому що містить у собі норми природоресурсного, природоохоронного й антропогенного права, що з прийняттям базового екологічного закону спостерігається новий етап у розвитку екологічного права, яке об’єднує природноресурсні, природоохоронні (середовищезахисні) та екобезпечні відносини” [53, с. 12].

Для захисту і відтворення довкілля в Україні та світі існує екологічне право, покликане регулювати відносини у суспільстві в сфері охорони навколишнього природного середовища.

Принципи екологічного права – це “...системоутворюючі ідеї й основні засади, що закріплені в екологічних концепціях, загальноправових доктринах, джерелах та нормах екологічного законодавства і права, які спрямовані на досягнення цілей екологічної політики держави та реалізується в екологічних суспільних відносинах” [25, с. 34].

Основним джерелом екологічного права є Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища”. Він визначає “...правові, економічні і соціальні основи організації охорони навколишнього природного середовища як єдиного, інтегрованого об’єкта екологічних відносин” [5].

Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” став по суті правовою основою для розвитку законодавства в сфері охорони навколишнього природного середовища та для напрацювання змін і доповнень до чинних на той момент поресурсових нормативно-правових

актів. Загалом даний закон регулює найважливіші відносини у сфері охорони довкілля. Екологічне право поширюється на різні сфери діяльності, в тому числі і на бухгалтерський облік та оподаткування.

Для ефективного нормативно-законодавчого регулювання екологічного обліку слід розглядати його як трьохрівневу систему, яка складається з таких рівнів:

- міжнародний;
- національний;
- регіональний.

Міжнародне регулювання екологічного обліку реалізується за допомогою міжнародних стандартів ISO 14000, які спрямовані на забезпечення бізнесу елементами ефективної системи екологічного управління, однією з ключових функцій якого є екологічний облік. Міжнародні стандарти ISO 14000 надають практичні рекомендації для бізнесу, який прагне покращити свої екологічні показники та в цілому екологічну ситуацію в довкіллі.

ISO 14001:2004 визначає ключові критерії для системи екологічного управління, на основі яких традиційно відбувається сертифікація. Методологія реалізації екологічного управління в даному стандарті базується на методології покращення бізнес-процесів Plan-Do-Check-Act (PDCA).

Тобто, бізнесу слід враховувати в своїй стратегії екологічну політику, реалізовувати найефективніші процеси, які мінімізують шкідливий вплив господарської діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, моніторити на постійній основі дотримання положень екологічної політики.

Склад міжнародних стандартів серії ISO 14000 та їх характеристику наведено в табл. 1.1.

На національному рівні система екологічного управління регулюється Державними стандартами та технічними умовами (ДСТУ) [56]. У вітчизняній практиці міжнародні стандарти серії ISO 14000 визнані в якості національних.

Таблиця 1.1 – Міжнародні стандарти серії ISO 14000 для регулювання функціонування системи екологічного менеджменту

Стандарт	Основні положення
ISO 14001	Системи екологічного менеджменту (EMS). Вимоги та рекомендації по застосуванню. Визначаються модель системи екологічного менеджменту, основні терміни такі як екологічна політика, цілі та завдання, екологічний менеджмент, внутрішній аудит, основні вимоги до екологічної політики компанії, впровадження та функціонування екологічного менеджменту
ISO 14004	Системи екологічного менеджменту (EMS). Загальні вказівки по принципам, системам, а також засобам забезпечення функціонування
ISO 14010	Посібник з екологічного аудиту – Загальні принципи
ISO 14011	Посібник з екологічного аудиту – Процедури аудиту. Аудит систем екологічного менеджменту
ISO 14012	Посібник з екологічного аудиту – Критерії кваліфікації екологічних аудиторів
ISO 14014	Посібник з визначення “початкового рівня” екологічної ефективності підприємства. Інструменти екологічного контролю і оцінки
ISO 14020	Принципи екологічного етикетування продукції
ISO 14031	Посібник з оцінки екологічних показників діяльності організації. Стандарти, зорієнтовані на продукцію
ISO 14040	Методологія “оцінки життєвого циклу” – оцінки екологічного впливу, пов’язаного з продукцією, на всіх стадіях її життєвого циклу
ISO 14050	Екологічний менеджмент. Глосарій (словник)
ISO 14060	Посібник з обліку екологічних аспектів у стандартах на продукцію

Відповідно, бізнесу слід розробити процедури ідентифікації ймовірності виникнення катастроф або аварійних ситуацій та їх впливу на довкілля. У свою чергу, “...не можна ігнорувати аварійні ситуації, на які відповідним чином зобов’язані реагувати господарюючі суб’єкти, зокрема повинні пом’якшувати наслідки або запобігати негативним діям на навколишнє середовище” [37, с. 51].

На національному рівні ключовим законодавчим актом в екологічній сфері є вищеназваний Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища». У вітчизняній практиці традиційно нормативно-законодавче забезпечення регулювання екологічної діяльності здійснюється в контексті користування різними природними ресурсами (землею, водою, лісовими ресурсами тощо) (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Ключові нормативно-законодавчі акти з питань природокористування та охорони довкілля в Україні

Назва	Основні положення
1 Земельний кодекс України від 15.01.1993 р. № 561-ХІІ	Визначає основні правові засади земельних відносин, об'єктів та суб'єктів, регулювання земельних відносин, склад та цільове призначення земель, принципи землекористування
Закон України «Про земельну реформу» від 18.12.1990 р. № 563-ХІІ	Визначає порядок передачі земель, право користування земельними ділянками
Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.1991 р. № 1264-ХІІ	Визначає правові, економічні і соціальні основи організації охорони навколишнього природного середовища в інтересах нинішнього і майбутнього покоління
Закон України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» від 19.11.1992 р. № 2801-ХІІ	Визначає правові, організаційні, економічні та соціальні засади охорони здоров'я, регулює суспільні відносини у цій сфері
Кодекс України про надра від 27.07.1994 р. № 132/94-ВР	Регулює гірничодобувні відносини з метою забезпечення раціонального комплексного використання надр для задоволення потреб в мінеральній сировині
Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ	Лісовий кодекс регулює правові відносини з метою забезпечення науково обґрунтованого раціонального використання лісових ресурсів
Водний кодекс України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР	Водний кодекс регулює правові відносини з метою: забезпечення науково обґрунтованого раціонального використання вод для потреб населення і галузей економіки, відтворення і охорони водних ресурсів
Закон України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 р. № 2707-ХІІ	Визначає правові і організаційні основи й екологічні вимоги в області охорони і використання атмосферного повітря
Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 р. № 1862-ІV	Визначає основні правові та організаційні засади здійснення екологічного аудиту і спрямований на підвищення екологічної обґрунтованості та ефективності діяльності суб'єктів господарювання

Політика в сфері охорони навколишнього природного середовища в Україні ґрунтується на забезпеченні екологічної безпеки через оптимальне поєднання процесів розвитку виробництва і ускладнення екологічної ситуації. Для цього в Україні розроблені нормативи щодо забруднення навколишнього природного середовища з врахуванням особливостей виробничих процесів, а також встановлені обмеження у природокористуванні через ліцензування певних видів діяльності в цій сфері.

На сьогодні в нашій країні стан з охорони довкілля регулюється через стандартизацію та екологічне нормування. Екологічне нормування дозволяє бізнесу розвивати виробничі потужності з врахуванням їх впливу на навколишнє середовище.

На локальному рівні екологічна політика реалізується через екологічне управління, розробку бізнесом власних нормативів з врахуванням міжнародних стандартів та державних вимог.

На сьогодні нормативно-законодавче регулювання екологічного управління в Україні передбачає: економіко-екологічне нормування, екологічний облік, екологічний аудит, екологічний контролінг, оподаткування екологічної діяльності, екологічне ліцензування (рис. 1.6).

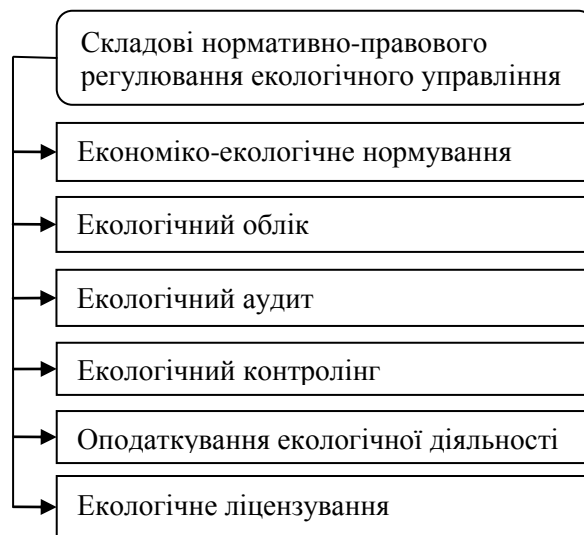


Рисунок 1.6 – Складові нормативно-правового регулювання екологічного управління в Україні

Економіко-екологічне нормування – це “...встановлення меж, в яких допускаються масштаби розвитку виробництва і зміни природних властивостей природного середовища” [32].

Згідно з чинним законодавством, екологічні нормативи, затверджені Міністерством екології і природних ресурсів України, охоплюють нормативи безпеки в сфері охорони навколишнього природного середовища та гранично допустимі викиди та скиди у довкілля.

Екологічний облік є засобом досягнення сталого розвитку. Він охоплює операції, пов'язані з екологічною діяльністю бізнесу, визначає їх вплив на його фінансові результати. Потенційні кредитори, інвестори, покупці потребують інформацію про екологічну діяльність суб'єкта підприємницької діяльності, виробництво екологічно чистої продукції для прийняття управлінських рішень щодо побудови з ним ділових стосунків. Різні аспекти екологічного обліку (екологічні витрати, зобов'язання з екологічних питань тощо) фрагментарно прослідковуються в НП(С)БО та МСФЗ.

Ст. 24 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища” визначає, 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 КМУ” [5].

Такий підхід до розуміння змісту екологічного обліку здатен забезпечити належне спостереження за впливом на довкілля.

Потреба в екологічному аудиті обумовлена нестачею достовірної інформації щодо негативного впливу підприємств на довкілля. Закон України “Про екологічний аудит” визначає екологічний аудит як “...документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту” [3].

На рис. 1.7 наведено основні завдання екологічного аудиту.

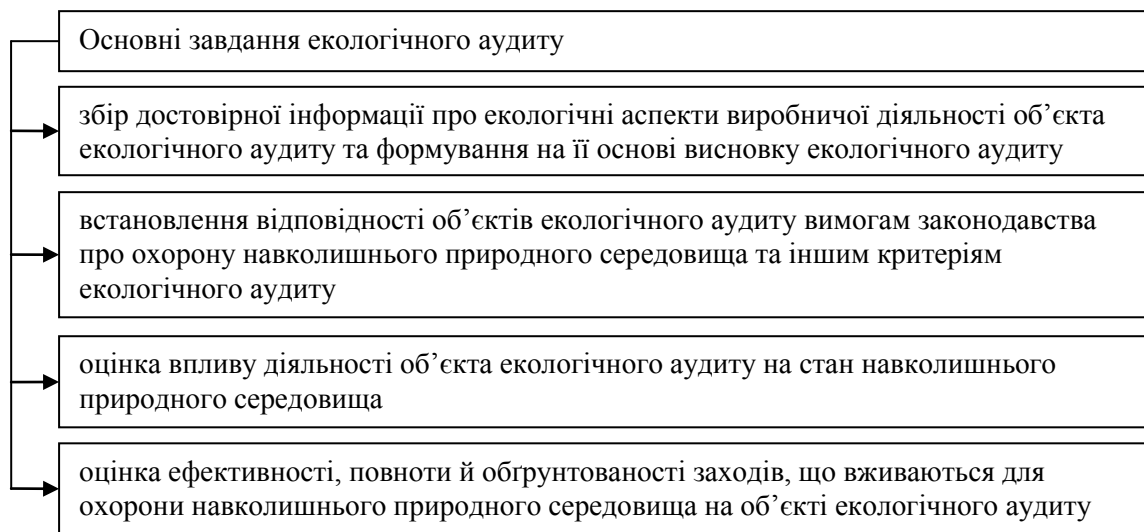


Рисунок 1.7 – Основні завдання екологічного аудиту

Екологічний контролінг – це “...інформаційно-аналітичний інструмент екологічного менеджменту, що є системою екологічного планування, обліку, контролю, аналізу та аудиту, реалізація яких сприяє обґрунтуванню альтернативних підходів під час здійснення оперативного й стратегічного управління підприємством, спрямованих на підвищення еколого-економічної ефективності” [30].

Оподаткування екологічної діяльності охоплює оподаткування господарської діяльності підприємств, що негативно впливає на навколишнє природне середовище або пов'язана з природокористуванням. Питання оподаткування екологічної діяльності регулюються Податковим кодексом України.

Екологічне ліцензування визначає вимоги й обмеження щодо охорони навколишнього природного середовища у формі спеціального дозволу (ліцензії) на здійснення певної господарської діяльності в сфері природокористування на визначеній території (об'єкті).

Отже, нормативно-законодавча база екологічного обліку та оподаткування достатньо широка і формується на міжнародному, національному та локальному рівні.

2 ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ТОВ «АГРОФІРМА «КВІТИ ПОДІЛЛЯ», М. ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ

2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Агрофірма «Квіти Поділля», м. Хмельницький

ТОВ «Агрофірма «Квіти Поділля» – це сільськогосподарське підприємство, яке спеціалізується на виробництві продукції рослинництва.

Види діяльності ТОВ «Агрофірма «Квіти Поділля» наведені на рис. 2.1.

Види діяльності ТОВ «Агрофірма «Квіти Поділля»	
	01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів 01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур 01.30 Відтворення рослин 46.22 Оптова торгівля квітами та рослинами 46.31 Оптова торгівля фруктами й овочами 47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна

Рисунок 2.1 – Види діяльності ТОВ «Агрофірма «Квіти Поділля»

ТОВ «Агрофірма «Квіти Поділля» зареєстроване 19.12.1996 р. за юридичною адресою: м. Хмельницький, вул. Симона Петлюри, 52.

Директором товариства є Пиндик Віталій Миколайович.

Розмір статутного капіталу складає 880000,00 грн.

Кінцевий бенефіціарний власник з відкритих джерел – Козьменко Ганна Миколаївна.

Засновники товариства з відкритих джерел:

- Козьменко Ганна Миколаївна (50,00 %);
- Козьменко Катерина Володимирівна (50,00 %).

Метою діяльності Товариства є отримання прибутку шляхом виробництва сільськогосподарської продукції, виконання робіт і послуг підприємствам та організаціям.

Предметом діяльності Товариства є:

- вирощування та виробництво сільськогосподарської продукції;
- переробка, зберігання та реалізація сільськогосподарської продукції;
- виробництво з давальницької сировини;
- оптова, роздрібна торгівля посадковим матеріалом, насінням сільськогосподарських культур, засобами захисту рослин, добрив;
- підготовка ґрунту, зрошення, рекультивация земель;
- надання послуг засобами механізації і оренди нерухомого майна;
- здійснення товарообмінних операцій відповідно до чинного законодавства.

Володіння і користування землею та іншими природними ресурсами ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” здійснює в порядку, встановленому законодавством України. Підприємство несе відповідальність за дотримання вимог і норм з раціонального використання, відновлення і охорони земель, вод, надр, природних ресурсів, і відшкодовує збитки, завдані внаслідок його діяльності.

Основним показником, що узагальнює фінансові результати господарської діяльності є прибуток.

Підприємство встановлює самостійно:

- фонд оплати праці без обмежень його зростання з боку державних органів;
- форми, системи і розміри оплати праці;
- інші види прибутку своїх робітників.

Бухгалтерський облік у ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” ведеться безперервно з дня його реєстрації в державних органах.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження, оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше п'яти років, несе керівник.

Для здійснення господарської діяльності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” має певне майно, котре належить йому на правах власності чи володіння.

Джерелом формування майна Товариства є:

- статутний фонд;
- прибуток, отриманий від реалізації продукції (робіт, послуг) згідно договорів, а також від інших видів комерційної та господарської діяльності;
- інші джерела, не заборонені законодавством України.

Проведемо аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за 2021-2023 рр.

В табл. 2.1 наведено аналіз динаміки майна ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” та джерел його формування у 2021-2023 роках.

Таблиця 2.1 – Аналіз динаміки майна ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” та джерел його формування у 2021 – 2023 роках

Показники	2021	2022	2023	Зміни			
				в абсолютних величинах, тис. грн.		у % на початок періоду	
				2022/ 2021	2023/ 2022	2022/ 2021	2023/ 2022
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи	40606,00	39176,00	53942,00	-1430,00	+14766,00	-3,52	+37,69
II. Оборотні активи	360071,00	340031,00	359790,00	-20040,00	+19759,00	-5,57	+5,81
у тому числі: – запаси та поточні біологічні активи	219626,00	195651,00	164725,00	-23975,00	-30926,00	-10,92	-15,81
– дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	73218,00	58382,00	70685,00	-14836,00	+12303,00	-20,26	+21,07

Кінець таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
– дебіторська заборгованість за розрахунками та інша дебіторська заборгованість	65302,00	84229,00	124166,00	+18927,00	+39937,00	+28,98	+47,41
– грошові кошти та їх еквіваленти	1925,00	890,00	135,00	-1035,00	-755,00	-53,77	-84,83
– інше	0,00	879,00	79,00	+879,00	-800,00	*	-91,01
Баланс	400677,00	379207,00	413732,00	-21470,00	+34525,00	-5,36	+9,10
I. Власний капітал	257136,00	303307,00	375103,00	+46171,00	+71796,00	+17,96	+23,67
II. Довгострокові зобов'язання	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
III. Поточні зобов'язання	143541,00	75900,00	38629,00	-67641,00	-37271,00	-47,12	-49,11
у тому числі							
– кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	128492,00	38249,00	15281,00	-90243,00	-22968,00	-70,23	-60,05
– поточні зобов'язання за розрахунками та інші поточні зобов'язання	15049,00	37651,00	23348,00	+22602,00	-14303,00	+150,19	-37,99
Баланс	400677,00	379207,00	413732,00	-21470,00	+34525,00	-5,36	+9,10

Аналіз динаміки майна ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за 2021-2023 рр. показав, що активи Товариства за 2022 р. скоротились на 21470,00 тис. грн., або на 5,36 %, а за 2023 р. – збільшилися на 34525,00 тис. грн., або на 9,10 %. На негативну динаміку активів у 2022 р. справило вплив скорочення необоротних активів на 1430,00 тис. грн., або на 3,52 %, та оборотних активів – на 20040,00 тис. грн., або на 5,57 %. В 2023 р. позитивна динаміка активів обумовлена зростанням необоротних активів на 14766,00 тис. грн., або на 37,60 %, та оборотних активів – на 19759,00 тис. грн., або на 5,81 %.

Найбільший вплив на скорочення оборотних активів Товариства у 2022 р., в першу чергу, справило зменшення запасів на 23975,00 тис. грн., або на 10,92 %, дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги – на 14836,00 тис. грн., або на 20,26 %, та грошових коштів та їх еквівалентів – на 1035,00 тис. грн., або на 53,77 %. Водночас, в 2023 р. збільшення оборотних

активів обумовлено зростанням дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 12303,00 тис. грн., або на 21,07 %, та дебіторської заборгованості за розрахунками, а також іншої дебіторської заборгованості – на 39937,00 тис. грн., або на 47,41 %. В цілому позитивна динаміка активів в 2023 р. на фоні тривалої агресії росії проти України свідчить про належний фінансовий стан Товариства та значний запас його фінансової міцності.

