

## **ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В ГАЛУЗІ ЕКОЛОГІЧНИХ ОБ'ЄКТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Розглянуто сучасну практику формування інформаційних ресурсів за інвестиційною діяльністю сільськогосподарських підприємств щодо екологічних об'єктів.*

*Поставлено та вирішено проблему відображення інвестиційних витрат на охорону природного середовища в бухгалтерському обліку та звітності.*

**Актуальність проблеми.** Формування ефективної економічної політики сільськогосподарських підприємств в умовах ринкових відносин, що створюються в Україні, визначає необхідність пошуку резервів удосконалення управління розвитком господарської діяльності. Особливостями сучасних підприємств є їх організація у вигляді складних соціально-економічних систем, в яких переплітаються запозичені з іноземного досвіду форми корпоративного управління і специфічні засоби та методи організації виробництва і праці, традиційні для України. Процес набуття конкурентних переваг підприємством тісно пов'язаний з механізмом залучення інвестицій в екологічну діяльність. Джерелами інвестицій виступають, з одного боку, фонд нагромадження, чи та частина доданої вартості, що направляється на збільшення і розвиток факторів виробництва, і фонд відшкодування, використовуваний у вигляді амортизаційних відрахувань. При цьому всі інвестиційні складові формують економічний потенціал, що безпосередньо впливає на ефективність господарської діяльності і темпи розширеного відтворення. Відтак, з метою посилення позицій підприємства підвищується роль розробки чітко налагодженого оперативного механізму його інформаційного забезпечення. На основі обробки необхідної і достатньої кількості інформації приймається те або інше управлінське рішення з відповідним рівнем ефективності. Тому для аграрного сектору економіки, де нині не створено дієвої та стабільної системи облікового забезпечення управління інвестиційною діяльністю щодо екологічних витрат важливим є визначення порядку формування й подання інформації про капіталізовані природоохоронні витрати.

**Огляд останніх досліджень і публікацій.** Проблеми формування екологічних витрат, відображення їх в бухгалтерському обліку та звітності висвітлені в наукових розробках І. Замули [6], Н. Малюги [6], Н. Потапенко [8], І. Бешулі [9], Л. Максимів [10], О. Сухіної [11], А. Манкуєва [12], О. Кондратюк [13]. Проте порядок подання інформації про інвестиційні екологічні витрати потребує теоретичного та практичного обґрунтування, особливо щодо фінансової, статистичної і податкової звітності.

**Мета статті** – визначення порядку формування і структури звітності з інвестиційних екологічних витрат для потреб управління діяльністю сільськогосподарських підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** На економічні показники підприємства прямо чи опосередковано впливає його екологічна діяльність. “Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але на сьогодні бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. При існуючій організації бухгалтерського обліку це не дає змоги отримати достовірні дані про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств” [6, с. 35].

За дослідженнями російських учених виникає ще одне глобальне запитання: капіталізувати такі витрати чи ні? “Якщо капіталізувати, тобто відобразити їх у балансі як витрати майбутніх років, то прибуток звітного періоду збільшиться і підприємство буде змушене виплатити більш високі дивіденди та податки. Якщо не капіталізувати, то буде порушено один з основних принципів бухгалтерського обліку – відповідності. У цьому разі можливі три підходи: 1) складається окрема, паралельна традиційній, бухгалтерська звітність, в якій відображають витрати з природоохоронних заходів; 2) у традиційному бухгалтерському обліку виділяється стаття, в якій накопичуються ці витрати; 3) усі подібні витрати розподіляються за окремими статтями бухгалтерської звітності. Вже сьогодні бухгалтерам рекомендують складати екобаланси, тобто звітність, що відображає вплив витрат, пов'язаних із природоохоронними заходами” [7, с. 232].

Інформація щодо інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств формується в наступних формах звітності:

– форма № 2 – інвестиції “Капітальні інвестиції” (статистична) [1];

– форма № 1 – підприємство “Звіт про основні показники діяльності підприємства”, розділ 5 “Валові капітальні інвестиції” (статистична) [2];

– форма 5 “Примітки до річної фінансової звітності” розділи I “Нематеріальні активи”; II “Основні засоби”, III “Капітальні інвестиції”; IV “Фінансові інвестиції”; V “Доходи і витрати”: а) від участі в капіталі за інвестиціями, б) реалізації фінансових інвестицій; XIII “Використання амортизаційних відрахувань”; XIV “Біологічні активи” (фінансова);

– форма 2 “Звіт про фінансові результати” – дохід і втрати від участі в капіталі” (фінансова) [4];

– форма 3 “Звіт про рух грошових коштів” Розділ III “Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності” (фінансова) [5];

– форма № 11-03 “Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)” (статистична)” [3].

Отже, в даний час в системі фінансової і статистичної звітності підприємства інформація про інвестиції виходячи з даних бухгалтерського обліку, формується в 6 основних формах. Інформаційні ресурси відображають: наявність об'єктів інвестицій та їх стан; загальні обсяги вкладень у звітному періоді; незавершені вкладення за об'єктами інвестицій; джерела фінансових ресурсів для інвестицій; структуру об'єктів інвестування за класифікаційними технологічними ознаками та видами економічної діяльності; грошові потоки доходів і витрат від інвестиційної діяльності.

