

УДК: 661: 331

Штик Ю.В.,

к.е.н., доцент кафедри обліку та аудиту

Євдокімова Д.Є.,

студентка 4 курсу

Донецький національний університет

економіки та торгівлі ім. М. Туган-Барановського

Україна, м. Кривий Ріг

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ

FEATURES ACCOUNTING OF NATURAL CAPITAL

У даній роботі розглядається питання щодо використанні природних ресурсів, вплив людства на навколишнє середовище призводить до неухильного погіршення його стану. Одним з най вірогідніших способів вирішення даної проблеми це взаємодія економіки і навколишнього середовища та запровадження інтегрованої звітності на підприємствах України, як якісно нової методології обліку, а також становлення фактору екосистемних послуг як наукової категорії, елементу бухгалтерського обліку, що відображає стан природного багатства країни.

Мета дослідження: полягає в розробці методичних положень обліку екосистемних послуг в національній системі рахунків.

In this paper we consider the use of natural resources, the impact of mankind on the environment leads to a steady deterioration of its condition. One of the most probable ways of solving this problem is the interaction of the economy and the environment and the introduction of integrated reporting in Ukrainian enterprises, as a qualitatively new accounting methodology, as well as the emergence of the ecosystem services factor as a scientific category, an element of accounting that reflects the state of the country's natural wealth.

The purpose of the study is to develop a methodological framework for the accounting of ecosystem services in the national accounts system.

Ключові слова. *екосистемні послуги, природний капітал, облік, звітність, ресурси, інтегрована звітність, зобов'язання, управління ресурсами.*

Key words. *ecosystem services, natural capital, accounting, reporting, resources, integrated reporting, commitment, resource management.*

Вступ: *за сучасних умов розвитку людства постає питання щодо використанні природних ресурсів, адже антропогенний вплив на навколишнє середовище призводить до неухильного погіршення його стану. Природні ресурси в умовах інтеграції є одним з найважливіших факторів стійкого*

розвитку економіки України, оскільки у нашій державі більшість соціально-економічних проблем вирішується за рахунок експлуатації природно-ресурсної бази, що у значній мірі змінює стан оточуючого середовища.

Проблематику природного капіталу у своїх працях досліджували зарубіжні вчені: R. Costanza, E. Daly, Herman, T. Gylfason, A. Holland, P. Ekins, M. Robert; а також вітчизняні вчені: О. О. Веклич, Л. М. Горбач, С. І. Дорогунцов, І. В. Замула, Д. М. Колотило, М. Лесечко, Л. Максимів, Н. М. Малюга, Л. Г. Мельник, П. П. Пастушенко, В. П. Руденко, М. А. Хвесик, А. Чемерис. Та невирішеними питаннями на сьогодні залишаються: сутність природного капіталу та його місце у національному багатстві, структура природного капіталу, система рахунків для обліку природного капіталу та відображення інформації про у звітності підприємств.

Постановка завдання: на сьогоднішній день, одним з найвірогідніших способів вирішення проблеми взаємодії економіки і навколишнього середовища є запровадження інтегрованої звітності на підприємствах України, як якісно нової методології обліку, а також становлення фактору екосистемних послуг як наукової категорії, елементу бухгалтерського обліку, що відображає стан природного багатства країни.

Результати: Методологічною базою обліку природних ресурсів в Україні є П(С)БО 30 «Біологічні активи» та П(С)БО 7 «Основні засоби». Перелік об'єктів обліку природних благ цих методологічних положень не відображає повну картину природно-ресурсного потенціалу території та країни в цілому, його стану та перспектив використання, а отже й потребує змін. Звідси витікає необхідність появи категорії яка б відображала критичність використання природних багатств та задовольняла потребам достовірної оцінки їх стану та умов використання [1].

Задля ефективного управління ресурсами екосистемних послуг, що використовуються на підприємстві слід запровадити систему управлінського контролю за діяльністю пов'язаною з факторами використання ресурсів екосистемних послуг. Система управлінського контролю повинна слугувати вирішенню задач, що стосуються природоохоронної діяльності підприємства, це дозволить контролювати тенденції здійснення операцій з екосистемними послугами, будувати стратегію подальшої екологічної діяльності підприємства та досліджувати динаміку природоохоронної діяльності підприємств на національному рівні, адже на даний момент часу основним джерелом інформації для державного статистичного спостереження є форма державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» (затверджена Наказом Держкомстату України від 03.06.2008 № 172).