Аналіз джерел формування активів Товариства засвідчив, що у 2022 р. власний капітал Товариства зріс на 46171,00 тис. грн., або на 17,96 %, а в 2023 р. – на 71796,00 тис. грн., або на 23,67 %. Таке зростання обумовлене в основному за рахунок зростання нерозподіленого прибутку Товариства. Обсяг поточних зобов'язань у 2022 р. зменшився на 67641,00 тис. грн., або на 47,12 %, а в 2023 р. – на 37271,00 тис. грн., або на 49,11 %. Зменшення обсягу поточних зобов'язань 2022 р. обумовлено зменшенням кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 90243,00 тис. грн., або на 70,23 %. Водночас, поточні зобов'язання за розрахунками та інші поточні зобов'язання зросли на 22602,00 тис. грн., або на 150,19 %. Основний вплив на скорочення поточних зобов'язань у 2023 р. здійснило скорочення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 22968,00 тис. грн., або на 60,05 %, та поточних зобов'язань за розрахунками та інших поточних зобов'язань – на 14303,00 тис. грн., або на 37,99 %.

В табл. 2.2 наведено аналіз структури та структурної динаміки активів ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” і джерел їх формування у 2021-2023 рр.

Таблиця 2.2 – Аналіз структури та структурної динаміки активів ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” та джерел їх формування у 2021-2023 роках

Показники	2021	2022	2023	Зміни у питомій вазі, %	
				2022/ 2021	2023/ 2022
1	2	3	4	5	6
I. Необоротні активи	10,13	10,33	13,04	+0,20	+2,71
II. Оборотні активи	89,87	89,67	86,96	-0,20	-2,71
у тому числі:					
– запаси та поточні біологічні активи	54,81	51,59	39,81	-3,22	-11,78
– дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	18,27	15,40	17,08	-2,87	+1,68

Кінець таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6
– дебіторська заборгованість за розрахунками та інша дебіторська заборгованість	16,30	22,21	30,01	+5,91	+7,80
– грошові кошти та їх еквіваленти	0,48	0,23	0,03	-0,25	-0,20
– інше	0,00	0,23	0,02	+0,23	-0,21
Баланс	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00
I. Власний капітал	64,18	79,98	90,66	+15,80	+10,68
II. Довгострокові зобов'язання	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
III. Поточні зобов'язання	35,82	20,02	9,34	-15,80	-10,68
у тому числі:					
– кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	32,07	10,09	3,69	-21,98	-6,40
– поточні зобов'язання за розрахунками та інші поточні зобов'язання	3,76	9,93	5,64	+6,17	-4,29
Баланс	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00

Аналіз структури активів Товариства і їх структурної динаміки за 2021-2023 рр. показав, що найбільшу частку в структурі майна Товариства займають оборотні активи, зокрема, в 2021 р. – 89,87 %, в 2022 р. – 89,67 %, в 2023 р. – 86,96 %, що свідчить про ліквідність балансу Товариства. За 2022 р. частка оборотних активів зменшилась на 0,20 відсоткових пункти, а в 2023 р. – на 2,71 відсоткових пункти. Відповідно, частка необоротних активів в 2021 р. склала 10,13 %, в 2022 р. – 10,33 %, в 2023 р. – 13,04 %, переважно за рахунок основних засобів.

Серед оборотних активів найбільшу частку в структурі активів Товариства складають запаси та поточні біологічні активи (в 2021 р. – 54,81 %, в 2022 р. – 51,59 %, в 2023 р. – 39,81 %), дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (в 2021 р. – 18,27 %, в 2022 р. – 15,40 %, в 2023 р. – 17,08 %) та дебіторська заборгованість за розрахунками та інша дебіторська заборгованість (в 2021 р. – 16,30 %, в 2022 р. – 22,21 %, в 2023 р. – 30,01 %), що пов'язано з галузевою специфікою діяльності Товариства і рівнем його ділової активності. Найсуттєвіші зміни в структурі активів Товариства відбулись за рахунок запасів та поточних біологічних активів (в 2022 р.

частка запасів та поточних біологічних активів зменшилась на 3,10 відсоткових пункти, а в 2023 р. – на 11,78 відсоткових пункти). Водночас, частка дебіторської заборгованості за розрахунками та іншої дебіторської заборгованості в 2022 р. збільшилась на 5,91 відсоткових пункти, а в 2023 р. – на 7.80 відсоткових пункти.

Найбільшу частку в структурі джерел формування активів ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за досліджуваний період складає власний капітал (в 2021 р. – 64,18 %, в 2022 р. – 79,98 %, в 2023 р. – 90,66 %). Частка поточних зобов’язань Товариства, тобто залучених та позичених джерел формування його активів, в 2021 р. склала 35,82 %, в 2022 р. – 20,02 %, в 2023 р. – 9,34 %. Наведена структура джерел формування активів досліджуваного Товариства характеризує його фінансову стійкість та незалежність. Найбільшу частку серед джерел формування активів Товариства складає кредиторська заборгованість за реалізовані товари, роботи, послуги (в 2021 р. – 32,07 %, в 2022 р. – 10,09 %, в 2023 р. – 3,69 %).

Важливим етапом фінансового аналізу Товариства є аналіз його фінансових результатів. В табл. 2.3 наведено аналіз динаміки фінансових результатів ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках

Таблиця 2.3 – Аналіз динаміки фінансових результатів ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках

Показники	2021	2022	2023	Зміни			
				в абсолютних величинах, тис. грн.		у % до попереднього періоду	
				2022/ 2021	2023/ 2022	2022/ 2021	2023/ 2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)	234540,00	358335,00	296243,00	+123795,00	-62092,00	+52,78	-17,33
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	162272,00	360401,00	292453,00	+198129,00	-67948,00	+122,10	-18,85
Валовий прибуток (збиток)	72268,00	(2066,00)	3790,00	-74334,00	+5856,00	-102,86	+383,45

Кінець таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Інші операційні доходи	129588,00	146074,00	94471,00	+16486,00	-51603,00	+12,72	-35,33
Інші операційні витрати	21573,00	96240,00	27493,00	+74667,00	-68747,00	+346,11	-71,43
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	180283,00	47768,00	70768,00	-132515,00	+23000,00	-73,50	+48,15
Інші доходи	543,00	0,00	0,00	-543,00	0,00	-100,00	*
Інші витрати	10,00	34,00	0,00	+24,00	-34,00	+240,00	-100,00
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	180816,00	47734,00	70768,00	-133082,00	+23034,00	-73,60	+48,25
Чистий прибуток (збиток)	180816,00	47734,00	70768,00	-133082,00	+23034,00	-73,60	+48,25

За досліджуваний період ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” зберегло свою прибутковість, однак динаміка даного показника в 2022 році була негативною, що обумовлено військовою агресією росії проти України та її впливом на діяльність підприємств галузі в той час, а в 2023 році – набула позитивного значення.

В 2022 р. чистий дохід від реалізації сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) зріс на 123795,00 тис. грн., або на 52,78 %, а в 2023 р. – зменшився на 62092 тис. грн., або на 17,33 %, наближаючись до рівня 2021 р., при тому, що 2023 р. відзначився суттєвим зростанням споживчих цін на сільськогосподарську продукцію Товариства. Водночас, в 2022 р. спостерігається збільшення собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) на 198129,00 тис. грн., або на 122,10 %, в 2023 р. – зменшення даного показника на 67948,00 тис. грн., або на 18,85 %. Як наслідок, валовий прибуток зменшився в 2022 р. на 74334 тис. грн., або на 102,86 %, та збільшення в 2023 р. на 5856,00 тис. грн., або на 383,45 %.

Інші операційні доходи в 2022 р. зросли на 16486,00 тис. грн., або на 12,72 %, а в 2023 р. – зменшились на 51603,00 тис. грн., або на 35,33 %, в першу чергу, за рахунок зміни обсягу реалізованих оборотних активів. Аналогічна тенденція стосується інших операційних витрат: у 2022 р. даний

показник збільшився на 74667,00 тис. грн., або на 346,11 %, а в 2023 р. – зменшився на 68747,00 тис. грн., або на 71,43 %.

Як наслідок, прибуток від операційної діяльності Товариства у 2022 р. зменшився на 132515,00 тис. грн., або на 73,50 %, а в 2023 р. – збільшився на 23000,00 тис. грн., або на 48,15 %.

На фінансовий результат діяльності Товариства також здійснюють вплив результати іншої діяльності. Зокрема, за 2022 р. інші доходи зменшились на 543,00 тис. грн., або на 100,00 %. А інші витрати за 2022 рік збільшились на 24,00 тис. грн., а за 2023 рік – зменшились на 34,00 тис. грн., або на 100,00 %.

Відповідно, чистий прибуток Товариства в 2022 р. склав 47734,00 тис. грн., зменшившись за 2022 р. на 133082,00 тис. грн., або на 73,60 %, а в 2023 р. – 70768,00 тис. грн., збільшившись за 2023 р. на 23034,00 тис. грн., або на 48,25 %.

Важливим показником фінансового стану ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” є аналіз ліквідності його балансу. Процес управління ліквідністю ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” включає:

- аналіз розривів активів і джерел їх формування за строками погашення;
- підтримку рівня ліквідних активів Товариства, який необхідний для погашення його зобов’язань у визначений термін;
- забезпечення доступу до потенційних джерел фінансування майна Товариства;
- контроль відповідності показників ліквідності Товариства нормативним вимогам при появі проблем з фінансуванням.

Для аналізу ліквідності балансу ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” згруповані ліквідні активи та термінові джерела їх формування за такими групами (рис. 2.2).

В ході аналізу ліквідності балансу суб’єкта господарювання має виконуватися наступна умова:

$$A_1 \geq P_1; A_2 \geq P_2;$$

$$A_3 \geq P_3; A_4 \leq P_4.$$

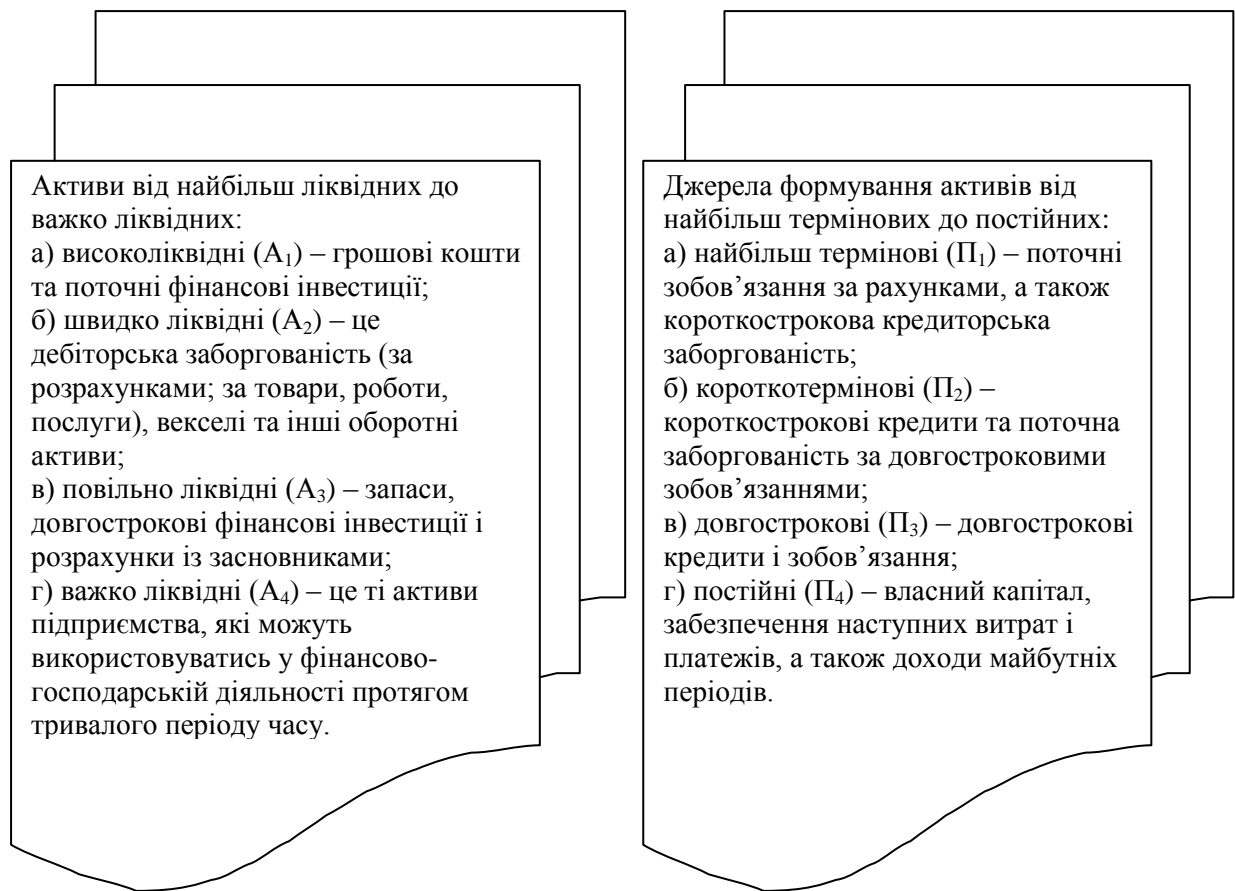


Рисунок 2.2 – Групування активів суб’єкта господарювання і джерел їх формування для аналізу ліквідності його балансу

В табл. 2.4 наведено аналіз балансу ліквідності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках.

Аналіз ліквідності балансу ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках засвідчив, що всі нерівності (крім першої нерівності) виконуються, що свідчить про достатню ліквідність балансу Товариства і його платоспроможність.

ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” – це в цілому платоспроможне підприємство, оскільки сума його оборотних активів перевищує суму зобов’язань. У Товариства вистачає ресурсів для розрахунків за поточними зобов’язаннями, до того ж прострочена кредиторська заборгованість відсутня.

Таблиця 2.4 – Аналіз балансу ліквідності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках

								Платіжний надлишок (+) або нестача (-)			У % до величини групи пасиву		
Актив	2021	2022	2023	Пасив	2021	2022	2023	2021	2022	2023	2021	2022	2023
A1	1925,00	890,00	135,00	П1	128492,00	38249,00	15281,00	-126567,00	-37359,00	-15146,00	-98,50	-97,67	-99,12
A2	138520,00	142611,00	194851,00	П2	15049,00	37651,00	23348,00	+123471,00	+104960,00	+171503,00	+820,46	+278,77	+734,55
A3	219626,00	196530,00	164804,00	П3	0,00	0,00	0,00	+219626,00	+196530,00	+164804,00	*	*	*
A4	40606,00	39176,00	53942,00	П4	257136,00	303307,00	375103,00	-216530,00	-264131,00	-321161,00	-84,21	-87,08	-85,62
Баланс	400677,00	379207,00	413732,00	Баланс	400677,00	379207,00	413732,00	*	*	*	*	*	*

В табл. 2.5 наведені показники ліквідності та платоспроможності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за 2021-2023 рр.

Таблиця 2.5 – Аналіз показників ліквідності та платоспроможності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за 2021-2023 рр.

Показники	2021	2022	2023
1 Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,01	0,01	0,00
2 Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,98	1,89	5,05
3 Коефіцієнт проміжної ліквідності	1,98	3,32	7,43
4 Коефіцієнт покриття	2,51	4,48	9,31
5 Величина власного оборотного капіталу	216530,00	264131,00	321161,00
6 Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	1,51	3,48	8,31
8 Коефіцієнт маневреності грошових коштів	0,01	0,00	0,00
9 Частка оборотних коштів у активах	0,90	0,90	0,87
10 Частка запасів в оборотних активах	0,61	0,58	0,46
11 Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	0,99	1,35	1,95
12 Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	0,57	1,53	4,63

Значення показників ліквідності та платоспроможності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках (крім коефіцієнта абсолютної ліквідності) переважно відповідають нормативним значенням. Тому можна відзначити, що Товариство є ліквідним та платоспроможним.

Однією з важливих характеристик фінансового стану суб’єкта господарювання є стабільність його господарської діяльності, що пов’язана, в першу чергу, із структурою джерел формування активів Товариства. Оцінка фінансової стійкості суб’єкта господарювання передбачає визначення коефіцієнтів, які відображають співвідношення власних і позикових джерел формування активів, темпи формування власних ресурсів суб’єкта господарювання, співвідношення його довгострокових і поточних зобов’язань тощо.

В табл. 2.6 наведено показники фінансової стійкості ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках.

Таблиця 2.6 – Аналіз показників фінансової стійкості ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках

Показники	2021	2022	2023
1 Коефіцієнт заборгованості	0,36	0,20	0,09
2 Коефіцієнт фінансової стабільності	1,79	4,00	9,71
3 Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	0,64	0,80	0,91
4 Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	0,56	0,25	0,10
5 Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,64	0,80	0,91
6 Коефіцієнт фінансової залежності	1,56	1,25	1,10
7 Коефіцієнт маневреності власних коштів	0,84	0,87	0,86

Всі наведені в табл. 2.6 показники фінансової стійкості ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2021-2023 роках перевищують їх нормативні відповідники і характеризують фінансову стійкість Товариства. Тобто, ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” не залежить від зовнішніх джерел фінансування, запаси, поточні біологічні активи та витрати повністю забезпечуються власними ресурсами.

Одним із визначальних напрямків аналізу фінансового стану суб’єкта господарювання є аналіз його ділової активності, яка описує оборотність активів і джерел їх формування, тривалість фінансового циклу, термін погашення дебіторсько-кредиторської заборгованості тощо.

В табл. 2.7 наведені показники ділової активності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2022-2023 роках.

Таблиця 2.7 – Аналіз показників ділової активності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” у 2022-2023 роках

Показники	2022	2023
1	2	3
1 Оборотність дебіторської заборгованості	5,45	4,59
2 Оборотність кредиторської заборгованості	4,30	11,07
3 Середній період погашення дебіторської заборгованості	67,02	79,51
4 Середній період погашення кредиторської заборгованості	84,92	32,98
5 Оборотність активів	0,92	0,75
6 Оборотність постійних активів	8,98	6,36
7 Оборотність чистих активів	1,28	0,87
8 Оборотність товарно-матеріальних запасів (I)	1,73	1,64

Кінець таблиці 2.7

1	2	3
9 Оборотність товарно-матеріальних запасів (II)	1,74	1,62
10 Оборотність товарно-матеріальних запасів (III)	0,00	0,00
11 Середній період обороту товарно-матеріальних запасів	210,29	224,89
12 Тривалість фінансового циклу	192,39	271,43
13 Оборотність готової продукції	2,84	2,97
14 Оборотність власного капіталу	1,28	0,87

Всі показники ділової активності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” переважно відповідають нормативним значенням та характеризують ефективність використання Товариством належних йому активів і, відповідно, його високу ділову активність.

Показниками економічної ефективності діяльності Товариства, які в цілому характеризують рівень використання активів Товариства, є показники прибутковості.

У табл. 2.8 наведені показники прибутковості ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за 2022-2023 роки.