Водночас, показники різних форм звітності викликають багато питань і непорозумінь як щодо формування їх в бухгалтерському обліку, так і за алгоритмами розрахунків. До того ж, до звітності не включаються дані щодо об'єктів інвестицій приросту оборотних активів та збільшення потенціалу ресурсів, які забезпечують господарську діяльність. Окреслене поле питань вимагає нових підходів для розбудови нагальних інформаційних проблем. Важливим моментом при формуванні інформаційної бази для управління інвестиційною діяльністю є рівновага між інформаційними потребами в процесі виконання поставлених завдань та системою показників, які формує і забезпечує обліково-звітний процес. Інформаційна база в системі інвестиційної діяльності повинна забезпечити пізнання інвестиційного процесу і виконання управлінням таких функцій як планування, організація, аналіз, мотивація і контроль.

Насамперед, слід зазначити, що звітність про інвестиційну діяльність повинна надавати інформацію про процеси, дії фізичних і юридичних осіб, держави, які спрямовані на здійснення грошових та майнових вкладень з метою отримання прибутку чи інших вигод у майбутньому. Інвестиційну діяльність можна розглядати через динаміку кругообігу ресурсів (природних, майнових, трудових і системи управління) підприємства, тому що будь-яке підприємство є окремим інвестиційним проектом, який включає накопичення і обачливе витрачання ресурсів на фінансування певних господарських програм, в результаті чого інвестор одержує прибуток, який використовується ним на споживання або додаткове інвестування у розвиток підприємства.

Виходячи з цього характеристику інвестиційної діяльності сільськогосподарського підприємства необхідно подати в системній формі статистичної звітності з відображенням наступних її напрямів:

I. Інвестиції на формування вартості майнових об'єктів необоротних активів. Серед найважливіших об'єктів необоротних активів, які забезпечують господарську діяльність підприємства необхідно виділити: основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення і довгострокові біологічні активи.

II. Інвестиції на формування майнових об'єктів оборотних активів. Розмір залишків запасів, які утворюються кожною їх складовою частиною, має бути оптимальним при забезпеченні безперервної, безперебійної і ритмічної роботи підприємства, у відповідності з його бізнес-планом. За відповідності складу, структури й наявності запасів, визначеному технологічному процесу і обсягам господарської діяльності підприємство отримує максимальний прибуток.

III. Інвестиції на формування об'єктів фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції включають придбання фінансових активів (акцій, облігацій, сертифікатів, відкриття депозитних рахунків), участь у заснуванні нових підприємств та в спільній діяльності. Фінансові інвестиції поділяються на прями та портфельні. Пряма інвестиція – господарська операція, яка передбачає внесення активів до статутного

капіталу юридичної особи в обмін на корпоративні права. Портфельна інвестиція – господарська операція, яка передбачає придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку.

Серед об'єктів фінансового інвестування доцільно виділити дебіторську заборгованість, яка може розглядатися як безкоштовна позика підприємства іншим суб'єктам господарювання. Якщо умови кредитування покупців у процесі продажу продукції передбачають жорсткі інструменти попередньої оплати, то зменшуються обсяги реалізації і, відповідно, зменшується величина дебіторської заборгованості. З іншого боку, якщо розрахункові умови послаблюються, з'являється більше покупців, зростають обсяги реалізації і, відповідно, сума дебіторської заборгованості, безнадійних боргів та фінансових втрат.

IV. Інвестиції на формування потенціалу ресурсів. В цьому розділі звітності уточнюється і деталізується інформація щодо збільшення потенціалу ресурсів. Зокрема, інвестиції у формування висококваліфікованої робочої сили є одним з найважливіших факторів підвищення продуктивності праці, забезпечення випуску конкурентоспроможної продукції, інтеграції України у світове економічне співтовариство. Очевидно, що розв'язати економічні проблеми у найближчі роки Україна не зможе шляхом простого нарощування чисельності зайнятого населення. Дедалі більшого значення набувають такі показники, як професіоналізм, компетентність, здатність до отримання знань упродовж життя, рівень культури тощо.

Іншим напрямом інвестицій, який збільшує потенціал персоналу є виробниче середовище, де людина здійснює свою трудову діяльність. Під терміном “виробниче середовище”, який надто активно використовується в країнах з розвинутою економікою, мається на увазі більш широке поняття, ніж тільки умови праці. Ґрунтуючись на принципі системного підходу до виробництва, він включає й організацію виробництва з різними елементами управління, серед яких одним з провідних є вдосконалення охорони праці, у тому числі з використанням економічних стимулів.