На сьогоднішній день існує три основних звітних методи, які використовуються для розкриття залежності або впливу природного капіталу на внутрішню і зовнішню зацікавлені сторони, а саме:

1. Екологічна Фінансова звітність (Environmental Financial Reporting - EFR); є розширенням фінансової звітності, спрямованим на диференціацію комерційних, економічних або юридичних подій і екологічних наслідків, які мають прямий фінансовий вплив на організацію, що звітує. Ці події можуть відноситись до теперішнього (витрати, продаж), або майбутнього (довгострокові зобов'язання). Підхід EFR є грошово-кредитним, за визначенням, і в значній мірі «самообслуговуючим», оскільки він спрямований, в першу чергу, на проблеми своїх основних учасників (акціонерів, основних кредиторів).

Відповідно до EFR облік природного капіталу може приймати дві форми з детальним розкриттям:

екологічних витрат (наприклад, витрати у звіті про фінансові результати, зобов'язання або норми у звіті про фінансовий стан);

екологічних переваг (наприклад, продаж природних ресурсів у звіті про фінансові результати).

2. Додаткова фінансово-екологічна звітність (Extra-Financial Environmental Reporting - EFER); EFER частіше згадується як екологічна складова звітів про сталий розвиток. EFER був введений з причини того, що EFR не дає можливості правильно розкрити інформацію про вплив природного капіталу компаній, виражений в не грошовому кількісному вираженні, як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів. Дійсно, розкриття екологічних витрат (податки, витрати на дотримання вимог) і зобов'язань не дає інформації про характер і ступінь впливу на зацікавлених осіб. Крім того, розкриття тільки екологічних витрат не надає ні показників ефективності результативності екологічної діяльності компанії, ні доказів переваг, які отримує суспільство. Тому база зацікавлених сторін для EFER ширше, ніж для EFR.

Метою EFER є розкриття екологічних відбитків організації та їх наслідків, а також стратегії, цілей, планів дії підприємства в майбутньому. Відповідно, EFER включає звітність про діяльність корпорацій в не грошових ключових оціночних показниках (Key Performance Indicators - KPI).

3. Розкриття зовнішніх екологічних факторів (Disclosure of Environmental Externalities - DEE).

За DEE останнім часом настійно виступають деякі суб'єкти господарювання (консалтингові, бізнес-асоціації та лобістські групи), оскільки і EFR, і EFER неповністю розкривають економічні аспекти залежності і впливу природного капіталу на підприємства, що звітуються (як на його власну стійкість, так і на стійкість його учасників). DEE включає розкриття негативних (і позитивних, якщо такі є) зовнішніх екологічних факторів, що надаються об'єктом звітності, наприклад, вплив на навколишнє середовище в економічних (грошових) умовах [2].

В даний час у національній та корпоративній звітності активи природного капіталу часто не включені в балансі, це означає, що зміни в природному капіталі не враховуються, а збереження біорізноманіття та

екосистем не є достатньо пріоритетними для компаній або уряду. В основі ідеї «облік природного капіталу» лежить припущення, що природний капітал може бути так само важливий, як фінансовий капітал.

Одним з найбільш простих з погляду методології способів кількісного обліку впливу на вартість компанії факторів природного капіталу може стати пряме коригування фінансової звітності компанії. Таке коригування має своєю метою визначення ринкової вартості активів і зобов'язань підприємства. Її підсумком є нормалізовані баланс і звіт про прибутки, що використовуються виключно для цілей управління та в яких всі показники враховуються за ринковою вартістю.

Альтернативним варіантом надання звітної інформації про природний капітал є застосування інтегрованої звітності. Розробкою та впровадженням інтегрованої звітності займається Міжнародна рада з інтегрованої звітності (МРІЗ) її довгостроковою метою є світ, в якому інтегроване мислення впроваджується в основну ділову практику в державному і приватному секторах, при використанні інтегрованої звітності як норми корпоративної звітності. МРІЗ підкреслює, що розвиток інтегрованого мислення і звітності, результатом якого є ефективне і продуктивне розподіл капіталу, сприятиме фінансовій стабільності і сталому розвитку.

Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності запропоновано такі основні принципи інтегрованої звітності:

1. Стратегічна спрямованість
2. Пов'язаність інформації
3. Орієнтація на майбутнє
4. Реагування і залучення зацікавлених сторін
5. Стислість надійності і суттєвості
6. Зв'язність та порівнюваність

Інтегрований звіт має містити відповіді на такі запитання:

1. Опис організації та опис зовнішнього оточення організації
2. Управління
3. Можливості та ризики
4. Стратегія та розміщення ресурсів
5. Бізнес модель
6. Результативність
7. Перспективи на майбутнє

Відповідно до принципів та запитань інтегрованої звітності у її складі вчені виокремлюють такі розділи:

Розділ I. Звернення осіб, що наділені управлінськими функціями.

