

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.2:631.162

ПОНЯТТЯ БІОМАСИ ЯК ОСОБЛИВОГО ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ ©

О.В. ТОМЧУК,
кандидат економічних наук, доцент,
декан факультету обліку та аудиту,

В.Ю. ФАБІЯНСЬКА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту
та державного контролю,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті розглянуто стан розвитку альтернативної енергетики в Україні. Здійснено оцінку частки енергії, виробленої з відновлюваних джерел енергії у валовому кінцевому енергоспоживанні, розрахованої за правилами Директиви 2009/28/ЄС. Досліджено місце біоенергетики в структурі вітчизняного виробництва енергії з відновлюваних джерел, що дає можливість стверджувати про її активний розвиток та вагоме місце. На основі аналізу статистичних даних зроблено висновок про те, що за обсягами використання біомаса є найпоширенішою серед відновлюваних джерел енергії. Досліджено визначення поняття "біомаса" з позицій вітчизняного та міжнародного законодавства. Обґрунтовано необхідність виділення біомаси як об'єкта бухгалтерського обліку. На основі проведених досліджень сформульоване визначення біомаси як об'єкта бухгалтерського обліку. Результати, наведені у статті, дали змогу виділити наступні ознаки ідентифікації біомаси, які уособлюють її унікальні ознаки: невикопний характер отримання, органічне (рослинне або тваринне) походження, здатність до біологічного розкладу, намір суб'єкта господарювання-виробника біомаси використовувати її в енергетичних цілях.

Ключові слова: відновлювані види енергії, біологічне паливо, біоенергетичні культури, біомаса, бухгалтерський облік, об'єкт обліку, критерії визнання.

Рис. 1. Табл. 3. Літ. 15.

Постановка проблеми. Біоенергетика є найперспективнішою складовою відновлюваної енергетики, оскільки базується на використанні енергії біомаси, застосування якої не призводить до глобального світового потепління. Перші роки становлення біоенергетики в Україні характеризувалися переважанням використання для виробництва біопалива побічної продукції сільськогосподарського виробництва, а саме: соломи зернових культур, бадилля, стебел кукурудзи, соняшника, ріпака, а також відходів деревообробної та лісової промисловості.

Однак останні роки розвитку відновлюваної енергетики в Україні характеризуються розвитком сировинної бази для потреб біоенергетики, а саме нарощуванням біомаси шляхом вирощування сільськогосподарськими підприємствами біоенергетичних культур. Відтак, виходячи із появи нового об'єкта обліку, яким є біомаса, постає необхідність в обліковому забезпеченні управління виробництвом біоенергетичних культур.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у дослідження економічної сутності, ефективності виробництва та споживання відновлюваних видів енергії здійснили Гументик М.Я. [1], Калетнік Г.М. [2], Климчук О.В. [3], Сінченко В.М., Ткаченко А.М. [4] та інші. До проблем розробки теоретичних основ та практичних рекомендацій щодо обліково-аналітичного забезпечення виробництва та споживання біологічних видів палива долучаються вчені-економісти, зокрема Гуцаленко Л.В. [5], Жук В.М. [6], Коваль Н.І., Колесник Т.В., Подолянчук О.А. [7], Правдюк Н.Л. [8], Рудь Ю.М. [9], Фабіянська В.Ю. [5] та інші.

Значний внесок у розвиток виробництва енергетичних культур із наступною переробкою на біологічні види палива здійснив Г.М. Калетнік, дослідивши у своїх працях економічні, технологічні та екологічні аспекти виробництва і споживання біопалив в Україні [1].

О.В. Климчук вважає, що відсутність в Україні чітких стандартів і способів контролю якісних характеристик біологічних видів палива призводять до створення його негативного іміджу серед потенційних споживачів. Тому в процесі виробництва біопалива в ринкових умовах немає місця для стратегічної безвідповідальності, потрібно враховувати не тільки економічну ситуацію і кон'юнктуру ринку, а й законодавчі та нормативні акти, щоб приймати виважені, обґрунтовані й далекоглядні планові управлінські рішення для уникнення негативних економічних, юридичних, соціальних, екологічних та інших наслідків [3].

В.М. Сінченко та А.М. Ткаченко, проаналізувавши типовий варіант отримання деревної біомаси на біоенергетичній вербовій плантації, зробили висновок, що для підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності таких проектів на ринках капіталу критично важливим є розробка та впровадження економічного механізму фінансової підтримки виробників [4].