Таблиця 2.8 – Аналіз показників прибутковості ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за 2022-2023 роки

Показники	2022	2023
1 Рентабельність продажу, %	13,33	23,89
2 Рентабельність виробництва (основної діяльності), %	13,25	24,20
3 Рентабельність сумарного капіталу, %	12,24	17,85
4 Рентабельність чистих активів, %	17,03	20,86
5 Рентабельність оборотного капіталу, %	13,65	20,22
6 Рентабельність власного капіталу, %	17,03	20,86
7 Показник зміни валових продаж, %	52,78	-17,33
8 Показник валового доходу, %	-0,58	1,28
9 Показник чистого прибутку, %	13,32	23,89

Показники прибутковості ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за 2022-2023 роки відображають, що Товариство є прибутковим, авансований засновниками капітал ефективно використовується, Товариство розширює

ринки збуту сільськогосподарської продукції та має перспективи щодо свого подальшого розвитку.

2.2 Методика обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства

На сьогодні важливим напрямом економічної політики держави є забезпечення "...сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектору економіки, стратегія якого повинна передбачати використання комплексу ефективних підходів, інструментів, важелів та механізмів, що сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності галузі, забезпечать її еколого-економічне зростання та раціональне природокористування" [5]. Тому сільськогосподарське підприємство має налагоджувати свій бухгалтерський облік з врахуванням екологічного чинника.

Управління екологічною діяльністю залежить від достатнього її обліково-податкового забезпечення. Підприємство в своїй обліковій політиці передбачає:

- виокремлення основних груп витрат сільськогосподарського підприємства, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища;

- наповнення статті "Екологічні витрати" у собівартості сільськогосподарської продукції (з метою належно організованого бухгалтерського обліку екологічних витрат);

- використання карток бухгалтерського обліку витрат операційної та інвестиційної діяльності сільськогосподарського підприємства, пов'язаної з природоохоронними заходами (з метою ведення обліку витрат за центрами виникнення та заходами, пов'язаними з охороною довкілля);

- формування відомостей зведеного обліку екологічних витрат сільськогосподарського підприємства (з метою узагальнення облікової інформації про екологічну діяльність);

– формування відомостей аналітичного обліку екологічних зобов'язань та забезпечень сільськогосподарського підприємства (з метою підвищення аналітичності облікової інформації про екологічну діяльність);

– використання рахунків аналітичного обліку екологічних витрат сільськогосподарського підприємства.

Підходи до формування облікової політики щодо екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства наведено в табл. 2.9

Таблиця 2.9 – Підходи до формування облікової політики щодо екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства

Напрями облікової політики	Реалізація напрямів облікової політики
Завдання бухгалтерського обліку	Формування та надання повної, своєчасної та достовірної інформації про екологічну діяльність підприємства для ефективного управління нею: прийняття рішення щодо співпраці та здійснення інвестування в підприємство; забезпечення збереження природних ресурсів для суспільства та як сировини для підприємства; забезпечення контролю за витратами екологічної діяльності підприємства; оцінка впливу екологічних чинників на фінансові результати підприємства
Техніка ведення бухгалтерського обліку	Первинні документи, облікові реєстри, порядок документообігу; робочий план рахунків з виділенням аналітичних рахунків; програмне забезпечення обліку; терміни надання та користувачі звітності
Методичне забезпечення бухгалтерського обліку	Порядок визнання, оцінки, включення до собівартості витрат екологічної діяльності; порядок розподілу загальновиробничих витрат екологічної діяльності; розподіл витрат екологічної діяльності, які за економічною сутністю є змінними загальновиробничими, здійснюється пропорційно до заробітної плати працівників основного виробництва
	Ведення синтетичного обліку витрат екологічної діяльності повинне ґрунтуватися на галузевих особливостях та специфіці діяльності підприємства
	Порядок формування та використання забезпечення витрат на охорону навколишнього природного середовища
	Порядок визнання, оцінки доходів екологічної діяльності
	Методи амортизації необоротних активів природоохоронного призначення
Звітність	Формування достовірної інформації для управління, національної статистики; здійснення моніторингу стану довкілля

Зупинимось детальніше на окремих об'єктах екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Елементи організації бухгалтерського обліку екологічних витрат ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” наведено на рис. 2.3.

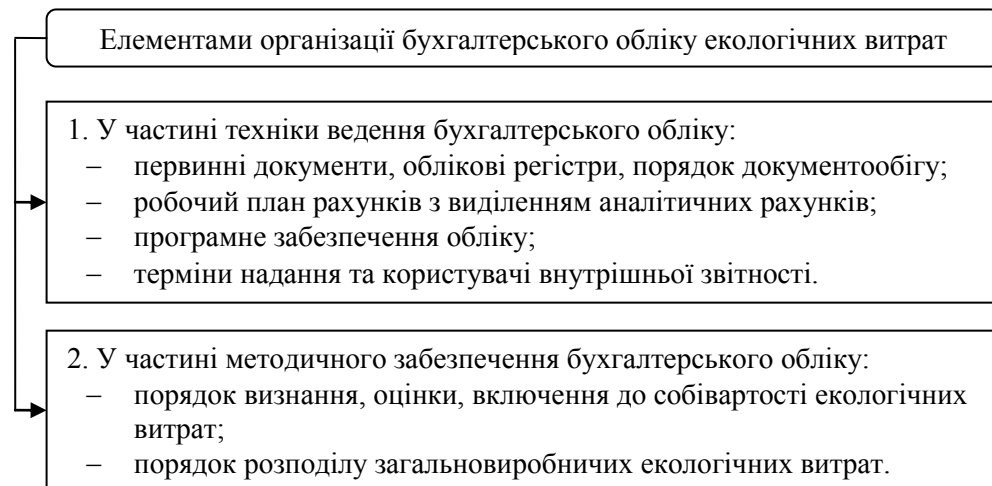


Рисунок 2.3 – Елементи організації бухгалтерського обліку екологічних витрат ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”

Підприємство здійснює ведення синтетичного обліку екологічних витрат з врахуванням особливостей сільського господарства та специфіки своєї діяльності. Згідно з НП(С)БО 16 “Витрати” [6] екологічні витрати підприємства включаються до загальновиробничих витрат. Водночас, залежно від місць виникнення таких витрат вони можуть бути в складі капітальних інвестицій (рах.15 “Капітальні інвестиції”), прямих виробничих витрат (рах. 23 “Виробництво”), загальновиробничих витрат (рах. 91 “Загальновиробничі витрати”), адміністративних витрат (рах. 92 “Адміністративні витрати”), інших операційних витрат (рах. 94 “Інші витрати операційної діяльності”).

Обліково-аналітичне забезпечення бізнесу в сфері охорони навколишнього природного середовища передбачає виділення ключових його етапів. На першому етапі відбувається ідентифікація, вимірювання, реєстрація і акумулювання еколого-економічної інформації щодо фактів господарської діяльності. На другому етапі відбувається узагальнення даної інформації у внутрішній (управлінській) та зовнішній екологічній звітності.

На третьому етапі сформовані первинні аналітичні дані підлягають подальшій аналітичній обробці, зокрема розробляються заходи щодо попередження негативних екологічних ситуацій в сільському господарстві.

Таблиця 2.10 – Взаємозв'язок функцій обліку екологічної діяльності та завдань обліково-аналітичної системи [11, с. 300].

Функції обліку екологічної діяльності	Завдання обліково-аналітичної системи
1 Організаційна робота, взаємодія внутрішніх інформаційних зв'язків	Формування та пред'явлення достовірної та повної інформації про екологічну діяльність підприємства для всіх зацікавлених внутрішніх та зовнішніх користувачів
2 Оцінка та виконання заходів щодо екологізації аграрного виробництва	Формування інформації про виробництво екологічно чистої продукції (обсяг виробництва, структура виробленої продукції, собівартість продукції тощо)
3 Планування та прогнозування	Планування заходів щодо впровадження екологобезпечних технологій, прогнозування майбутніх показників екологічної діяльності підприємства
4 Стимулювання	Розмежування сфер відповідальності менеджерів та вироблення способів оцінок та заохочення ефективності роботи підрозділів
5 Регулювання	Запобігання негативних наслідків діяльності підприємства та виявлення внутрішніх резервів забезпечення екологічної стійкості
6 Контроль	Екологічна експертиза, екологічна оцінка, екологічна сертифікація, екологічний аудит, екологічний маркетинг, екологічна діагностика

Регулююча функція обліку екологічної діяльності забезпечує екологічну рівновагу сільськогосподарських земель, сприяє їх збереженню, а контрольна функція – досягнення ефективного природокористування, охорони довкілля та екологічної безпеки (табл. 2.10).

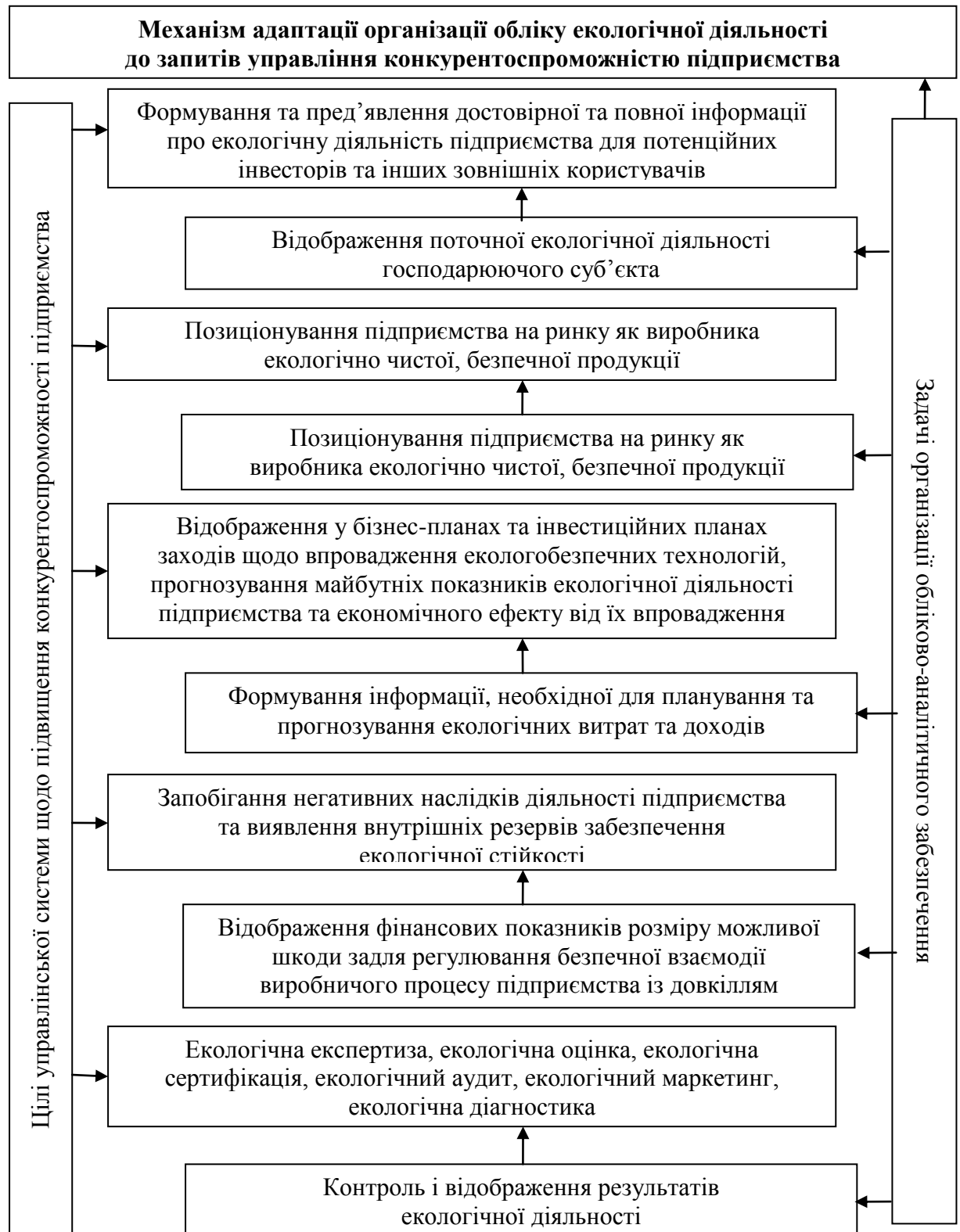


Рисунок 2.4 – Механізм адаптації організації обліку екологічної діяльності до запитів управління конкурентоспроможністю ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”

Одним із внутрішніх чинників забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства є екологічна складова, яка передбачає формування системи екологічного управління, оптимізацію виробничих процесів з врахуванням екологічних наслідків діяльності підприємства, скорочення екологічних витрат, пов'язаних з нераціональним використанням природних ресурсів.

Взаємозв'язок системи управління конкурентоспроможністю сільськогосподарського підприємства та завдань організації обліку екологічної діяльності наведено на рис. 2.4.

В обліку сільськогосподарського підприємства традиційно розрізняють капітальні інвестиції в екологічну діяльність та поточні витрати екологічної діяльності.

Капіталізовані екологічні витрати сільськогосподарського підприємства – це витрати на будівництво, придбання, поліпшення, капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення, пов'язані з інвестиційною діяльністю підприємства. До прикладу, це витрати, спрямовані на:

- організацію екологічної діяльності, зокрема, на підвищення якості продукції;

- попередження негативного впливу діяльності сільськогосподарського підприємства на навколишнє природне середовище (зокрема, капітальні інвестиції у створення, придбання, поліпшення, ремонт основних засобів природоохоронного характеру, у розробку мало- або безвідходних технологій, у придбання ліцензій на природокористування тощо);

- переробку та утилізацію відходів виробництва (зокрема, у придбання (створення) основних засобів, призначених для таких цілей).

Об'єкти аналітичного обліку поточних витрат екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства залежать від ступеня її впливу на довкілля та напрямів здійснення діяльності в сфері охорони навколишнього природного середовища (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Об’єкти аналітичного обліку екологічних витрат ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”

Вид витрат	Об’єкти аналітичного обліку
Витрати, пов’язані із забезпеченням природними ресурсами	Витрати на геологорозвідувальні роботи Плата за землю Плата за спеціальне використання природних ресурсів Інші витрати
Витрати, пов’язані з відновленням природних ресурсів	Витрати на матеріали, паливо, енергію, основну та додаткову заробітну плату, відрахування у фонди соціального страхування, пов’язані з відновленням природних ресурсів Витрати на оплату послуг, пов’язаних з відновленням навколишнього природного середовища Інші витрати
Витрати, пов’язані з екологічною діяльністю	Платежі за послуги з екологічної сертифікації Платежі за проведення екологічної експертизи та аудиту Платежі за отримання екологічного паспорта Інші витрати
Витрати з попередження забруднення навколишнього природного середовища	Витрати на науково-дослідні роботи, пов’язані з поточною екологічною діяльністю Витрати на освіту і підвищення кваліфікації працівників, зайнятих природоохоронною діяльністю Витрати на утримання природоохоронних об’єктів Витрати на поточний ремонт основних засобів природоохоронного призначення Витрати, пов’язані з утриманням та експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення Витрати на амортизацію об’єктів природоохоронного призначення Витрати, пов’язані з управлінням природоохоронною діяльністю Витрати, пов’язані зі здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного устаткування і станом навколишнього природного середовища
Витрати, пов’язані з компенсацією негативних наслідків забруднення навколишнього природного середовища	Витрати на компенсаційні платежі державі, юридичним і фізичним особам, що постраждали внаслідок шкідливої діяльності підприємства Витрати на платежі за викиди (скиди) забруднюючих речовин Витрати на платежі за розміщення відходів у межах і понад встановлених лімітів Витрати, пов’язані з усуненням негативних наслідків, спричинених надмірними викидами (скидами) в навколишнє природне середовище Інші витрати
Витрати на переробку та утилізацію відходів виробництва	Витрати на поточний ремонт та інші витрати, пов’язані з утриманням необоротних активів, призначених для переробки та утилізації виробничих відходів Витрати на збір виробничих відходів Витрати на транспортування виробничих відходів Витрати на переробку виробничих відходів Витрати на утилізацію виробничих відходів Витрати на зберігання виробничих відходів Інші витрати

Документи, що підтверджують факт здійснення господарських операцій, пов'язаних з виникнення екологічних витрат, можна класифікувати в розрізі екологічних витрат (рис. 2.5).

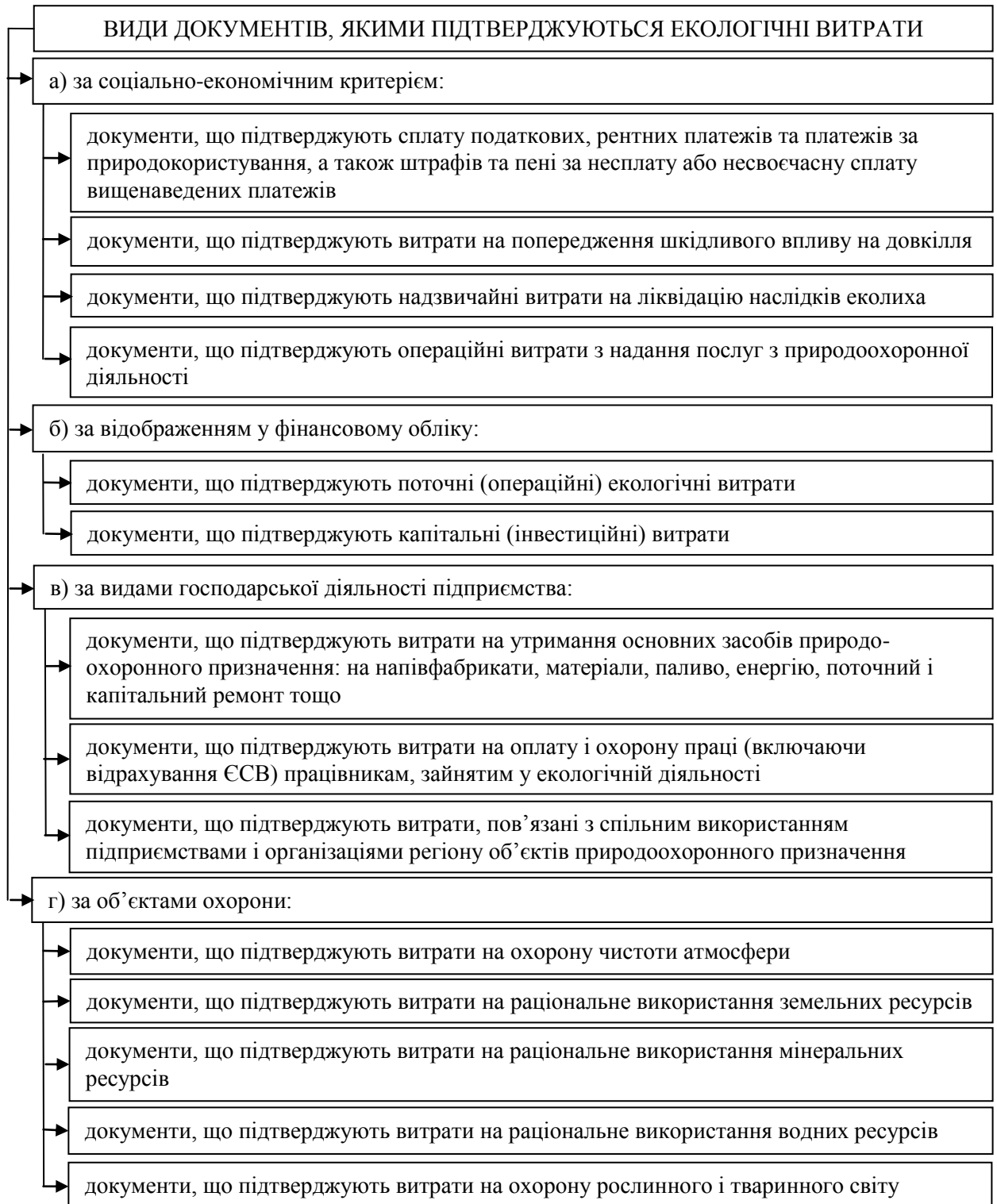


Рисунок 2.5 – Види документів, якими підтверджуються екологічні витрати

Ключовим засобом виробництва підприємств агропромислового сектору є земля. Сільськогосподарське підприємство в ході своєї господарської діяльності може як покращувати її біологічні та агрохімічні характеристики, такі і погіршити її стан через забруднення та виснаження. Тому особливого значення в рамках екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств набувають операції з охорони земель. Такі операції можна класифікувати як операції, що відображають:

- діяльність сільськогосподарського підприємства щодо запобігання забрудненню землі;
- вплив діяльності сільськогосподарського підприємства на навколишнє природне середовище, в т.ч. на стан землі;
- діяльність сільськогосподарського підприємства з усунення забруднення землі.