Розділ II. Інформація про підприємство.

3. Розділ III. Управління підприємством. Наводиться організаційна та виробнича структура підприємства.

4. Розділ IV. Бізнес-модель підприємства

5. Розділ V. Результати діяльності підприємства. (Саме тут відображається взаємозв'язок фінансового та не фінансового капіталу)

6. Розділ VI. Ризики та можливості.

7. Розділ VII. Аудиторський висновок.

Рекомендується до розділів інтегрованої звітності включити інформацію щодо процесу визначення суттєвості, який прийнятий на підприємстві [3].

Серед переваг інтегрованої звітності порівняно зі звичайною можна назвати такі: спрямованість на майбутні періоди; гнучкість, можливість адаптації до конкретних обставин; застосування інформаційних технологій

Недоліками інтегрованої звітності ми вважаємо відсутність визначення відповідальності, а отже відсутність законодавчого регулювання. На нашу думку розробка законодавчого підґрунтя для впровадження інтегрованої звітності на рівні держави сприятиме як розвитку методології бухгалтерського обліку та вихід його стану на якісно новий рівень.

В Україні прикладом подання інтегрованого звіту є компанія «ДТЕК», інтегрована звітність якої розкриває інформацію про охорону довкілля, яка включає в себе: зниження рівня забруднення довкілля; викиди в атмосферу; зміни клімату і парникові гази; водні ресурси; скиди стічних вод; управління відходами та рекультивация порушення земель; небезпечні речовини та матеріали; збереження та відновлення біорізноманіття [4].

Тобто, інтегрована звітність дає змогу підприємствам, що використовують ресурси природного капіталу поєднувати у стратегії свого розвитку як принципи сталого розвитку, так і бути самостійними у виборі найбільш пріоритетних та суттєвих факторів у сфері природокористування. Недоліками інтегрованих звітів що надають дані підприємства є відсутність врахування ресурсів природного капіталу, за якими не закріплені права власності. На нашу думку саме такі ресурси потребують якнайбільшого захисту, а тому їх включення до складу об'єктів, що підлягають звітності варто розглядати на державному рівні.

Проте, залишається невирішеним питання пов'язання фінансових та нефінансових показників окремого об'єкта природного капіталу. В якості інноваційного підходу до пов'язання фінансових та нефінансових показників об'єкта природного капіталу пропонуємо запроваджувати на підприємствах систему критеріїв суттєвості впливу нефінансових показників та представляти об'єкти природного капіталу з урахуванням таких критеріїв.

Задля ефективного управління ресурсами екосистемних послуг, необхідно ввести окремий рахунок для обліку екосистемних послуг та розробити методології їх обліку, адже економічні послуги, що отримує людина від функціонування екосистем складають велику частку корисності загальної ефективності природного капіталу.

Впровадження на виробничих підприємствах синтетичний рахунок «Екологічно чистий продукт» дозволить калькулювати витрати на безпосереднє створення таких продуктів.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язання - це заборгованість підприємства що

виникла в наслідок минулих подій, і погашення якої у майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» зобов'язання визнаються коли їх можна достовірно оцінити та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому в наслідок його погашення [5]. Відобразимо деякі операції з ресурсами природного капіталу, використовуючи журнал господарських операцій.

Журнал господарських операцій з використання ресурсів природного капіталу (таблиця 1):

Таблиця 1

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Придбано 10 га орної землі	Земельні ресурси природного капіталу	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Придбано ресурси природного капіталу	Рахунок ресурсу природного капіталу	Екологічний податок
Нараховано штраф за недотримання норм екологічного законодавства		Екологічний штраф
Впроваджено безвідходне виробництво	Рахунок ресурсу природного капіталу	Інші доходи від використання ресурсів природного капіталу
Впроваджено виробництво екологічно чистої продукції	Екологічно чистий продукт	Дохід від реалізації екологічно чистої продукції
Випущена з виробництва та здана на склад екологічно чиста продукція	Екологічно чистий продукт	23 «Виробництво»
Прибуток екологічної діяльності	Фінансовий результат екологічної діяльності	Прибуток екологічної діяльності
Збиток екологічної діяльності	Збиток екологічної діяльності	Фінансовий результат екологічної діяльності
У процесі виробництва використано оборотні активи природоохоронного значення	23 «Виробництво»	Рахунок оборотних активів природоохоронного значення
Оприбуткована сума доходів від переробки виробничих відходів	Інші доходи використання ресурсів природного капіталу	Відходи виробництва

Звернемо увагу на те, що запропоновані рахунки обліку природного капіталу можуть вступити в силу лише за умови їх визнання як об'єкта обліку. Вважаємо обґрунтованою думку М. Малюга та І.В. Замули які пропонують розширити поняття вигод від використання природного капіталу на такі:

- Прямі (рахунки класу 7)
- Екосистемні (рахунки класу 9)
- Потенційні (рахунки класу 9)
- Вигоди наявності ресурсу (рахунки 10,12) [6].