На нашу думку, проблеми, що розглядаються у працях вчених-економістів, присвячених технологічним та економічним аспектам вирощування біоенергетичних культур для потреб виробництва біопалива, не можуть бути вирішені в повному обсязі без розробки облікового забезпечення управління виробництвом біомаси.

Колектив науковців, досліджуючи облікове забезпечення вирощування біоенергетичних культур, вважає, що облік витрат на їх виробництво та облік собівартості продукції є неупередженими в загальній системі бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах. На думку економістів, зміст його більш розгалужений, виходячи з економічного тлумачення собівартості та витрат, з вимог щодо управління господарськими процесами на сільськогосподарських підприємствах в умовах ринку. Сукупність методів управління собівартістю повинна, перш за все, передбачати комплексний та системний підхід до дослідження впливу на собівартість та витрати зокрема [7].

Н.Л. Правдюк, врахувавши досвід практичної бухгалтерії вітчизняних сільськогосподарських підприємств і технологічні особливості виробництва біоенергетичних ресурсів, розробила концептуальну схему бухгалтерського обліку

виробництва біологічного палива (біодизелю), яка охоплює авторські методичні підходи до відображення інформації про витрати на виробництво продукції в обліковій системі підприємства, її оцінки та узагальнення у фінансовій звітності [8].

Науковцями вперше виокремлено біомасу та біологічне паливо як об'єкти обліку і контролю та запропоновано методику їх облікового відображення з метою забезпечення необхідною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів [5].

Необхідно віддати належне вагомим напрацюванням науковців, які здійснили дослідження теоретичних основ та надали практичні рекомендації щодо методики обліку, аналізу та контролю витрат на виробництво біопалива, адже це є необхідним для розвитку ринку біологічних палив в Україні та неоціненним досвідом для розвитку подальших досліджень у цій галузі. Однак варто відзначити, що поле досліджень в частині створення достовірного облікового забезпечення, яке формує інформаційне поле для розробки та обґрунтування управлінських рішень підприємств-виробників біоенергетичних культур, є широким і малодослідженим, тому існує об'єктивна необхідність удосконалення обліково-аналітичного забезпечення виробництва та споживання біомаси сільськогосподарськими підприємствами.

Формулювання цілей статті. Метою написання статті є дослідження сутності поняття “біомаса” з позицій вітчизняного та міжнародного законодавств, виділення ознак ідентифікації біомаси як об'єкта бухгалтерського обліку, що дозволить здійснити удосконалення обліково-аналітичного забезпечення виробництва та споживання біомаси сільськогосподарськими підприємствами в умовах стрімкого розвитку біоенергетики в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зважаючи на значну залежність України від імпортованих енергетичних ресурсів, зокрема природного газу та нафтових рідких палив, та враховуючи потужний потенціал біомаси, з якої можна виробляти різні види енергії, біоенергетику можна віднести до найпріоритетніших напрямків розвитку альтернативної енергетики нашої країни.

Наразі в Україні інструментом стимулювання розвитку відновлюваної електроенергетики є “зелений” тариф. Після його удосконалення та прив'язки до курсу євро спостерігається стрімка позитивна динаміка впровадження нових проектів. У 2015 р. введено 30 МВт потужностей з генерації “чистої” електроенергії, у 2016 р. – 121 МВт, а у 2017 р. – 257 МВт. Відповідно до міжнародних зобов'язань та Національного плану дій з відновлюваної енергетики до 2020 р. потрібно досягти 11% “чистої” електроенергії у кінцевому енергоспоживанні у 2020 році [10].

Відповідно до Енергетичного балансу України з 2010 по 2016 роки частка енергії, вироблена з відновлюваних джерел енергії, у валовому кінцевому енергоспоживанні, розрахована за правилами Директиви 2009/28/ЄС, збільшилась з 2,9 % до 5,8 %, зокрема у секторах [11]:

- в електроенергетиці – з 6,5% до 7,8%;
- у системах опалення – з 2,4% до 6,2%;
- у транспортному секторі – з 1,1% до 2,1%.