На рис. 2.6 наведено порядок організації бухгалтерського обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства в частині охорони земель сільськогосподарського призначення.

ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” на окремому субрахунку веде облік сильнодіючих засобів, які можуть забруднювати довкілля. Інформація про використання таких засобів на підприємстві фіксується в Картці обліку земельної ділянки.

Також у картках наводиться інформація про капітальне поліпшення землі та результати її агрохімічного аналізу в контексті забрудненості такої земельної ділянки отруйними чи шкідливими речовинами і, відповідно, її придатності до експлуатації. Тому картка обліку земельної ділянки є важливим обліковим документом як на етапі здійснення операцій щодо запобігання забрудненню, так і при встановленні впливу господарської діяльності сільськогосподарського підприємства на земельні ділянки.

Водночас, вітчизняне законодавство в сфері охорони навколишнього природного середовища передбачає економічне стимулювання бізнесу за раціональне природокористування та охорону земель. Це, зокрема:

- пільгове оподаткування та кредитування суб’єктів господарської діяльності, які за власний рахунок реалізують загальнодержавні та регіональні проекти використання та охорони земель;

- звільнення підприємства від сплати земельного податку за земельні ділянки, які, відповідно до державних (регіональних) програм, потребують освоєння або поліпшення з метою сільськогосподарського використання;
- бюджетна компенсація зниження доходу землевласників і землекористувачів через тимчасову консервацію виснажених, забруднених і малопродуктивних не з їх вини земель.

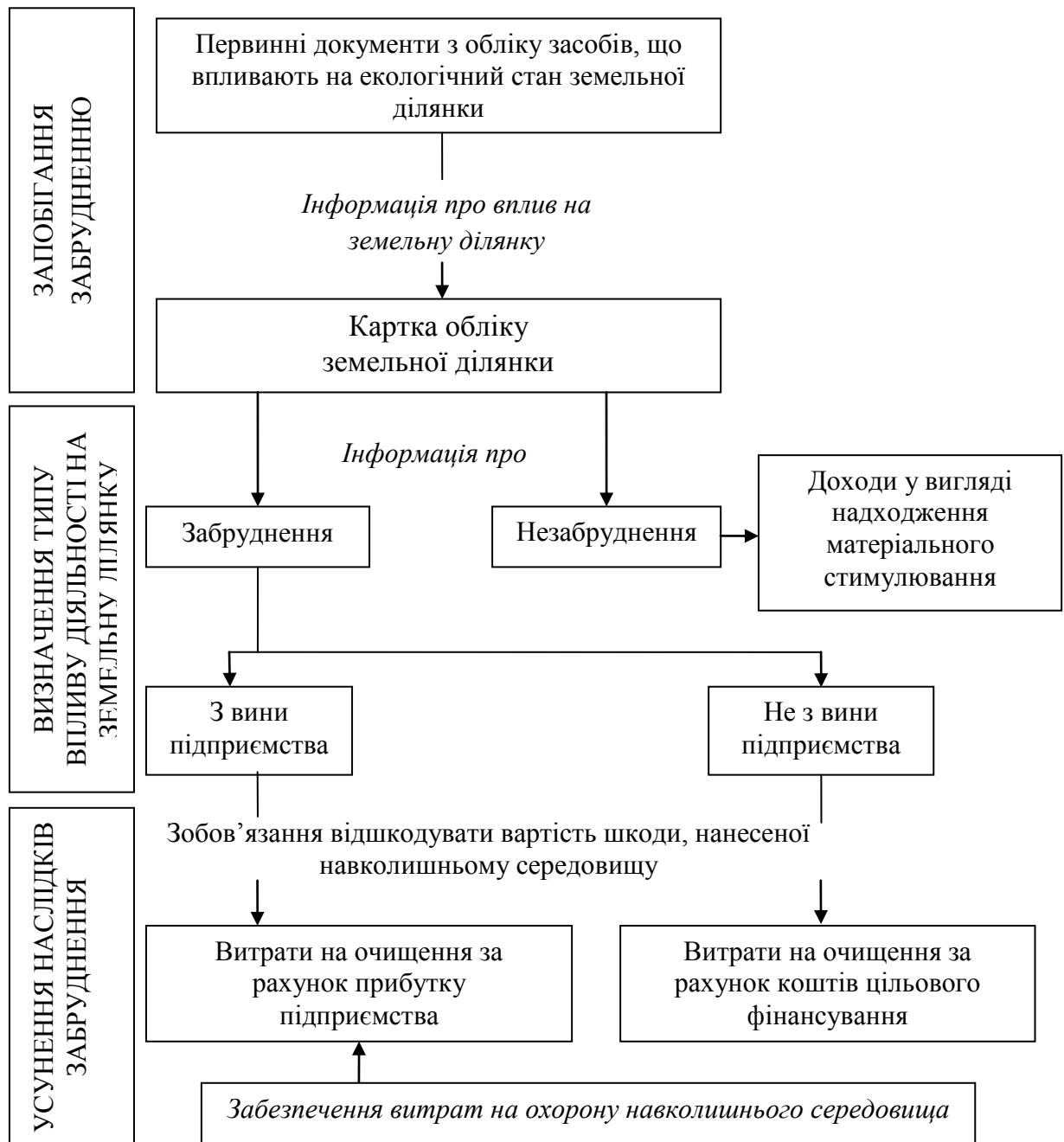


Рисунок 2.6 – Порядок організації бухгалтерського обліку екологічної діяльності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” в частині охорони земель сільськогосподарського призначення

За нераціональне землекористування, пов'язане з негативним впливом його діяльності на навколишнє природне середовище, у підприємства можуть виникнути екологічні зобов'язання, зокрема, санкції за порушенням екологічного законодавства. До таких порушень можна віднести:

- “...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 та перекручення даних про стан земель;

- непроведення рекультивації порушених земель” [1].

З метою відображення шкоди від забруднення земель на рахунках обліку сільськогосподарського підприємства, вона має бути належно оцінена у вартісному вимірі. Згідно Закону України “Про охорону земель” [4], якщо екологічний стан земель було порушено з вини землевласника чи землекористувача, то заходи по відновленню таких земель здійснюються за їх власний рахунок. При цьому такі витрати на відновлення земель відображаються в обліку в складі операційних витрат підприємства. Якщо ж земельні ділянки сільськогосподарського призначення були забруднені з інших причин і не з вини суб'єкта господарювання, то держава компенсує витрати на очищення земель, покращення їх екологічного стану.

На думку експертів в сфері охорони довкілля в сільському господарстві, з метою очищення ґрунтів слід вирощувати на забруднених земельних ділянках спеціальні рослини, які поглинають в себе отруйні і шкідливі речовини. Далі такі рослини після збору слід утилізувати. Для накопичення витрат на відновлення земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах створюється забезпечення витрат на відновлення земель. Створення такого забезпечення має бути передбачено у наказі про облікову політику суб'єкта господарювання.

В табл. 2.12 наведено бухгалтерські проведення з обліку екологічної діяльності у ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”.

Таблиця 2.12 – Кореспонденція рахунків з обліку екологічної діяльності ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1 Нараховано заробітну плату працівникам, що займаються екологічною діяльністю	91 “Загальновиробничі витрати”	661 “Розрахунки за заробітною платою”	45000,00
2 Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, зайнятих екологічною діяльністю	91 “Загальновиробничі витрати”	651 “Розрахунки із загальнообовязкового державного соціального страхування”	9900,00
3 Нараховано амортизацію природоохоронних об’єктів	91 “Загальновиробничі витрати”	131 “Знос основних засобів”	12000,00
4 Витрати на утилізацію виробничих відходів	91 “Загальновиробничі витрати”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	8000,00
5 Витрати на освіту і підвищення кваліфікації працівників, зайнятих природоохоронною діяльністю	91 “Загальновиробничі витрати”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	12000,00
6 Нарахування екологічного податку	92 “Адміністративні витрати”	641 “Розрахунки за податками”	1500,00
7 Нарахування земельного податку	92 “Адміністративні витрати”	641 “Розрахунки за податками”	2500,00
8 Штрафні санкції за порушення законодавства в сфері охорони навколишнього природного середовища	948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	3600,00

В контексті реалізації стратегії сталого економічного розвитку управління сільськогосподарським підприємством в сучасних умовах передбачає екологічно стійке природокористування, прописане в Кіотському протоколі.

За своїм змістом Кіотський протокол відображає “...рішучість поширити економічну глобалізацію на екологічні процеси і передбачає створення ринку торгівлі квотами на викиди, для того щоб впоратися з

глобальними екологічними наслідками глобального економічного зростання” [23].

У Додатку А до Кіотського протоколу зазначено вплив на довкілля діяльності підприємств сільського господарства, зокрема: “...інтестинальна ферментація, прибирання, зберігання і використання гною, виробництво рису, спалювання сільськогосподарських відходів на полях та ін.” [24].

У результаті господарської діяльності сільськогосподарських підприємств відбувається “...близько половини глобальних викидів двох найбільш важливих з погляду парникового ефекту неуглецевих газів – оксиду азоту та метану. Викиди оксидів азоту з ґрунтів (в результаті внесення добрив) і метану в результаті ферментації у тваринництві становлять третину сумарних неуглецевих викидів у сільському господарстві кожен, і в перспективі цей показник буде лише підвищуватися. Джерелами інших неуглецевих викидів є спалювання біомаси та утилізація органічних відходів” [61]. Сільське господарство також призводить до скорочення обсягів поглинання вуглецю через негативні зміни в користуванні земельними ресурсами, зокрема, виснаження ґрунтів та пасовищ, вирубування лісових масивів тощо.

Необхідність розкриття механізмів Кіотського протоколу в обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства можна сформулювати такими положеннями (рис. 2.7).

На підставі такого двохрівневого екологічного обліку керівництво підприємства може сформувати об’єктивну картину екологічного стану навколишнього природного середовища, приймати ефективні управлінські рішення в сфері природокористування, залучати іноземні інвестиції, реалізовувати на практиці концепцію сталого розвитку.

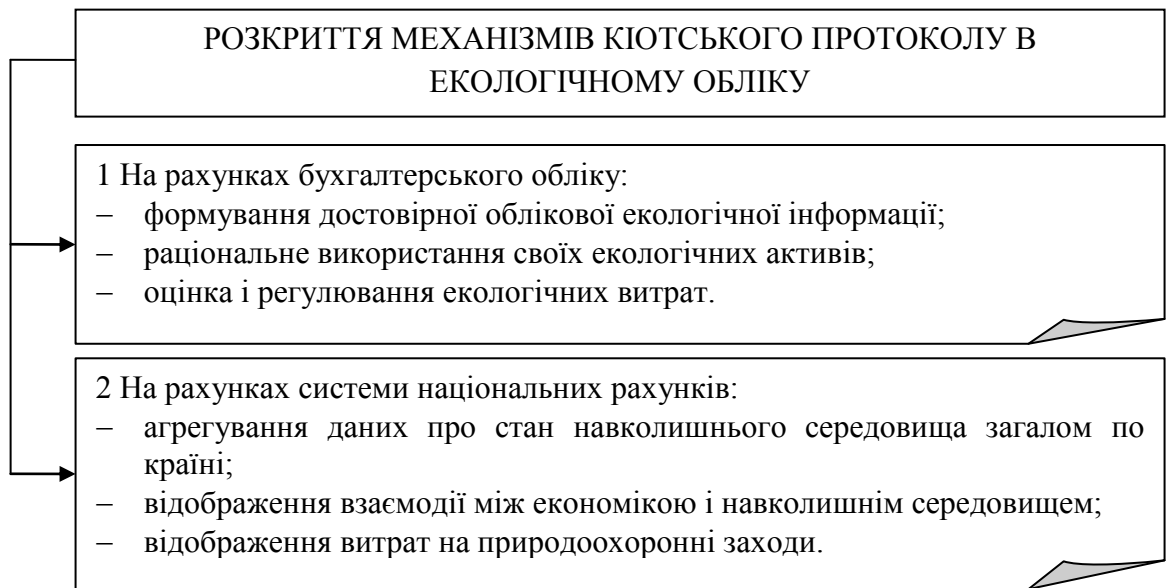


Рисунок 2.7 – Розкриття механізмів Кіотського протоколу в екологічному обліку сільськогосподарського підприємства

Екологічна інформація, як показує практика, на сьогодні є затребуваною та нормативно обґрунтованою. Зокрема, Директива Ради ЄС 90/313/ЄЕС від 07.06.1990 р. “Про свободу доступу до інформації про довкілля” визначає такою “будь-яку інформацію ... про стан води, повітря, ґрунту, фауни, флори, землі й природних місць перебування і про діяльність (включаючи ту, яка викликає такі незручності, як шум) або заходи, що несприятливо впливають на них, або тих, що мають подібний ефект, а також дії і заходи, заплановані для їхнього захисту, включаючи адміністративні заходи й програми екологічного менеджменту” [40].

Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [7] передбачено обов’язкове розкриття інформації про екологічні аспекти діяльності суб’єкта господарювання, її вплив на навколишнє природне середовище з врахуванням галузі, у якій функціонує такий суб’єкт господарювання, проведених заходів з охорони навколишнього природного середовища та мінімізації негативного впливу на нього господарської діяльності суб’єкта господарювання. В даному розділі звіту про управління рекомендується наводити показники раціонального використання природних ресурсів, управління зворотними та незворотними відходами, споживання енергії, викидів парникових газів тощо.

Сільськогосподарські підприємства зобов'язані також подавати статистичну звітність про екологічну діяльність за формами: № 1 Відходи (річна), № 1 Небезпечні відходи, № 2-ТП (повітря), № 1 Екологічні витрати (річна).

Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо витрат на охорону довкілля визначають їх як "...всі види витрат держави, підприємств (організацій, установ), спрямовані на запобігання, контроль, зменшення чи ліквідацію забруднення навколишнього природного середовища та охорону природи, управління природоохоронними ресурсами" [50, с. 147].

Екологічна звітність суб'єкта господарської діяльності на сьогодні є важливим елементом його сталого економічного розвитку, оскільки вона не тільки наочно демонструє суспільству прагнення суб'єкта господарювання здійснювати заходи з охорони навколишнього природного середовища, а й результати таких заходів.

Екологічний звіт суб'єкта господарювання має відображати:

- вид екологічних проблем, з яким пов'язана діяльність як конкретного підприємства, так і агропромислового комплексу в цілому;
- затверджену на підприємстві політику і програми щодо охорони навколишнього природного середовища;
- покращення в основних сферах діяльності підприємства, що відбулися з моменту затвердження екологічної політики;
- цільові показники викидів у довкілля, затверджені підприємством, і дотримання їх в господарській діяльності підприємства;
- міру прийняття заходів з охорони навколишнього природного середовища, визначених на державному рівні, і наскільки такі вимоги уряду виконуються підприємством;
- інформацію про відомі екологічні проблеми;
- фінансові та господарські наслідки заходів з охорони довкілля для капітальних інвестицій та виручки від реалізації сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) підприємства АПК в поточному періоді та потенційні наслідки для майбутніх періодів.

Отже, екологічна бухгалтерська звітність повинна містити такі складові:

- ведення обліку екологічних витрат;
- формування звітності, яка містить показники екологічної діяльності;
- ведення обліку екологічних зобов'язань;
- аудиторська перевірка значущої звітної інформації в сфері охорони довкілля.

Розкриття інформації про екологічну діяльність підприємства в його річному фінансовому звіті допомагає власникам об'єктивно оцінювати діяльність управлінського персоналу, забезпечувати всебічний суспільний контроль, сприяє створенню позитивного іміджу підприємства. Недостатня увага до екологічної діяльності підприємства суттєво підвищує ризик спотворення оцінки його фінансового стану. Крім того, питання відображення в обліку та звітності екологічної діяльності є актуальним при проведенні аудиту фінансової звітності з метою її подальшого оприлюднення.

На сьогодні екологічна діяльність підприємств агропромислового комплексу створює нові конкурентні переваги та обумовлює формування прибутку як окремого сільгоспвиробника, так і національної економіки загалом. Розробка та реалізація ефективних природоохоронних стратегій здійснення господарської діяльності можлива тільки при наявності якісного облікового забезпечення системи управління екологічною діяльністю підприємства.

Відображення на рахунках обліку сільськогосподарського підприємства господарських операцій екологічної діяльності забезпечує формування інформації для потреб екологічного управління таким суб'єктом господарювання та інформування суспільства про таку діяльність з метою формування позитивного іміджу підприємства.

Облік екологічної діяльності на підприємстві виступає індикатором ефективного господарювання, адекватного перерозподілу природних ресурсів, виготовлення екологічно чистої продукції, ідентифікації екологічних проблем, залучення інвестицій в сферу сільського господарства та контролю негативного впливу на довкілля. Тому такий напрямок

бухгалтерського обліку істотно впливає на конкурентоспроможність підприємства. Відповідно, перспективним напрямом розвитку бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств є розширення об'єктів обліку та звітності за рахунок екологічної складової, що сприятиме формуванню інформаційної бази облікового забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання в АПК.

Таким чином, бухгалтерський облік екологічної діяльності підприємства є важливою складовою не лише системи бухгалтерського обліку, а й частиною екологічного управління, забезпечує обліковою інформацією екологічний аудит, страхування тощо.

2.3 Оподаткування екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства

У сучасних умовах оподаткування екологічної діяльності виступає одним із найважливіших компонентів регулювання ступеню навколишнього природного середовища. Законом України “Про охорону навколишнього природного середовища” [5] сформульовано “принцип безоплатності загального та платності спеціального використання природних ресурсів для господарської діяльності” [5].