V. Джерела фінансування об'єктів інвестування. Сучасна система обліку не передбачає виокремлення та відображення аналітичних даних щодо джерел фінансування об'єктів інвестицій. Не вирішує проблеми і розрахунковий розділ XIII “Використання амортизаційних відрахувань” у формі 5 “Примітки до річної фінансової звітності”. Якщо керуватись загальними характеристиками формування фінансових ресурсів для інвестицій, то їх джерелами слід вважати всі елементи пасиву балансу.

VI. Формування потоків доходів і витрат в процесі інвестиційної діяльності. Доходи інвестиційної діяльності формуються від продажу основних засобів, нематеріальних активів, акцій, боргових зобов'язань, а також інших необоротних активів і часток у капіталі підприємств. Крім того, необхідно формувати інформацію про доходи у вигляді відсотків (дивідендів) за використання інвестиційних ресурсів іншими суб'єктами господарювання. Витрати інвестиційної діяльності виникають в процесі придбання інвестиційних об'єктів.

Кожен розділ звітності повинен бути інформаційним комплексом, що має забезпечувати управлінські рішення з формування обсягів інвестицій за введеними в експлуатацію об'єктами, незакінчені процеси інвестиційної діяльності, джерела фінансування та формування потоків доходів і витрат інвестиційних операцій в розрізі аналітичних і класифікаційних груп об'єктів, ознак діяльності підприємства та технологічних процесів здійснення інвестицій.

Водночас є необхідність у формуванні окремої інформації щодо інвестування екологічних об'єктів. Формування інформації про інвестиційну діяльність щодо екологічних об'єктів відповідно до висловлених пропозицій дасть змогу:

- ефективно управляти інвестиційними екологічними витратами;
- здійснювати аналіз екологічних витрат за напрямками інвестування;
- формувати достовірну інформацію для національної екологічної статистики;
- здійснювати моніторинг коштів використаних на охорону довкілля;
- забезпечувати контроль рівня природоохоронних витрат, не стільки щоб сприяти пошуку шляхів їх зниження, скільки визначати достатність вкладених коштів на охорону природного середовища.

Для бухгалтерського відображення екологічні витрати необхідно поділяти на інвестиційні (капіталізовані) і операційні (поточні). Найбільш доцільним є виділення у традиційному бухгалтерському обліку на синтетичних рахунках об'єктів аналітичного обліку в розрізі необхідної інформації для подання фінансової, статистичної і податкової звітності.

**Висновки.** Підсумовуючи викладене, слід звернути увагу на наступні моменти. Категорія інвестицій в господарській діяльності є надзвичайно потужною, що підтверджується широкою сферою її використання. В сільськогосподарському виробництві інвестиційна діяльність відіграє не меншу, а можливо навіть більшу роль, ніж в інших сферах національної економіки. Вивчення питань щодо формування інформаційних ресурсів про інвестиційну діяльність підприємств у сільському господарстві щодо капітальних екологічних витрат свідчить, що має місце певне коло невирішених проблем, які суттєво знижують ефективність прийняття управлінських рішень у господарській практиці.

Відповідно, роботу із створення якісного інформаційного середовища для управління економічними показниками інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств необхідно здійснювати у вигляді побудови чіткої і структурованої концепції облікової, статистичної і податкової політики, але обов'язково з дотриманням принципу її цілісності на рівні підприємства і держави.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень № 2 – інвестиції (річна) “Капітальні інвестиції” та № 2 – інвестиції (квартальна) “Капітальні інвестиції” [Електронний ресурс]: наказ Держкомстату України від 10.11.2008 р. № 436. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>
2. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень зі структурної статистики № 1 – підприємництво (річна), № 1 – підприємництво (коротка) річна, № 1 – підприємництво (квартальна) [Електронний ресурс]: наказ Держкомстату України від 27.08.2007 р. № 321. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>
3. Інструкція щодо складання форми державного статистичного спостереження № 11-ОЗ “Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)” [Електронний ресурс]: наказ Держкомстату України від 27.08.2001 р. № 365 (у редакції наказу Держкомстату України від 08.08.2006 р. № 381. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
6. *Малюга Н., Замула І.* Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 35-41.
7. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: Учебник. – М., 2004. – 272 с.
8. *Потапенко Н.Є.* Екологічні витрати та доходи макроекономічних суб'єктів // Економіка природокористування і охорона довкілля: Щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України / Відп. ред. Б.М. Данилишин. – К., 2005. – 376 с.
9. *Бешуля І.В.* Направление стандартизации экологического учета // Регіональні перспективи. – 2001. № 2-3 (15-16). – С. 161-163.
10. *Максимів Л.І.* Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18-23.
11. *Сухіна О.М.* Дослідження екологічної складової у виробничій діяльності підприємств гірничо-видобувної промисловості // Економіка природокористування і охорона довкілля: Щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України / Відп. ред. Б.М. Данилишин. – К., 2005. – 376 с.
12. *Манкуев А.А.* Экологические затраты в системе категорий экологической экономики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rsee.chitgu.ru/pages/rsee2003/file3ru.htm>.
13. *Кондратюк О.М.* Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – К., 2008. – 260 с.