З 2010 по 2016 роки споживання енергії, виробленої з відновлюваних джерел енергії, збільшилось на 48% (з 2 220 до 3 275 тис. т н.е.), зокрема:

- у системах опалення – на 83% (з 1 186 до 2 171 тис. т н.е.);
- в електроенергетиці – на 4% (з 985 до 1022 тис. т н.е.);
- у транспортному секторі – на 67% (з 49 до 82 тис. т н.е.).

У 2016 році найбільшими джерелами відновлюваної енергії у кінцевому енергоспоживанні є:

- енергія, вироблена з біомаси – 2221 тис. т н.е. (68%);
- енергія, вироблена гідроелектростанціями – 925 тис. т н.е. (28%) [11].

Біоенергетика є однією із галузей енергетики, яка базується на використанні біопалива, що виробляється з біомаси.

Вартий уваги той факт, що біоенергетика активно розвивається в Україні. У 2016 р. біопаливо та відходи займали найвагомішу частку в структурі виробництва енергії з відновлюваних джерел, а саме 81%. Так, за даними Біоенергетичної асоціації України, обсяг загального постачання первинної енергії з біопалив та відходів у 2016 р. склав 2832 тис. т н.е., що еквівалентно заміщенню близько 3,5 млрд м³ газу. Крім цього, проведений Біоенергетичною асоціацією України аналіз даних за період 2010-2016 рр. свідчить про те, що середній темп розвитку сектору біоенергетики в Україні складає [12]:

- 45% на рік за показником “виробництво біопалив та відходів”;
- 35% на рік за показником “загальне постачання первинної енергії з біопалив та відходів” [12].

Аналізуючи статистичні дані, можна зробити висновок про те, що за обсягами використання біомаса є найпоширенішою серед відновлюваних джерел енергії.

Поняття біомаси наведене в Законі України “Про альтернативні види палива”, де зазначено, що біомаса – невикопна біологічно відновлювана речовина органічного походження, здатна до біологічного розкладу, у вигляді продуктів, відходів та залишків лісового та сільського господарства (рослинництва і тваринництва), рибного господарства і технологічно пов’язаних з ними галузей промисловості, а також складова промислових або побутових відходів, здатна до біологічного розкладу [13].

Виробниками біомаси є сільське та лісове господарство, технологічно пов’язані з ними галузі промисловості, крім того, біомаса, як органічна речовина, може утворюватися в результаті функціонування комунальних та деяких промислових господарств, внаслідок діяльності яких утворюються органічні відходи.

У даний час відбувається перехід до використання й переробки на біопаливо нових біоенергетичних культур – свічграсу, міскантусу, енергетичної верби, тополі, акації та ряду інших. Проводиться пошук і розробка ефективних елементів технології вирощування даних культур, визначається економічна й екологічна ефективність їх використання як окремих видів палива. На черзі постало питання пошуку найбільш ефективного із наявних видів палива, яке б, за умови рівних енергетичних витрат на його одержання, давало найвищу віддачу при використанні для отримання наступного виду енергії, наприклад, теплової або електричної. Саме тому в Інституті біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН України проводиться пошук і розробка найбільш ефективних технологій використання біомаси для виробництва біопалива, обґрунтовується послідовність дій і перелік основних технологічних рішень, пов’язаних із заміщенням викопних видів палива [1].

Енергетичні культури – це окремі види дерев та рослин, що спеціально вирощуються для виробництва твердого біопалива. Вони поділяються на три окремі групи [14]:

- швидкорослі дерева;

- багаторічні трави (міскантус, шавнат);
- однорічні трави (сорго, тритикале) [14].

До енергетичних рослин також належать традиційні сільськогосподарські культури, що вирощуються з метою виробництва біодизельного пального (ріпак, соняшник), біоетанолу (кукурудза, пшениця) та біогазу (кукурудза). Одним із напрямків використання біомаси є її переробка у рідке біопаливо: біодизель та біоетанол [14].

Вимоги Закону України “Про альтернативні види палива” до суб’єктів господарювання, внаслідок діяльності яких утворюється біомаса, щодо її визнання та обліку, узагальнено у таблиці 1 [13].

Отже, законодавство України зобов’язує суб’єктів господарювання вести облік такої біомаси. Так, відповідно до ст. 8 Закону України “Про альтернативні види палива”, суб’єкти господарювання, внаслідок діяльності яких утворюється біомаса, що використовується для виготовлення біопалива та біокомпонентів, зобов’язані вести облік такої біомаси в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. При цьому виробники біопалива зобов’язані вести облік виробленого ними біопалива та біокомпонентів у порядку, встановленому законодавством [13].