Д. Серебрянський вважає, що “...досвід країн із розвинутою економікою переконує, що основною метою екологічних податків (зборів) є не поповнення державного бюджету, а стимулювання платника до позитивного та відповідального ставлення до навколишнього природного середовища. Отримані при цьому кошти можуть спрямовуватись на стимулювання охорони навколишнього природного середовища споживачами, розроблення та впровадження безвідходних технологій, утилізацію відходів тощо” [55].

На думку Н. Л. Авраменко, “...оптимізація господарської діяльності суб'єктів підприємництва та пошук ефективних економічних методів стимулювання до охорони НПС та раціонального використання природних

ресурсів є одним із невирішених завдань для сталого екологічнобезпечного розвитку України” [8].

Світовий досвід в сфері регулювання екологічної діяльності суб'єктів господарювання показує, що для захисту інтересів суспільства та вітчизняних виробників світова спільнота прагне скоординувати свої зусилля у сфері екологічного та природно-ресурсного оподаткування.

Оподаткування екологічної діяльності в Україні охоплює плату за землю, рентну плату за використання природних ресурсів та екологічний податок. До рентних платежів за користування природними ресурсами, згідно норм ст. 251 ПКУ, відносяться “...рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин; рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України; рентна плата за спеціальне використання води; рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів; рентна плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України” [2].

ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” в рамках своєї екологічної діяльності є платником земельного податку, рентної плати за спеціальне використання води та екологічного податку.

Плата за землю у формі земельного податку чи орендної плати за землю справляється з власників землі та землекористувачів. Об'єктами оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні частки (паї), які перебувають у власності. В якості бази оподаткування земельного податку є “...нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, ...а також площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено” [2].

Ставки земельного податку наведено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13 – Ставки земельного податку згідно Податкового кодексу України

Категорії земель	Ставки податку
1 Земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)	
1.1 Земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (п. 274.1 ПКУ)	не більше, ніж 3 % від нормативної грошової оцінки
1.2 Землі загального користування (п. 274.1 ПКУ)	не більше, ніж 1 % від нормативної грошової оцінки
1.3 Сільськогосподарські угіддя (п. 274.1 ПКУ)	не менше, ніж 0,3 % та не більше, ніж 1 % від нормативної грошової оцінки
1.4 Лісові землі (п. 274.1 ПКУ)	не більше, ніж 0,1 % від нормативної грошової оцінки
1.5 Земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності)	не більше, ніж 12 % від нормативної грошової оцінки
2 Земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено	
2.1 Земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів або в межах населених пунктів (п. 277.1 ПКУ)	не більше, ніж 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АР Крим або по області
2.2 Сільськогосподарські угіддя (п. 277.1 ПКУ)	не менше, ніж 0,3 % та не більше, ніж 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АР Крим або по області
2.3 Лісові землі (п. 277.1 ПКУ)	не більше, ніж 0,1 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АР Крим або по області

Є категорії земель, які згідно Податкового кодексу України, не підлягають оподаткуванню земельним податком (рис. 2.8).

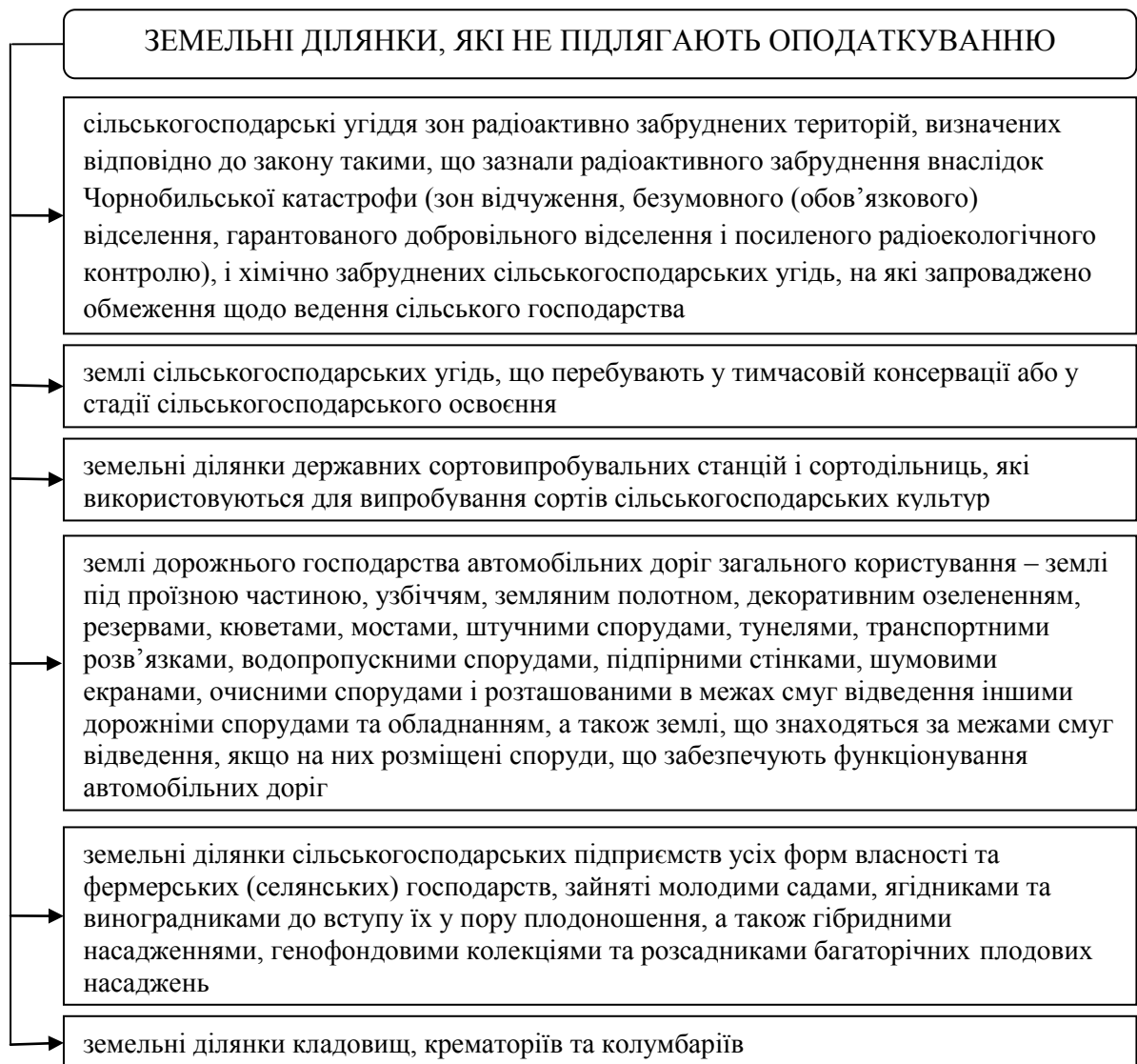


Рисунок 2.8 – Земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню

Орендна плата за землю сплачується землекористувачем згідно договору оренди земельної ділянки. Згідно Податкового кодексу України, платником орендної плати виступає орендар земельної ділянки. Відповідно, об'єктом оподаткування є надана в оренду земельна ділянка. Сума та умови сплати орендної плати за землю визначаються у договорі оренди між сторонами договору.

Відповідно до вимог Водного кодексу України, води (водні об'єкти) визнаються виключно власністю українського народу і тому можуть надаватися лише у користування. Відносини водокористування в Україні законодавчо регулюються Водним кодексом України, Законом України “Про

охорону навколишнього природного середовища”, Податковим кодексом України та іншими законодавчими актами.

Рентна плата за спеціальне використання води в категоріях Податкового кодексу України – це загальнодержавний збір, яким обкладається спеціальне використання води водних об’єктів, води, яка отримана від інших водокористувачів, води для потреб гідроенергетики та водного транспорту, а також для потреб рибництва.

Платники та неплатники рентної плати за спеціальне використання води визначені розділом ІХ Податкового кодексу України (рис. 2.9).

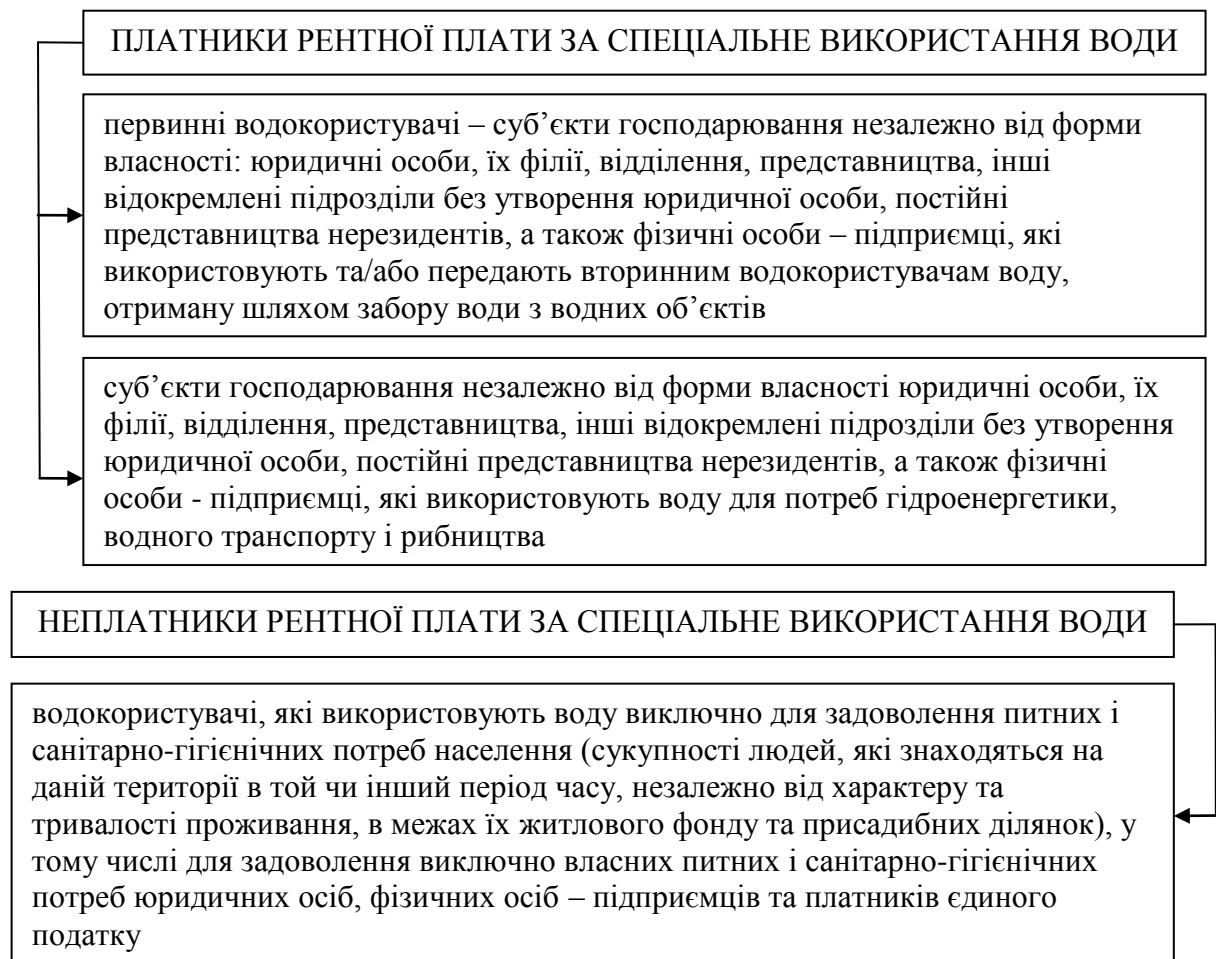


Рисунок 2.9 – Класифікація платників та неплатників рентної плати за спеціальне використання води

Об’єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який споживають водокористувачі.

Перелік водних об'єктів, за використання яких рентна плата не справляється, наведено на рис. 2.10.

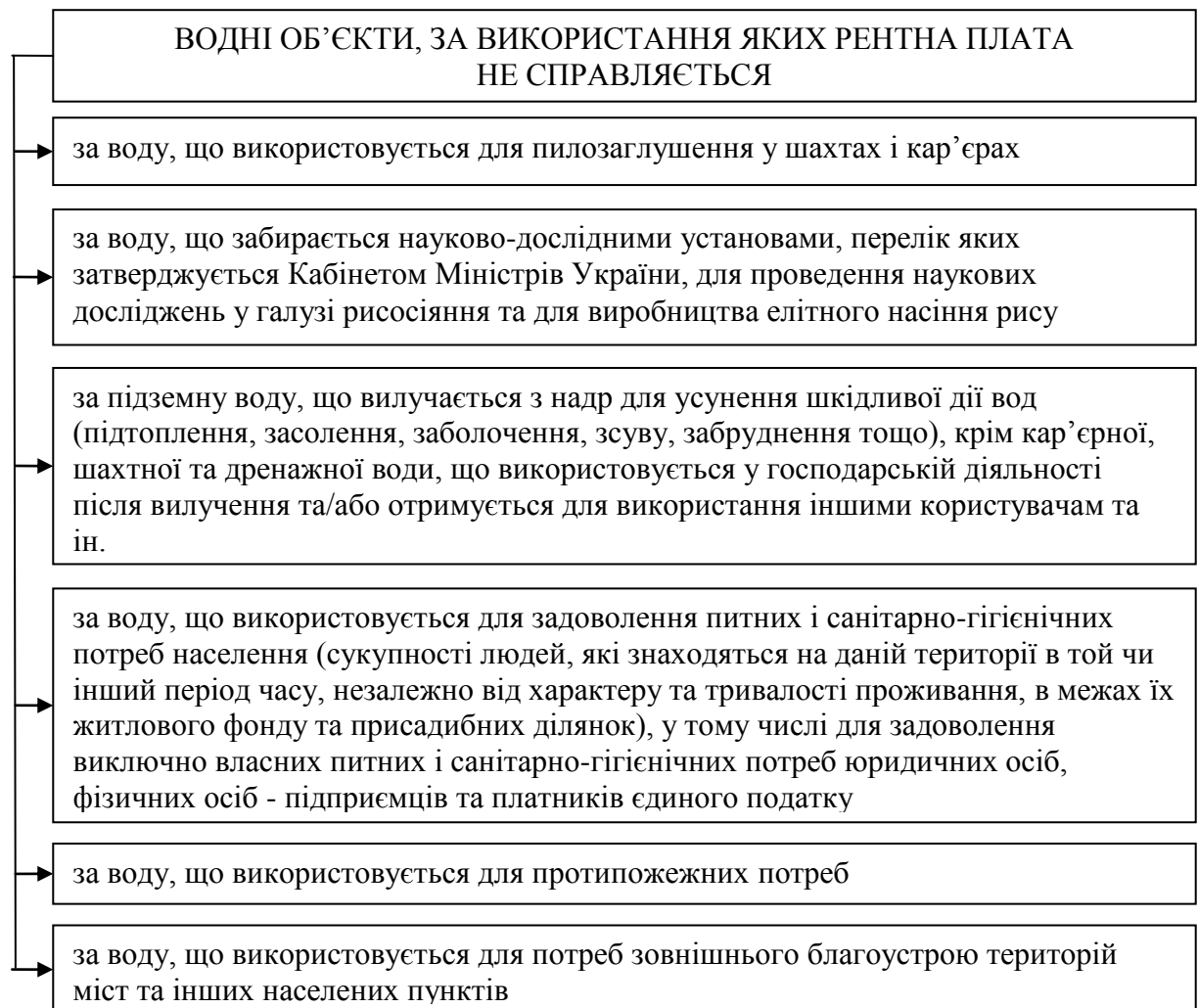


Рисунок 2.10 – Водні об'єкти, за використання яких рентна плата не справляється

Ставки рентної плати за спеціальне використання води встановлюються у грошовій одиниці за 100 куб. метрів води та визначені у ст. 255.5 ПКУ.

Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води щокварталу нарастаючим підсумком з початку звітнього року. Звітнім податковим періодом для нарахування рентної плати за спеціальне використання води є календарний квартал.

Обсяг фактично спожитої води визначається водокористувачами самостійно згідно облікових даних, сформованих на підставі показників

лічильників. За відсутності лічильників обсяг фактично спожитої води встановлюється водокористувачем на підставі технологічних даних. У випадку відсутності лічильників, якщо є змога їх встановити, рентна плата за спеціальне використання води сплачується у двократному розмірі.

Податком, який істотно впливає на екологічну компоненту економічного розвитку будь-якої країни, є екологічний податок, запроваджений разом з прийняттям ПКУ. До введення в дію ПКУ в Україні існував збір за забруднення навколишнього природного середовища, який трансформувався в екологічний податок.

Вперше ідею оподаткуванням екологічним податком за завдання шкоди довіллю запропонував англійський економіст А. С. Пігу. На його думку, розмір екологічного податку має дорівнювати граничним зовнішнім витратам. Граничні зовнішні витрати у визначенні А. С. Пігу – це витрати на зменшення кожної наступної одиниці шкідливих викидів. Водночас, шкідливі викиди, за А. С. Пігу, – це екстерналії, що є втіленням “...ненавмисного впливу поведінки одного суб’єкта на іншого суб’єкта або суб’єктів, що не передбачає відповідальності за чинного законодавства та інституційної бази” [47].

Екологічний податок в трактуванні ПКУ – це загальнодержавний обов’язковий платіж, базою оподаткування якого є фактичні обсяги викидів забруднюючих речовин у атмосферне повітря, водні об’єкти, радіоактивних відходів тощо.

На рис. 2.11 наведено перелік платників та неплатників екологічного податку.

При ідентифікації платників екологічного податку акцентують увагу лише на стаціонарних джерелах забруднення.

Для екологічного податку Податковим кодексом України запроваджено понижувальний коефіцієнт 0,8 у випадку переходу на використання найкращих маловідходних та безвідходних ресурсо- та енергозберігаючих технологій. Податкове законодавство передбачає можливість застосування різних преференцій суб’єктам господарювання, які активно запроваджують новітні технології, покликані знизити рівень забруднення довкілля та підвищити ефективність природокористування.