Перевагами даної класифікації є те, що вона не тільки дозволяє зарахувати всі елементи природного капіталу до складу об'єктів бухгалтерського обліку а й враховувати ті активи, що наразі не використовуються та існує потенційна можливість їх втрати та зіпсування без можливості відновлення.

До того ж, у зв'язку зі складністю ідентифікації таких ресурсів як атмосферне повітря та питна вода вчені пропонують використовувати такі рахунки:

- зобов'язання за платежами за здійснення основної діяльності у вигляді сплати екологічного податку за обсяги і види забруднюючих речовин, що надходять в атмосферне повітря від стаціонарних джерел забруднення (підприємство, цех, агрегат, установка, тощо);
- зобов'язання за платежами за недотримання норм законодавства з питань охорони атмосферного повітря, що тягне за собою сплату штрафів і коштів за позовами по забрудненню атмосферного повітря;
- зобов'язання за платежами за певні дії підприємства щодо зменшення шкідливого впливу на атмосферне повітря (розрахунки з установами, що надають екологічні послуги; розрахунки з лабораторіями із контролю за викидами забруднюючих речовин в атмосферне повітря);
- довгострокові зобов'язання з екологічного лізингу (інвестиції підприємства в екологічно безпечні, ресурсозберігаючі технології) [7].

Висновки: таким чином, за українських реалій господарювання, сільськогосподарська сфера виробництва є передовою ланкою економіки. Природний капітал, що використовується як у сільськогосподарському секторі, так і в інших секторах економіки потребує оцінки, обліку та контролю за використанням. Перешкодами на цьому шляху є недосконалість вітчизняного законодавства у сфері екології та застаріла методологічна база бухгалтерського обліку, яка потребує змін. Сучасна економіка потребує такої системи бухгалтерського обліку, яка б надавала інформацію не тільки фінансового змісту але й інформацію у не грошовому вимірнику та була стратегічно спрямованою. Такою системою може слугувати інтегрована форма бухгалтерського обліку, складовою частиною механізму якої є природний капітал.

Запропонована нами рекомендації щодо бухгалтерського обліку природного капіталу мають сприяти :

- Узгодженню ресурсів природного капіталу, що потребують обліку на мікро та макро рівнях, а також узгодженню бухгалтерського та управлінського обліку на підприємстві з метою його подальшої інтеграції.

- Достовірності оцінки природних ресурсів, що задіяні у сільському господарстві, розширивши перелік активів на такі важливі елементи як ресурси фауни, лісові, водні та інші ресурси природного капіталу
- Ефективності контролю за ресурсами які найбільш використовують у злочинних діях та махінаціях (корисні копалини, рекреаційні ресурси, деревина та ін..)
- Можливість контролю за станом природних багатств на які відсутні права власності

Задля подальшого наукового пошуку пропонується у майбутніх дослідженнях:

- Дослідити методи оцінки природного капіталу
- Запропонувати конкретні заходи щодо удосконалення законодавства в сфері природокористування.

Література

1. «П(С)БО 30 «Біологічні активи»» [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/buh/standart/p-s-bo-30-b-olog-chn-aktivi.html>
2. Daly Herman E. Sustaining our commonwealth of nature and knowledge. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.publicpolicy.umd.edu/faculty/daly/Forum%20on%20Social.basi%20copy%201.pdf>
3. Международный стандарт «ИО» [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf
4. ДТЭК 2014 Интегрированный отчет [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dtek.com/library/file/dtek-ar2014-ru.PDF>
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" від 18.03.2014 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
6. Н.М. Малюга, І.В. Замула Природний капітал: ідентифікація та бухгалтерський вимір [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/45466/12-Malyuga.pdf?sequence=1>
7. Замула І.В., Кірейцева Г.В. Документування екологічних зобов'язань по операціях з атмосферним повітрям [Електронний ресурс]/ – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/7471/1/253.pdf>