З наведеного у таблиці 1 визначення біомаси впливає, що ознаками її ідентифікації є наступні:

- невикопний характер отримання;
- органічне (рослинне або тваринне) походження;
- здатність до біологічного розкладу.

Отже, до біомаси можуть відноситися;

- продукти сільського, лісового, рибного господарства та технологічно пов’язаних із ними галузей промисловості;
- відходи сільського, лісового, рибного господарства та технологічно пов’язаних із ними галузей промисловості;
- залишки сільського, лісового, рибного господарства та технологічно пов’язаних із ними галузей промисловості;
- промислові відходи, здатні до біологічного розкладу;
- побутові відходи, здатні до біологічного розкладу [13].

Таблиця 1

Визначення понять та вимоги Закону України “Про альтернативні види палива” до суб’єктів господарювання, внаслідок діяльності яких утворюється біомаса

№ з/п	Поняття	Визначення
1	2	3
1	Біомаса	Невикопна біологічно відновлювана речовина органічного походження, здатна до біологічного розкладу, у вигляді продуктів, відходів та залишків лісового та сільського господарства (рослинництва і тваринництва), рибного господарства і технологічно пов’язаних з ними галузей промисловості, а також складова промислових або побутових відходів, здатна до біологічного розкладу

Продовження табл. 1

1	2	3
2	Біологічні види палива (біопаливо)	Тверде, рідке та газове паливо, виготовлене з біологічно відновлювальної сировини (біомаси), яке може використовуватися як паливо або компонент інших видів палива
3	Біокомпонент	Біопаливо, що використовується як компонент інших видів палива
4	Виробник біопалива	Суб'єкт господарської діяльності, що безпосередньо виробляє біопаливо з біомаси
5	Використання біомаси	Біомаса, що утворюється внаслідок діяльності суб'єктів господарювання, може використовуватись як біопаливо або для виробництва біопалива чи біокомпонентів, крім тієї частини біомаси, яка використовується зазначеними суб'єктами для потреб власного виробництва, не пов'язаних з виробництвом біопалива чи біокомпонентів
6	Облік біомаси	Суб'єкти господарювання, внаслідок діяльності яких утворюється біомаса, що використовується для виготовлення біопалива та біокомпонентів, зобов'язані вести облік такої біомаси в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України
7	Облік біопалива	Виробники біопалива зобов'язані вести облік виробленого ними біопалива та біокомпонентів у порядку, встановленому законодавством

Джерело: узагальнено авторами на основі [13]

Крім того, вважаємо за необхідне до ознак ідентифікації віднести також намір суб'єкта господарювання – виробника біомаси використовувати її в енергетичних цілях. Це є важливим, враховуючи, що така ознака є основоположною в ідентифікації даного об'єкта, оскільки без наміру використання для виробництва біологічного палива, біомаса, наприклад, у сільському господарстві є просто готовою та побічною продукцією рослинництва і тваринництва. Порівняємо визначення біомаси, які наведені у вітчизняному законодавстві та міжнародних нормативно-правових актах, що представлені у таблиці 2.

Таблиця 2

Міжнародні норми, що закріплюють визначення біомаси

№ з/п	Нормативний документ	“Біомаса – це...”
1	2	3
1.	Директива Європейського Парламенту та Ради 2001/77/ЄС від 27 вересня 2001 р. про створення сприятливих умов продажу електроенергії, виробленої з відновлювальних енергоджерел, на внутрішньому ринку електричної енергії	біорозкладна фракція продуктів, відходів та осадів від сільського господарства (включаючи рослинні та тваринні речовини), лісової та спорідненої з нею промисловості, а також біорозкладна фракція промислових і комунальних відходів
2.	Директива Європейського Парламенту та Ради 2003/30/ЄС від 8 травня 2003 р. про стимулювання використання біопалива та інших видів відновлювального палива для потреб транспорту	частина продукції, що зазнає біологічного розкладу, відходи та залишки від сільського господарства, включаючи рослинні та тваринні речовини, лісництва та споріднених галузей промисловості, а також частка промислових та міських відходів, що зазнають біологічного розкладу
3.	Директива Європейського Парламенту та Ради 2009/28/ЄС від 23 квітня 2009 р. про заохочення до використання енергії,	частина продуктів, що підлягає біологічному розкладенню, відходи та залишки біологічного походження, що отримуються з