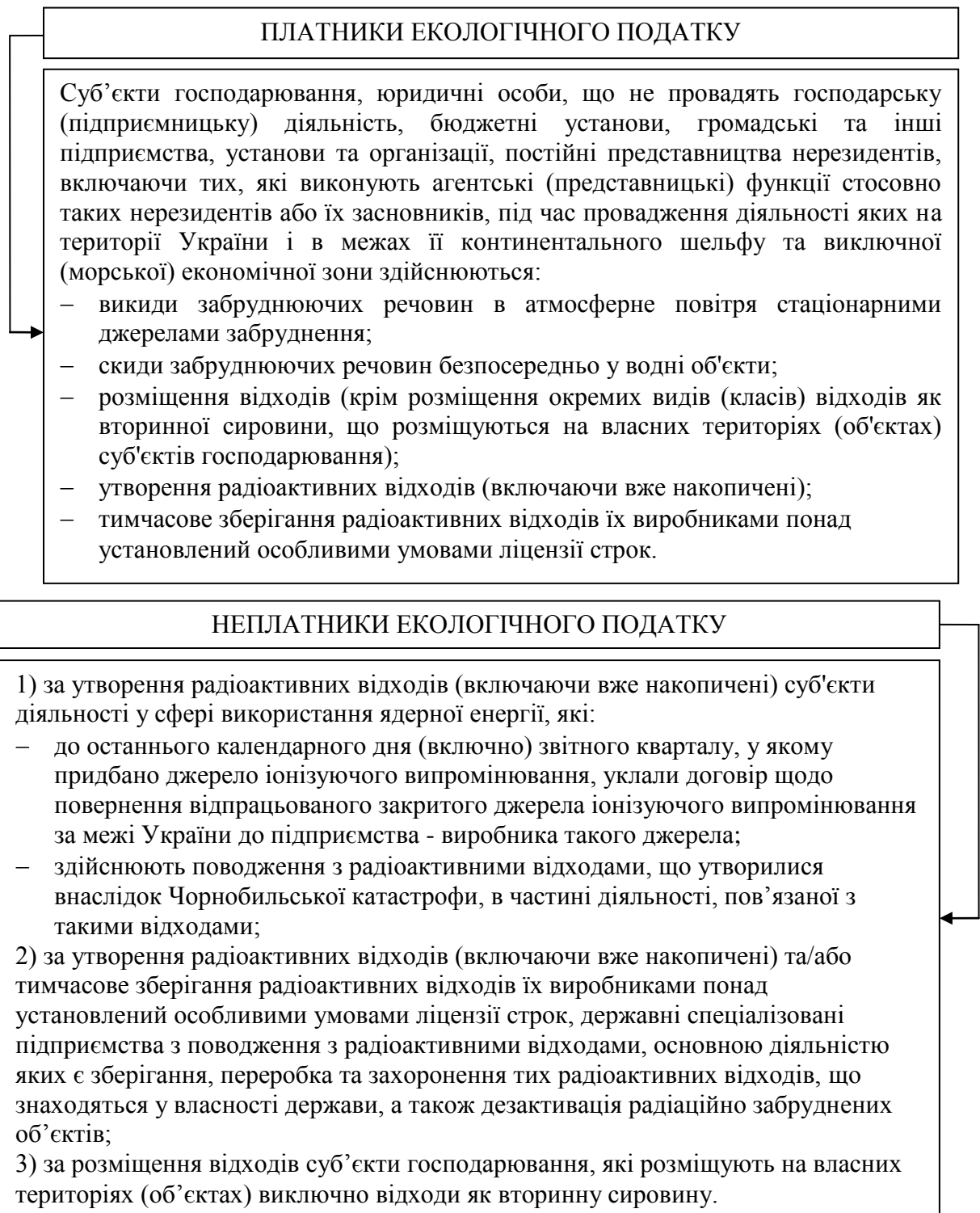


Рисунок 2.11 – Класифікація платників та неплатників екологічного податку

Об'єкт та база оподаткування екологічним податком, передбачені Податковим кодексом України, наведені на рис. 2.12.

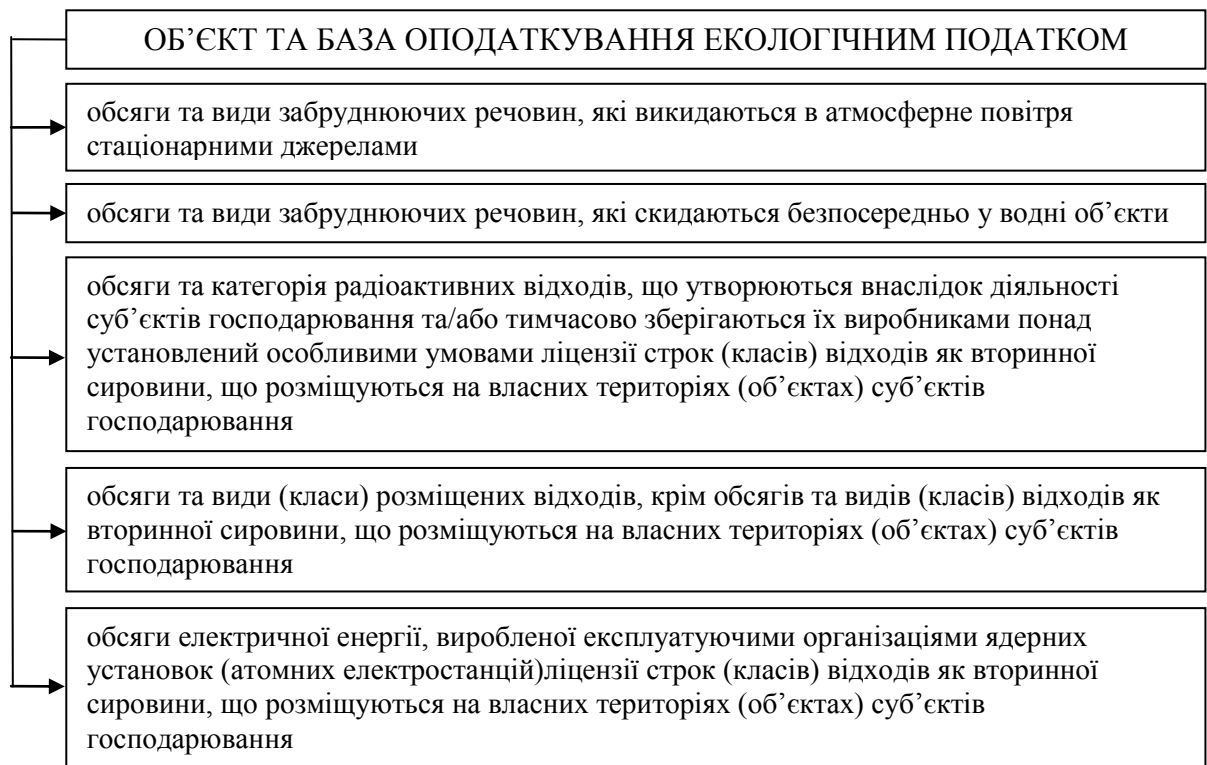


Рисунок 2.12 – Об'єкт та база оподаткування екологічним податком

Розмір ставки екологічного податку визначений ПКУ і залежить від виду забруднюючої речовини, класу небезпечності розміщених відходів.

Порядок обчислення екологічного податку:

1) за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення ($\Pi_{\text{вс}}$):

$$\Pi_{\text{вс}} = \sum_{i=1}^{\Pi} (M_i \cdot H_{\Pi i}) \quad (2.1)$$

де M_i – фактичний обсяг викиду i -тої забруднюючої речовини (т);

$H_{\Pi i}$ – ставки податку в звітному році за тонну i -тої забруднюючої речовини (грн);

2) за розміщення відходів ($\Pi_{\text{рв}}$):

$$\Pi_{\text{рв}} = \sum_{i=1}^{\Pi} (H_{\Pi i} \cdot M_{\text{лі}} \cdot K_{\text{т}} \cdot K_{\text{о}}) \quad (2.2)$$

де $H_{\Pi i}$ – ставки податку в звітному році за тонну i -того виду відходів (грн);

$M_{\text{лі}}$ – обсяг відходів i -того виду (т);

$K_{\text{т}}$ – коригуючий коефіцієнт, який враховує місце розміщення відходів;

K_0 – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і використовується у випадку розміщення відходів на звалищах, на яких неможливо повністю виключити забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

3) за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (P_c):

$$P_c = \sum_{i=1}^n (M_{pi} \cdot H_{pi} \cdot K_{oc}) \quad (2.3)$$

де M_{pi} – обсяг скиду i -тої забруднюючої речовини (т);

H_{pi} – ставки податку в звітному році за тону i -того виду забруднюючої речовини (грн);

K_{oc} – коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у випадку скидання забруднюючих речовин у ставки та озера (в іншому випадку – 1).

Основним джерелом інформації для обчислення податків, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємства, є дані бухгалтерського обліку. При обчисленні податкового зобов'язання з плати за землю, рентної плати чи екологічного податку може застосовуватися як фінансова, так і нефінансова інформація.

З метою оподаткування екологічної діяльності платники податків повинні вести облік об'єктів екологічної діяльності та податкових зобов'язань на основі первинних документів, облікових реєстрів, фінансової та іншої звітності, інших документів, зв'язаних з розрахунком та сплатою податків (зборів, обов'язкових платежів). Платникам податків, пов'язаних з екологічною діяльністю, забороняється визначення показників податкової та митної звітності на основі даних, які не підтверджені документами.

На підставі відображеної інформації в перерахованих вище документах складається Податкова декларація з відповідного податку.

Вдосконалення існуючого економічного механізму користування природними ресурсами і діяльності в сфері охорони навколишнього природного середовища, а також формування надійних джерел фінансування заходів з охорони навколишнього природного середовища має стати невід'ємним елементом системи управління економіки, заохочувати охорону та відтворення вітчизняного природно-ресурсного потенціалу через створення сприятливих економічних умов (в сфері інвестування, оподаткування, кредитування тощо).

3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1 Пропозиції щодо удосконалення обліку та звітності в сфері екологічно відповідальної діяльності сільськогосподарських підприємств для прийняття екологічних рішень

Сучасні умови господарювання вимагають від бізнесу ефективного та відповідального управління екологічною діяльністю.

Екологічно відповідальний бізнес передбачає:

- переорієнтація бізнесу з короткострокового самозабезпечення у довгострокове капіталовкладення власних ресурсів на охорону навколишнього природного середовища;

- вжиття заходів соціального характеру (збереження високооплачуваних робочих місць, стимулювання виробництва екологічно чистої продукції, забезпечення охорони навколишнього природного середовища, дотримання у бізнес-стосунках чесної ділової поведінки) для прийняття відповідальних екологічних рішень;

- врахування суспільних очікувань як щодо власної продукції та підвищення рівня прибутковості, так і участі бізнесу у формуванні вітчизняної економіки на національному та регіональному рівні.

Концепція сталого розвитку передбачає певні обмеження, визначені екологічним законодавством, і етичні зобов'язання бізнесу.

Критерії ідентифікації екологічно відповідального бізнесу наведено в табл. 3.1.

Екологічно відповідальний бізнес має бути спрямований на:

- дотримання принципів охорони довкілля в програмних стратегічних документах;

- дослідження джерел природних ресурсів та енергії, потрібних для безперебійної діяльності бізнесу;

- вимірювання денного (місячного, квартального, річного) споживання природних ресурсів та енергії;
- зменшення обсягів відходів від господарської діяльності шляхом можливого повторного використання матеріальних ресурсів;
- використання альтернативних поновлювальних джерел енергії.

Таблиця 3.1 – Критерії ідентифікації екологічно відповідального бізнесу

Критерії	Ознаки екологічної відповідальності
1 Дотримання екологічних зобов'язань	<ul style="list-style-type: none"> – корпоративне бачення підприємства повністю відповідає концепції сталого розвитку; – захист та відновлення природного середовища визначені стратегічними пріоритетами; – усвідомлюється, що економічна система функціонує в рамках екосистеми, яка є обмеженою; – діяльність відповідає вимогам екологічного законодавства; – відповідальність за шкоду, завдану навколишньому природному середовищу; – корпоративна культура заснована на екологічних цінностях.
2 Енергетичний та сировинний менеджмент	<ul style="list-style-type: none"> – ефективне використання природних ресурсів; – створення й використання відновлюваної енергії та матеріалів; – системне мислення; – мінімізація викидів вуглекислого газу; – аналіз екологічних досягнень та пошук нових екологічних рішень; – аналіз екологічних витрат і переваг.
3 Ефективне залучення стейкхолдерів	<ul style="list-style-type: none"> – інформування громадськості про екологічні наслідки своєї діяльності; – відповідальність перед стейкхолдерами за діяльність; – врахування підприємством думок та побажань стейкхолдерів; – прозорість діяльності підприємства; – наявність звітів про вплив на довкілля.

Звітність сільськогосподарського підприємства для прийняття екологічних рішень має формуватись на принципах екологічної відповідальності бізнесу (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Елементи звітності сільськогосподарського підприємства для прийняття екологічних рішень

Елементи звітності	Характеристика елементів звітності
Зміст корпоративної екологічної політики	Сільськогосподарські підприємства, які намагаються мінімізувати заподіяну природі шкоду, приймають систему екологічних принципів та стандартів (дотримання екологічного законодавства, відкрита екологічна політика, яка передбачає інформування стейкхолдерів про можливу екологічну шкоду від діяльності підприємства).
Екологічний аудит	<p>Перевірка основних засад екологічної політики, її напрямів для оцінки масштабів екологічної шкоди від діяльності сільськогосподарського підприємства (забруднення атмосфери, водойм, ґрунту, відходи виробництва) .</p> <p>Види екологічного аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> – перевірка відповідності діяльності сільськогосподарського підприємства екологічним нормам та його екологічній політиці; – аудит екологічних проблем; – оцінка безпечності умов праці для персоналу та можливого негативного впливу на його здоров'я; – оцінка екологічної ситуації регіону для прийняття управлінського рішення про релокацію виробництва; – корпоративний аудит екологічної політики, ключових виробничих та технологічних процесів; – аудит товарного циклу, що включає аналіз впливу сільськогосподарської продукції на екологічну ситуацію в регіоні на різних етапах її життєвого циклу та під час переробки відходів.
Залучення персоналу до екологічних ініціатив	Керівництво сільськогосподарських підприємств, які формують звітність для прийняття екологічних рішень, переконане в тому, що ефективною екологічна політика може бути лише за умови, коли управлінський персонал, працівники та члени їх сімей прагнуть збереження довкілля (екологічне виховання дітей, сортування сміття, споживання екологічно чистої продукції тощо).
«Зелене постачання»	Для забезпечення екологічності сільськогосподарської продукції та виробничих процесів обираються так звані “зелені” постачальники екологічно чистої продукції, оскільки сировина та матеріали повинні задовольняти внутрішні вимоги екологічних стандартів виробництва, а для їх доставки мають запроваджуватись найбільш екологічні транспортні схеми.
Виробництво «зеленої» продукції	Сільськогосподарські підприємства мають зробити свою продукцію більш екологічною шляхом використання екологічно чистих сировини і матеріалів, застосування інноваційних технологій переробки відходів.
Система екологічного управління	Ця система дає змогу сільськогосподарським підприємствам чітко визначати цілі природозахисної діяльності, досягати їх та постійно вдосконалювати екологічні заходи. В основу екологічного управління покладено чотирьох-рівневу структуру, яка передбачає аналіз екологічних проблем, визначення природоохоронних цілей та планування основних заходів для їх досягнення; аналіз та оцінка ефективності запропонованих заходів, висвітлення шляхів удосконалення екологічної політики.

Сільськогосподарським підприємствам слід розробити форми звітності для прийняття відповідальних екологічних рішень, на підставі яких можна буде здійснювати контроль та аналіз діяльності бізнесу у сфері охорони навколишнього природного середовища та соціального забезпечення.

Для запобігання забрудненню навколишнього природного середовища управлінському персоналу доцільно здійснювати:

- ідентифікацію джерел забруднення та відходів виробництва;
- вимірювання, реєстрацію та повідомлення суспільства про істотні джерела забруднення;
- розробку та оприлюднення програми щодо зменшення наявних викидів, інформування суспільства про результати її виконання.

У звітності для прийняття відповідальних екологічних рішень сільськогосподарським підприємствам доцільно розкривати інформацію про:

- викиди забруднюючих речовин в навколишнє природне середовище;
- розміщення відходів;
- вплив сільськогосподарського виробництва на довкілля;
- мінімізацію шкідливого впливу викидів в навколишнє природне середовище через використання найсучаснішого обладнання;
- виховання екологічної свідомості персоналу сільськогосподарського підприємства.

Екологічно відповідальні сільськогосподарські підприємства зобов'язані сумлінно дотримуватися принципів гармонійного співіснування в суспільстві, усвідомлювати власну відповідальність за стан довкілля. Результатом їх діяльності може бути постійне зменшення її негативного впливу на навколишнє природне середовище.

Позитивне значення корпоративної звітності для прийняття відповідальних екологічних рішень є:

- мінімізація негативного впливу діяльності сільськогосподарського підприємства на довкілля;
- поліпшення екологічних характеристик регіонів;
- поліпшення стану здоров'я людей;
- зростання вартості бренду, створення позитивного іміджу;

- зростання обсягів продажу сільськогосподарської продукції, можливість виходу на нові ринки збуту;
- доступ до нових джерел капіталу;
- скорочення виробничих витрат, підвищення продуктивності праці.

Корпоративна соціальна звітність для прийняття відповідальних екологічних рішень суттєво корелює з фінансовими результатами діяльності сільськогосподарського підприємства.

Важливе значення для зовнішніх користувачів має подання та розкриття інформації про екологічну діяльність сільськогосподарського підприємства у фінансовій звітності, яка потребує вдосконалення структури. Для цього варто було б в балансі в складі необоротних активів, поряд із статтями основних засобів, незавершеного будівництва, нематеріальних активів, відображати додатковим рядком, зокрема, екологічні основні засоби (наприклад, очисні споруди), незавершене будівництво екологічних об'єктів, права користування природними ресурсами, права на забруднення довкілля, права сумісного користування природоохоронними спорудами, а також відомості про амортизацію екологічних основних засобів. Це дозволить отримати облікову інформацію для всестороннього аналізу динаміки їх розвитку.

Інформацію про екологічні необоротні активи доцільно також розкривати в примітках до річної фінансової звітності. З цією метою слід вести аналітичний облік екологічних необоротних активів. Така інформація в перспективі може бути корисною для податкової та статистичної звітності.

У другому розділі активу балансу для оцінки наявності на підприємстві екологічно чистих запасів в додаткових рядках варто розкривати інформацію про запаси екологічно чистої сільськогосподарської продукції, вирощеної підприємством, запаси екологічно чистої сільськогосподарської сировини. З цією метою доцільно вести аналітичний облік таких запасів. Такий облік може бути основою і для складання статистичної звітності, в якій додатковими рядками доцільно розкривати інформацію про обсяг та вартість реалізованої екологічно чистої сільськогосподарської продукції, обсяг та вартість реалізованої сільськогосподарської продукції, виготовленої з екологічно чистих матеріалів. І якщо буде прописано в законодавстві,

сільськогосподарське підприємство може мати пільги на її виробництво, зберігання чи реалізацію.

Сільськогосподарські підприємства, згідно зі статутом, можуть створювати резервний капітал на випадок непередбачуваних екологічних катастроф в складі власного капіталу. Такий резервний капітал може стати джерелом фінансування капітальних інвестицій екологічного характеру та свідчитиме про фінансову стійкість та інвестиційну привабливість такого підприємства.

З метою внутрішнього контролю за використанням цільових коштів на природоохоронні програми, доцільно в складі довгострокових зобов'язань додатковим рядком виділяти фінансування за урядовими програмами, грантами незалежних фондів на екологічні цілі.

Для оцінки впливу екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства на його господарську діяльність загалом необхідно розкривати в Звіті про фінансові результати додатковим рядком доходи та витрати від реалізації екологічно чистої продукції. В складі інших операційних доходів додатковим рядком можна розкривати інформацію про екологічні доходи (наприклад, доходи від переробки відходів інших виробництв, доходи від продажу основних засобів, пов'язаних з екологічною діяльністю тощо).

В складі інших операційних витрат сільськогосподарського підприємства додатковим рядком можна виділити екологічні витрати (наприклад, пені, штрафи, сплачені на користь держави за наднормативні викиди забруднюючих речовин; витрати від продажу, списання основних засобів, пов'язаних з екологічною діяльністю тощо). Також доцільно окремо вести аналітичний облік фінансових витрат, пов'язаних з позиками для здійснення екологічної діяльності.

3.2 Перспективи розвитку облікового забезпечення системи управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі показників їх екологічної діяльності

Розвиток євроінтеграційних відносин України вже сьогодні потребує вирішення питання щодо створення конкурентоздатного сільгоспвиробника, на внутрішньому і зовнішньому ринках. Важливим фактором конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції в Європейському Союзі є її екологічна чистота та відповідність екологічним стандартам. До того ж, екологічна діяльність сільськогосподарських підприємств справляє позитивний соціально-економічний ефект, що проявляється у покращенні показників продуктивності праці, урожайності, підвищенні інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання тощо. Саме тому ефективна система управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств може функціонувати тільки з врахуванням екологічного фактора.

Інформаційною базою системи управління сільськогосподарським підприємством виступає його облікове забезпечення. Однак у вітчизняній практиці система обліку екологічної діяльності перебуває тільки на етапі становлення. Недостатньо сформована нормативно-правова база та відсутність затвердженої методики відображення на рахунках обліку та в звітності операцій, пов'язаних з екологічною діяльністю, істотно обмежує можливості застосування обліку для управління конкурентоспроможністю підприємства.

Облік екологічної діяльності "...має бути основою (ключем) до сталого розвитку вітчизняних підприємств на основі дотримання принципу екологічної ефективності, яка може бути виміряна при представленні точної і повної інформації про природоохоронні витрати і отримані результати внаслідок їх здійснення" [40].

На діючу облікову систему покладаються додаткові функції – формування інформації про природні ресурси, що використовуються підприємством, та вплив господарської діяльності на такі ресурси з метою задоволення забезпечення інформацією зовнішніх та внутрішніх

користувачів про природокористування. Дана функція може бути реалізована шляхом розкриття в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти, пов'язані з екологічною діяльністю.

Для потреб управління конкурентоспроможністю аграрних підприємств доцільно виділити 5 груп об'єктів екологічного обліку:

- екологічні активи (ресурси);
- екологічні зобов'язання;
- доходи екологічної діяльності;
- витрати екологічної діяльності;
- ефект (результат) екологічної діяльності (рис. 3.1).

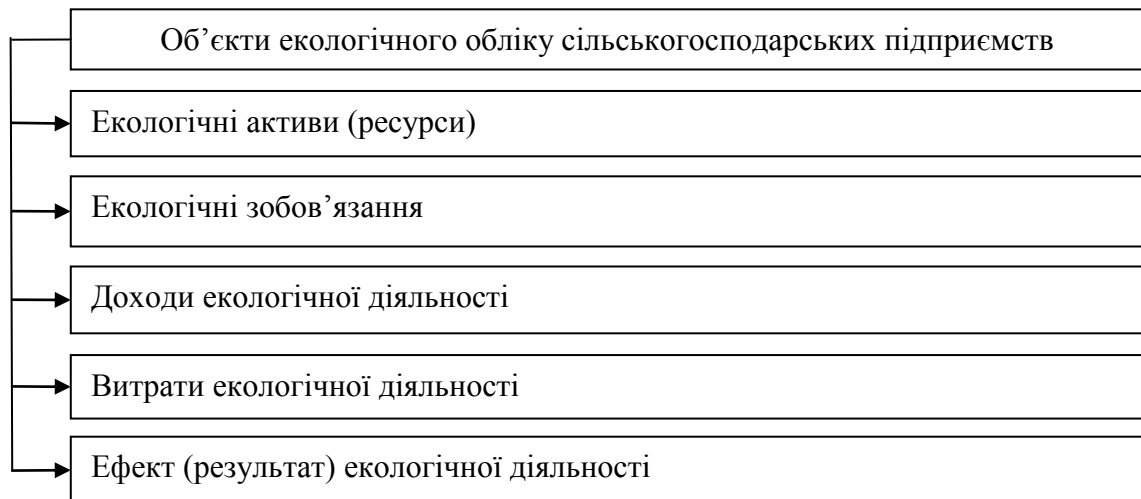


Рисунок 3.1 – Склад об'єктів обліку екологічної діяльності в управлінні конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств

Облікова інформація про екологічну діяльність сільськогосподарського підприємства є підґрунтям для прийняття ефективних управлінських рішень щодо підтримки його конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості в контексті показників еколого-економічної ефективності. В табл. 3.1 наведені запропоновані рахунки обліку об'єктів екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Таблиця 3.1 – Відображення на рахунках обліку об’єктів екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств

Об’єкти обліку екологічної діяльності	Рахунки бухгалтерського обліку	Оцінка
Екологічні активи (ресурси)	10, 11, 12, 20, 27, 28	Справедлива вартість
Екологічні зобов’язання	645	Розрахункова вартість
Доходи екологічної діяльності	70	Облікова оцінка
Витрати екологічної діяльності	86 із використанням рахунків 15, 23, 91, 92, 93, 94	Облікова вартість
Ефект (результат) екологічної діяльності	44	Облікова оцінка

Облікове відображення господарських операцій введення в експлуатацію придбаних (створених) екологічних активів відбувається за допомогою рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” та 12 “Нематеріальні активи”. При цьому рекомендуємо відкрити до даних рахунків аналітичні рахунки:

- 109.1 “Основні засоби екологічного призначення”;
- 100.1 “Інвестиційна нерухомість екологічного призначення”;
- 117.1 “Інші необоротні матеріальні активи екологічного призначення”
- 127.1 “Права на користування активами екологічного призначення”.

Облік генетично модифікованих організмів та зворотних і незворотних виробничих відходів слід вести у складі запасів, зокрема, доцільно відкрити аналітичні рахунки до субрахунку 209 “Інші матеріали”:

- 209.1 “Генетично модифіковані організми”;
- 209.2 “Виробничі відходи екологічного призначення”.

Важлива роль у підвищенні конкурентоспроможності аграрних підприємств належить бухгалтерському обліку органічної продукції (екологічно чистої продукції), яка користується істотним попитом в європейських країнах. Для її облікового відображення слід застосовувати рахунки 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” та 28 “Товари” із відповідною аналітикою.

Слід відмітити, що облік екологічних активів (ресурсів) та витрат екологічної діяльності є взаємопов'язаним, оскільки придбання (створення) одних не можливе без інших. Для об'єктивного відображення в обліку господарських операцій природоохоронного характеру, слід акумулювати інформацію про витрати екологічної діяльності за їх видами.

Акумуляція облікової інформації про витрати екологічної діяльності має здійснюватись на окремому рахунку. Тому ми погоджуємось із науковими дослідниками Коблянською О. І. та Цибульник М. О., які пропонують для таких цілей використовувати транзитний рахунок 86 “Екологічні витрати” [31].

Одночасно до рахунку 86 “Екологічні витрати” необхідно відкрити наступні субрахунки (рис. 3.2).

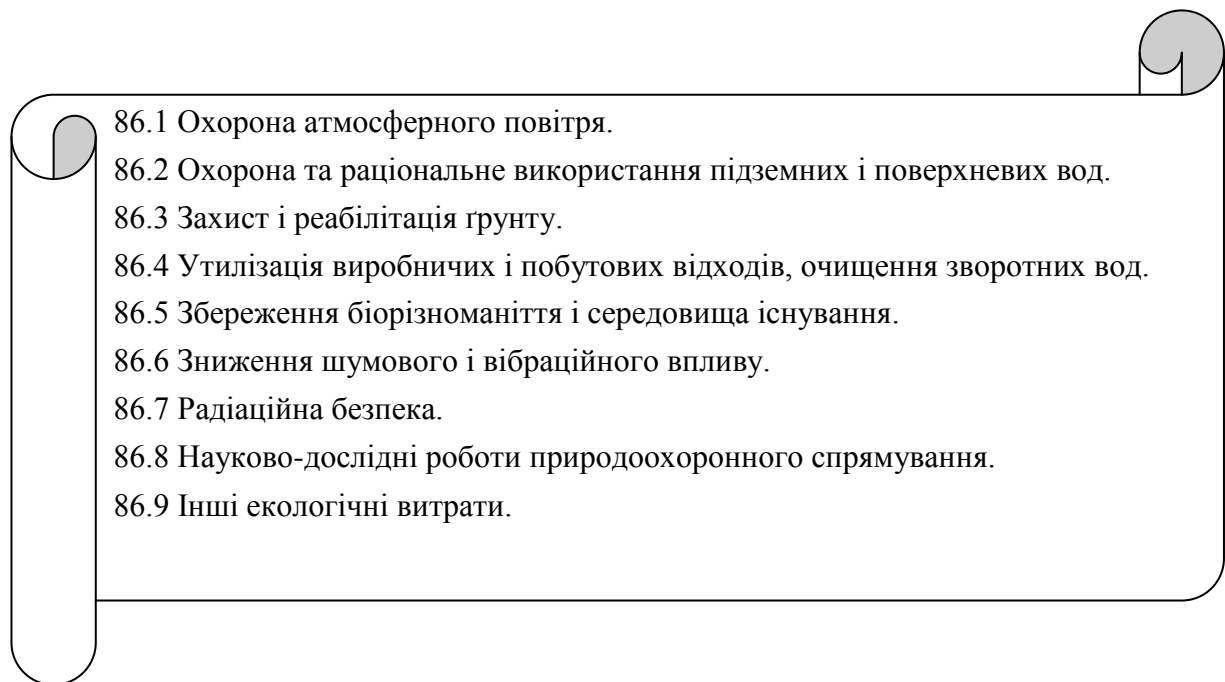


Рисунок 3.2 – Класифікація субрахунків до рахунку
86 “Екологічні витрати”

Дані субрахунки відображають основні природоохоронні заходи та напрями витрат екологічної діяльності, передбачені статистичною звітністю форми № 1 – екологічні витрати (річна) “Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі”. Це має спростити облікову роботу, оскільки витрати екологічної діяльності будуть відображатись за

тими ж об'єктами, що наведені в даній статистичній звітності, однак їх розмір у звіті форми № 1 – екологічні витрати буде менший, оскільки статистична звітність містить інформацію про заходи, які мають виключно екологічний ефект і не передбачають отримання підприємством економічної вигоди.

Всі господарські операції, пов'язані з витратами екологічної діяльності, мають обліковуватись на даному рахунку. Це дозволить в кінці звітного періоду сформуванню якісну та достовірну інформацію щодо екологічних об'єктів сільськогосподарського підприємства. Рахунок 86 “Екологічні витрати”, як всі інші рахунки 8 класу, є транзитним і в кінці звітного періоду має закриватися на відповідні рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94). Залежно від функціонального призначення витрат екологічної діяльності передбачено порядок їх відображення в бухгалтерському обліку.

Оскільки витрати екологічної діяльності за їх функціональним призначенням можна поділити на “...екологічні інвестиції, екологічні платежі та екологічні резерви” [12], методика їх обліку має певні особливості. Екологічні інвестиції класифікуються на капітальні і поточні. Бухгалтерський облік капітальних екологічних інвестицій доцільно вести на субрахунку 156 “Придбання (створення) активів екологічного призначення” в розрізі таких аналітичних рахунків:

156.1 “Придбання (створення) основних засобів екологічного характеру”

156.2 “Придбання (створення) нематеріальних активів екологічного характеру”.

При здійсненні сільськогосподарським підприємством екологічних капітальних інвестицій витрати на придбання (створення) необоротних активів екологічного характеру або капітальних екологічних витрат на поліпшення земель первісно мають відобразитися за дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” та кредитом рахунків витрат або розрахунків. В подальшому капітальні екологічні витрати з рахунку 15 “Капітальні інвестиції” підлягають списанню в дебет відповідних субрахунків рахунку 86 “Екологічні витрати” для деталізації об'єктів екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства, на які використані дані активи. А при

введенні в експлуатацію екологічних активів такі операції відображається в обліку по дебету рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи” в кореспонденції з рахунком 86 “Екологічні витрати”.

Порядок відображення в обліку капітальних екологічних інвестицій наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Пропозиції щодо облікового відображення капітальних екологічних інвестицій

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1 Оприбутковано за договором постачання установку для глибокої біологічної очистки підземних вод	156.1 “Придбання (створення) основних засобів екологічного характеру”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	500000,00
2 Відображено ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	100000,00
3 Проведено оплату за договором постачання	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	600000,00
4 Списання капітальних екологічних інвестицій, пов’язаних з придбанням установки для глибокої біологічної очистки підземних вод	862 “Охорона та раціональне використання підземних і поверхневих вод”	156.1 “Придбання (створення) основних засобів екологічного характеру”	500000,00
5 Введення в експлуатацію установки для глибокої біологічної очистки підземних вод	109.1 “Основні засоби екологічного призначення”	862 “Охорона та раціональне використання підземних і поверхневих вод”	500000,00

Залежно від виду екологічних витрат, рахунок 86 “Екологічні витрати” має кореспондувати з різними рахунками. Зокрема, платежі за екологічні експертизи, екологічні сертифікати різних видів сільськогосподарської продукції слід включити до їх собівартості, а плату за ліцензії на

природокористування, страхування ризиків від завдання екологічної шкоди – до загальновиробничих нерозподілених витрат.

Поточні інвестиції екологічної діяльності – це прямі вкладення у підвищення якості та безпечності продукції. На сільськогосподарських підприємствах це витрати, пов'язані з обробітком ґрунту в умовах органічного виробництва, придбанням природних мінеральних речовин, екологічно безпечних добрив та препаратів із захисту рослин, а також витрати на утримання складів, відстійників, сховищ тощо (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Пропозиції щодо облікового відображення поточних екологічних інвестицій

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1 Відпущені зі складу на виробничі потреби органічні препарати для обробітку ґрунту під посіви ярої пшениці	863 “Захист і реабілітація ґрунту”	20 “Виробничі запаси”	20000,00
2 Включено до витрат виробництва ярої пшениці поточні екологічні витрати	232.9 “Екологічні витрати на виробництво пшениці”	863 “Захист і реабілітація ґрунту”	20000,00

При цьому в деякій мірі відрізняється методика облікового відображення екологічних зобов'язань.

Екологічні зобов'язання можна класифікувати на умовні та реальні зобов'язання. Умовні зобов'язання виникають у зв'язку з тим, що сільськогосподарське підприємство, діяльність якого забруднює навколишнє природне середовище, в перспективі буде зобов'язане здійснювати екологічні заходи. Умовні екологічні зобов'язання слід показувати на позабалансових рахунках і розкривати у примітках до фінансової звітності. Облік реальних екологічних зобов'язань необхідно вести на рахунках 5 і 6 класу (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Склад екологічних зобов'язань та рекомендовані рахунки для їх обліку

Види зобов'язань	Склад зобов'язань	Рахунки бухгалтерського обліку
Поточні зобов'язання	Плата за використання природних ресурсів, компенсація завданої шкоди навколишньому середовищу, інші платежі, що справляються до державних та місцевих бюджетів і спрямовані на поліпшення екологічної ситуації	Субрахунок 645 “Екологічні платежі” із відповідними аналітичними рахунками: 645.1 Екологічний податок 645.2 Екологічні штрафи, пені 645.3 Екологічні збори 645.4 Інші екологічні зобов'язання
Довгострокові зобов'язання	Кредити, займи та інші зобов'язання, використання яких спрямоване на поліпшення стану навколишнього природного середовища	Відповідні рахунки 5 класу

Для обліку екологічних зобов'язань за платежами за негативний вплив на довкілля та за розрахунками з платного природокористування доцільно використовувати субрахунок 645 “Екологічні платежі”, за розрахунками з іншими контрагентами з екологічних платежів – субрахунок 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Доходи екологічної діяльності як об'єкт бухгалтерського обліку менш ідентифіковані, ніж витрати екологічної діяльності, що обумовлено імовірнісним, на думку капіталовласників, характером цих доходів. Тобто, принцип відповідності доходів і витрат в контексті екологічної діяльності є менш очевидним, розрив між визнанням витрат та доходів екологічної діяльності може бути значний. Саме тому підприємства часто не зацікавлені в здійсненні ефективної екологічної діяльності.

Оскільки доходи екологічної діяльності складно ідентифікувати, недоцільно їх обліковувати на окремому рахунку. Доречніше такі доходи виділити в сумі виручки від реалізації сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) на рівні управлінського обліку в рамках існуючих аналітичних рахунків до рахунку 70 “Доходи від реалізації”.

Аналогічно і з порядком ведення обліку екологічного ефекту (результату) – прибутку чи збитку. Щоб його визначити, слід порівняти доходи та витрати екологічної діяльності. Проте, у зв'язку із труднощами в ідентифікації доходів екологічної діяльності, складно визначити екологічний ефект (результат). Методика передбачає розрахунок екологічного ефекту (результату) на рівні аналітичного обліку на підставі співставлення рахунку 86 “Екологічні витрати” та існуючих аналітичних рахунків до рахунку 70 “Доходи від реалізації”.

Отже, якість сільськогосподарської продукції, в першу чергу, визначається її екологічністю. Тому сільськогосподарські підприємства сьогодні можуть конкурувати за фактором екологічно чистої продукції. Здійснення господарської діяльності на землі в умовах забрудненого довкілля може завдавати суб'єктам господарювання збитків через зниження рівня продуктивності праці (зниження мотивації працівників виконувати роботу в екологічно шкідливих умовах, захворюваність працівників з екологічних причин тощо), зменшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції внаслідок зниження рівня родючості землі, захворюваності сільськогосподарських тварин тощо.

Сільськогосподарська продукція, що містить елементи мінеральних добрив, пестицидів, якими оброблялися посіви, або вирощена в умовах підвищеного радіаційного фону, априорі не може бути якісною. Якщо сільськогосподарська продукція низькоякісна, то ускладнені її переробка, зберігання, перевезення та збут. Відповідно, у підприємства виникають додаткові витрати. Тому сільськогосподарські підприємства в своїй системі управління якістю продукції мають передбачити екологічний механізм. Створення такого механізму можливе, якщо налагоджена ефективна система обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Облік екологічної діяльності має бути невід'ємною складовою загальної облікової системи. Саме тоді він стане ефективним інструментом становлення на ринку конкурентоздатного підприємства та реалізації на практиці еколого-економічної політики держави.

ВИСНОВКИ

Перед сучасним суспільством в умовах існуючих викликів постає завдання пошуку можливостей збереження біосфери, підвищення родючості сільськогосподарських земель, відновлення водного балансу, створення новітніх виробництв з передовими технологіями тощо.

Витрати екологічної діяльності виходять за межі окремих підприємств та потребують їх облікового відображення. Саме бухгалтерський облік, як одна із функцій управління, є основною складовою системи управління підприємством, оскільки фіксує всі господарські операції та є інформаційним джерелом для управлінського персоналу.

Екологічна діяльність бізнесу, на нашу думку, – це певний сегмент його операційної діяльності, спрямованої на утримання балансу між інтересами суспільства та бізнесу в сфері охорони навколишнього природного середовища.

Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємств:

1) господарські засоби, пов'язані з екологічною діяльністю (природно-ресурсний потенціал, пестициди (отрутохімікати), ГМО, відходи виробництва, необоротні активи екологічного призначення);

2) джерела формування господарських засобів, пов'язаних з екологічною діяльністю (зобов'язання перед бюджетом, пов'язані з екологічною діяльністю, забезпечення, пов'язані з екологічною діяльністю (відновленням земель);

3) результати екологічної діяльності (екологічні доходи, витрати, фінансові результати).

Існує два підходи до побудови системи екологічного обліку. В першому випадку передбачено внесення уточнень до класичного бухгалтерського обліку в частині екологічних аспектів господарської діяльності підприємства, включно з витратами на проведення екологічних заходів, та диференціювання фінансової звітності).

В іншому випадку це реформування та розширення бухгалтерського обліку, зокрема, за допомогою підготовки екобалансів для адекватнішого відображення (враховуючи часовий аспект) природоохоронних витрат та

розширення переліку питань, які підлягають розкриттю у звітності підприємства.

Створення системи обліку екологічної діяльності на підприємстві може мати такі переваги:

- формування належної інформації для потреб управління екологічними доходами та витратами;
- можливість надання потенційним інвесторам чи іншим зацікавленим особам повної та достовірної про діяльність підприємства в сфері охорони навколишнього природного середовища;
- можливість напрацьовувати бізнес-плани і проєкти для удосконалення показників екологічної діяльності бізнесу;
- забезпечення внутрішнього контролю за екологічною діяльністю бізнесу.

Для захисту і відтворення довкілля в Україні та світі існує екологічне право, покликане регулювати відносини у суспільстві в сфері охорони навколишнього природного середовища.

На сьогодні нормативно-законодавче регулювання екологічного управління в Україні передбачає: економіко-екологічне нормування, екологічний облік, екологічний аудит, екологічний контролінг, оподаткування екологічної діяльності, екологічне ліцензування.

Об'єктом дослідження виступає система обліку та оподаткування у ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля”. Показники фінансового стану ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” за 2021-2023 роки відображають, що Товариство є ліквідним, платоспроможним, фінансово стійким, прибутковим, авансований засновниками капітал ефективно використовується, Товариство розширює ринки збуту сільськогосподарської продукції та має перспективи щодо свого подальшого розвитку.

Обліково-аналітичне забезпечення бізнесу в сфері охорони навколишнього природного середовища передбачає виділення ключових його етапів. На першому етапі відбувається ідентифікація, вимірювання, реєстрація і акумулювання еколого-економічної інформації щодо фактів господарської діяльності. На другому етапі відбувається узагальнення даної інформації у внутрішній (управлінській) та зовнішній екологічній звітності.

На третьому етапі сформовані первинні аналітичні дані підлягають подальшій аналітичній обробці, зокрема розробляються заходи щодо попередження негативних екологічних ситуацій в сільському господарстві.

Ключовим засобом виробництва підприємств агропромислового сектору є земля. Сільськогосподарське підприємство в ході своєї господарської діяльності може як покращувати її біологічні та агрохімічні характеристики, такі і погіршити її стан через забруднення та виснаження. Тому особливого значення в рамках екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств набувають операції з охорони земель.

ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” на окремому субрахунку веде облік сильнодіючих засобів, які можуть забруднювати довкілля. Інформація про використання таких засобів на підприємстві фіксується в Картці обліку земельної ділянки.

Водночас, вітчизняне законодавство в сфері охорони навколишнього природного середовища передбачає економічне стимулювання бізнесу за раціональне природокористування та охорону земель (пільгове оподаткування та кредитування СГП, які за власний рахунок реалізують загальнодержавні та регіональні проекти використання та охорони земель; звільнення підприємства від сплати земельного податку за земельні ділянки, які, відповідно до державних (регіональних) програм, потребують освоєння або поліпшення з метою сільськогосподарського використання; бюджетна компенсація зниження доходу землевласників і землекористувачів через тимчасову консервацію виснажених, забруднених і малопродуктивних не з їх вини земель).

Екологічна бухгалтерська звітність повинна містити такі складові: ведення обліку екологічних витрат; формування звітності, яка містить показники екологічної діяльності; ведення обліку екологічних зобов'язань; аудиторська перевірка значущої звітної інформації в сфері охорони довкілля.

Відображення на рахунках обліку сільськогосподарського підприємства господарських операцій екологічної діяльності забезпечує формування інформації для потреб екологічного управління таким суб'єктом господарювання та інформування суспільства про таку діяльність з метою формування позитивного іміджу підприємства.

Оподаткування екологічної діяльності в Україні охоплює плату за землю, рентну плату за використання природних ресурсів та екологічний податок. ТОВ “Агрофірма “Квіти Поділля” в рамках своєї екологічної діяльності є платником земельного податку, рентної плати за спеціальне використання води та екологічного податку.

З метою оподаткування екологічної діяльності платники податків повинні вести облік об’єктів екологічної діяльності та податкових зобов’язань на основі первинних документів, облікових регістрів, фінансової та іншої звітності, інших документів, зв’язаних з розрахунком та сплатою податків (зборів, обов’язкових платежів). Платникам податків, пов’язаних з екологічною діяльністю, забороняється визначення показників податкової та митної звітності на основі даних, які не підтверджені документами.

Сільськогосподарським підприємствам слід розробити форми звітності для прийняття відповідальних екологічних рішень, на підставі яких можна буде здійснювати контроль та аналіз діяльності бізнесу у сфері охорони навколишнього природного середовища та соціального забезпечення.

Сільськогосподарські підприємства, згідно зі статутом, можуть створювати резервний капітал на випадок непередбачуваних екологічних катастроф в складі власного капіталу. Такий резервний капітал може стати джерелом фінансування капітальних інвестицій екологічного характеру та свідчитиме про фінансову стійкість та інвестиційну привабливість такого підприємства.

Сільськогосподарська продукція, що містить елементи мінеральних добрив, пестицидів, якими оброблялися посіви, або вирощена в умовах підвищеного радіаційного фону, апріорі не може бути якісною. Якщо сільськогосподарська продукція низькоякісна, то ускладнені її переробка, зберігання, перевезення та збут. Відповідно, у підприємства виникають додаткові витрати. Тому сільськогосподарські підприємства в своїй системі управління якістю продукції мають передбачити екологічний механізм. Створення такого механізму можливе, якщо налагоджена ефективна система обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Земельний кодекс України : закон [прийнято Верх. Радою Укр. 25 жовтня 2001 р. № 2768-III] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 20.10.2024).
- 2 Податковий кодекс України : закон [прийнято Верх. Радою Укр. 02 грудня 2010 р. № 2755-VI] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.10.2024).
- 3 Про екологічний аудит : закон [прийнято Верх. Радою Укр. 24 червня 2004 р. № 1862-IV] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text> (дата звернення: 20.10.2024).
- 4 Про охорону земель : закон [прийнято Верх. Радою Укр. 19 червня 2003 р. № 962-IV] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15#Text> (дата звернення: 20.10.2024).
- 5 Про охорону навколишнього природного середовища : закон [прийнято Верх. Радою Укр. 25 червня 1991 р. № 1264-XII] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text> (дата звернення: 20.10.2024).
- 6 Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/nationalni-polozhennja1> (дата звернення: 20.10.2024).
- 7 Методичні рекомендації зі складання звіту про управління : наказ [затверджено Мін. Фінанс. Укр. 07 грудня 2018 р. № 982] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 20.10.2024).
- 8 Авраменко Н. Л. Шляхи удосконалення системи екологічного оподаткування тв. Україні / Н. Л. Авраменко, З. В. Шпильківська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/2/12.pdf> (дата звернення: 20.10.2024).
- 9 Воляк Л. Р. Концептуальні підходи до екологічного обліку / Л. Р. Воляк

- // Регіональна економіка та управління. – 2017. – № 4. – С. 18-22.
- 10 Вороновська О. Екологічний облік в системі інформаційних джерел антикризового регулювання аграрного виробництва / О. Вороновська // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2023. – № 3. – С. 127–132.
 - 11 Вороновська О. В. Обліково-аналітичне забезпечення аграрних підприємств в умовах екологічної кризи / О. В. Вороновська // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2010. – Вип. 7 (1). – С. 292-303.
 - 12 Гангал Л. С. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств / Л. С. Гангал // Інноваційна економіка. – 2015. – № 4. – С. 295-300.
 - 13 Гангал Л. С. Концептуальні засади облікового забезпечення управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі екологічних показників / Л. С. Гангал // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 6. – С. 71-75.
 - 14 Ганусич В. О. Визначення екологічної діяльності в бухгалтерському обліку та механізми її стимулювання / В. О. Ганусич // Причорноморські економічні студії. 2021. – Вип. 68. – С. 83-87.
 - 15 Ганусич В. О. Організація обліку екологічних витрат / В. О. Ганусич, Я. В. Шеверя // Науковий вісник міжнародної асоціації науковців. Сер.: Економіка, управління, безпека, технології. – 2023. – № 1. Т.2. DOI 10.56197/2786-5827/2023-2-1-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://man.org.ua/nv/index.php/about/article/view/32> (дата звернення: 20.10.2024).
 - 16 Гнат'єва Т. М. Загальні засади розвитку екологічного обліку та контролю в сільськогосподарських підприємствах / Т. М. Гнат'єва // Агросвіт. – 2015. – № 19. – С. 30-34.
 - 17 Голик В. Р. Екологічний облік як складова управління підприємством / В. Р. Голик // Науковий вісник Ужгородського університету. Сер.: Економіка. – 2018. – Вип. 2. – С. 218-222.
 - 18 Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження / О. І. Гриценко. // Економіка і суспільство. – 2016. –

- Вип. № 2. – С. 678-683. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://economyandsociety.in.ua/journals/2_ukr/121.pdf (дата звернення: 20.10.2024).
- 19 Гуцаленко Л. Екологічні наслідки війни та їх відображення в обліковій системі / Л. Гуцаленко, У. Марчук, Т. Мулик // Вісник економіки. – 2023. – № 3. – С. 39-54.
 - 20 Демяненко К. А. Нормативно-правове забезпечення екологічного менеджменту / К. А. Демяненко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2015. – Вип. 11. Ч.3. – С. 41-45.
 - 21 Дерій В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку / В. А. Дерій // Економічний аналіз. – 2015. – № 2. Т.19. – С. 193-200.
 - 22 Дорошенко О. О. Екологічний облік в Україні: передумови виникнення та історичний контекст / О. О. Дорошенко, Д. О. Попчук // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Сер.: Економічні науки. – 2024. – Вип. 2. – С. 43-60.
 - 23 Дубовіч І. А. Теоретико-методологічні та практичні еколого-економічні та правові засади розв'язання глобальних проблем зі зміни клімату / І. А. Дубовіч // Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2016. – № 8. – С. 67-70. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_8%281%29__18 (дата звернення: 20.10.2024).
 - 24 Дячук О. А. Внесок України до нової глобальної кліматичної угоди / О. А. Дячук // Економіка і прогнозування. – 2016. – № 1. – С. 129–141. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econprog_2016_1_11 (дата звернення: 20.10.2024).
 - 25 Екологічне право України [Текст]: підруч. для студ. вищих навч. закладів / За ред. І. І. Каракаша. – Одеса: Фенікс, 2012. – 788 с.
 - 26 Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18-23.
 - 27 Замула І. В. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної

- діяльності / І. В. Замула, М. М. Шигун // Вісник національного університету “Львівська політехніка”. – 2009. – № 647. – С. 337-343.
- 28 Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст] : монографія / І. В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
- 29 Звіт про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії росії проти України за рік від початку повномасштабного вторгнення. 01.03.2023 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://kse.ua/wp-content/uploads/2023/03/UKR_Feb23_FINAL_Damages-Report-1.pdf (дата звернення: 20.10.2024).
- 30 Кірсанова Т. О. Екологічний контролінг в системі управління підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.08.01 / Т. О. Кірсанова ; Сум. держ. ун-т. – Суми, 2004. – 20 с.
- 31 Коблянська О. І. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / О. І. Коблянська, М. О. Цибульник // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (2). – С. 93-98.
- 32 Кожушко Л. Ф. Екологічний менеджмент : підручник / Л. Ф. Кожушко, П. М. Скрипчук. – К. : ВЦ «Академія», 2007. – 432 с.
- 33 Колісник З. Б. Зростаюча роль екологічної відповідальності у діяльності промислових компаній / З. Б. Колісник // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2014. – Вип. 24.6. – С. 85-95.
- 34 Костюк У. З. Перспективи впровадження екологізації бухгалтерського обліку: необоротні активи / У. З. Костюк, І. М. Негрич // Причорноморські економічні студії. – 2019. – Вип. 41. – С. 196-202.
- 35 Краснова Ю. А. Правове регулювання екологічного обліку в Україні: монографія / Ю. А. Краснова, Є. О. Щиглов; за заг. ред. М.В. Краснової. – К. : ЦП «Компринт», 2021. – 256 с.
- 36 Крутова А. С. Перспективи розвитку облікової системи підприємств України / А. С. Крутова, О. О. Нестеренко // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2018. – № 4. – С. 261-266.
- 37 Купалова Г. І. Формування ефективної системи екологічного менеджменту та аудиту / Г. І. Купалова, Д. К. Ульянова // Вісник

- Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1(11). – С. 48-53.
- 38 Куцик П. О. Бухгалтерський облік для прийняття екологічних рішень / П. О. Куцик, О. А. Полянська // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2018. – № 8. – С. 124-129.
- 39 Кучеренко Т. Є. Екологічний податок: організація обліку та порядок розрахунків з бюджетом / Т. Є. Кучеренко, С. О. Михайловина, О. І. Крочак // Наукові перспективи. – 2022. - № 4. – С. 208-221.
- 40 Лень В. С. Екологічний облік: поняття та зміст / В. С. Лень, О. М. Колівешко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – № 2. – С. 223-229.
- 41 Лепетан І. М. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку екологічних витрат підприємства / І. М. Лепетан // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2019. – № 8. – С. 151-156.
- 42 Лепетан І. М. Передумови виникнення та ведення екологічного обліку / І. М. Лепетан // Агросвіт. – 2018. – № 12. – С. 48-55.
- 43 Лізогуб Р. П. Удосконалення інформаційної складової планування та управління екологічними витратами / Р. П. Лізогуб // IV Міжнародна науково-практична конференція “Якість економічного розвитку: глобальні і локальні аспекти” (24-25 травня 2012 г.). [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2012_05_25/2_lizogub.php (дата звернення: 20.10.2024).
- 44 Майстер Л. А. Управлінська звітність для прийняття екологічних рішень / Л. А. Майстер // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2019. – Вип. 4. – С. 553-559.
- 45 Максимів Л. І. Інноваційні підходи в бухгалтерському обліку: екологічний і соціальний аспекти / Л. І. Максимів // Науковий вісник. – 2004. – Вип. 14.2. – С. 24-33.
- 46 Назаренко О. Шляхи підвищення ефективності управління екологічним обліком підприємств / О. Назаренко, Л. Кікоть // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2022. – № 245. – С. 103–110.
- 47 Огаренко Ю. Порівняльний аналіз податку на викиди діоксиду вуглецю

- та системи торгівлі викидами: висновки для України / Ю. Огаренко // Національний екологічний центр України, 2011. – 36 с.
- 48 Параниця Н. В. Статистичний аналіз обліку екологічних витрат підприємства в умовах сталого розвитку / Н. В. Параниця, Т. В. Гордієнко, В. О. Судак // Наукові перспективи. – 2023. – № 5. – С. 444-452.
- 49 Плахтій Т. Ф. Екологічний податок: порядок оподаткування та відображення в системі бухгалтерського обліку / Т. Ф. Плахтій, В. Ю. Драчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2019. – № 5. – С. 143-158.
- 50 Правдюк Н. Л. Облікове забезпечення формування екологічних витрат / Н. Л. Правдюк // Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2020. – № 3. – С. 142-158.
- 51 Рубцова О. С. Проблеми обліку екологічних витрат підприємств будівельної галузі / О. С. Рубцова, Л. В. Гусарова, П. О. Бондаренко // Сталий розвиток економіки. – 2023. – № 2. – С. 179-186.
- 52 Руденко О. В. Екологічна та облікова політики в управлінні промисловим підприємством / О. В. Руденко, О. М. Кондратюк // Ефективна економіка. – 2019. – № 6. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.6.36 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_6_26 (дата звернення: 20.10.2024).
- 53 Савченко О. Ф. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування / О. Ф. Савченко, О. І. Дацій, А. О. Байда, Г. І. Зима // Економіка та держава. – 2015. – № 5. – С. 11-19.
- 54 Свиноус І. В. Організація ведення екологічного обліку в умовах переходу до міжнародних стандартів фінансової звітності / І. В. Свиноус, О. І. Слободенюк, Н. М. Присяжнюк, О. Ю. Гаврик, Н. І. Свиноус // Економіка та управління АПК. – 2022. – № 1. – С. 120-130.
- 55 Серебрянський Д. М. Європейський досвід запровадження та функціонування системи екологічного оподаткування: уроки для України / Д. М. Серебрянський, Ю. В. Ющенко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 41. – С. 41-45.
- 56 Системи екологічного управління. Вимоги та настанови щодо

- застосовування ДСТУ ISO 14001:2006 (ISO 14001:2004, IDT) [Текст]. – Введ. 2006-05-15. – К. : Держспоживстандарт УКРАЇНИ, 2006. – 17 с.
- 57 Совик М. І. Необхідність упровадження обліку екологічних витрат в умовах здійснення економічної діяльності згідно з концепцією сталого розвитку / М. І. Совик // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2018. – Вип. 19. Ч.3. – С. 61-64.
- 58 Совик М. І. Організаційно-методологічні засади бухгалтерського обліку екологічних витрат підприємств України в умовах євроінтеграції / М. І. Совик // Молодий вчений. Сер.: Економічні науки. – 2018. – № 8. – С. 217-222.
- 59 Сторожук Т. М. Організація екологічно орієнтованого обліку та звітності / Т. М. Сторожук // Економіка природокористування: стан та перспективи розвитку. – 2016. – № 3. – С. 197-205.
- 60 Сьомченко В. В. Аналіз та облік витрат на природоохоронну діяльність в агропромисловому секторі / В. В. Сьомченко, А. С. Романова // Інфраструктура ринку. – 2019. – Вип. 37. – С. 783-788.
- 61 Україна і політика протидії зміні клімату: економічний аспект / Аналітична доповідь; за заг. ред. В. Р. Сіденка та О. О. Веклич. – К. : Заповіт, 2016. – 208 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://razumkov.org.ua/images/Material_Conference/11_24_2016/2016_Klimat.pdf (дата звернення: 20.10.2024).
- 62 Чим може обернутися катастрофа на Каховській ГЕС для екології та сільського господарства? // Слово і Діло. – 2023. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.slovoidilo.ua/2023/06/13/infografika/suspilstvo/chym-mozhe-obernutysya-katastrofa-кахovskij-hesekolohiyi-ta-sil'skoho-hospodarstva> (дата звернення: 20.10.2024).
- 63 Чумак В. Удосконалення методології екологічного обліку підприємств / В. Чумак, О. Чумак // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2022. – № 29. – С. 15-20.
- 64 Шарманська В. М. Проблемні аспекти ефективності управління екологічним обліком підприємства / В. М. Шарманська, О. М. Блах // Молодий вчений. Сер.: Економічні науки. – 2024. – № 1. – С. 143-147.

- 65 Шмигель О. Є. Екологічний облік як інструмент управління природоохоронною діяльністю підприємства / О. Є. Шмигель // Інноваційна економіка. – 2018. – № 5-6. – С. 117-125.