Продовження табл. 2

1	2	3
	виробленої з відновлюваних джерел. та якою вносяться зміни до, а в подальшому скасовуються Директиви 165 2001/77/ ЄС та 2003/30/ ЄС	сільського господарства (враховуючи речовини рослинного та тваринного походження), лісового господарства та суміжних галузей, враховуючи рибальство та аквакультуру, а також частина промислових та міських відходів, що підлягає біологічному розкладенню

Джерело: узагальнено авторами на основі [9]

З наведеного випливає, що за міжнародним законодавством, ознаками біомаси є:
 а) біорозкладність (можливість біологічного розкладу);
 б) рослинне та тваринне походження [9].

Як результат проведених досліджень, ознаки ідентифікації біомаси як об'єкта обліку наведемо на рисунку 1.

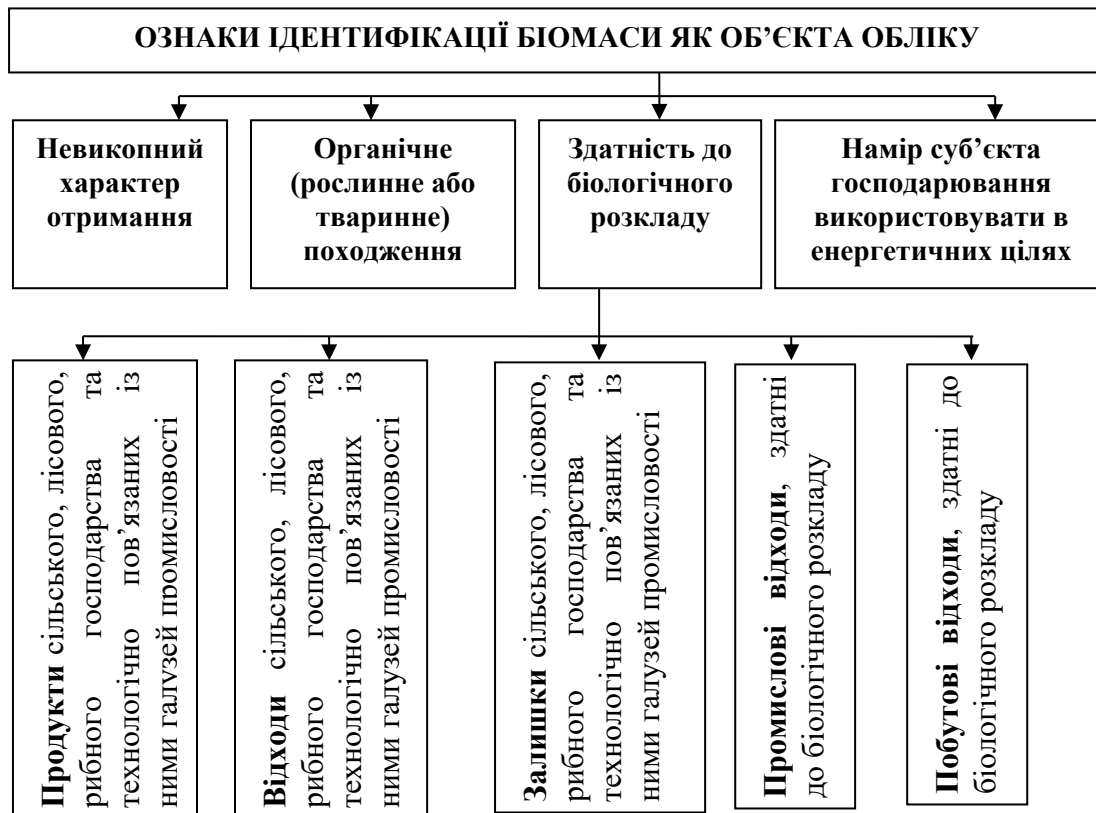


Рис. 1. Ознаки ідентифікації біомаси як об'єкта обліку

Джерело: власна розробка авторів

Економічна ефективність вирощування біоенергетичних культур, а отже і отримання біомаси, якою вони є, може бути досягнута тільки завдяки обліку усіх факторів виробництва. Відтак, завданням бухгалтерського обліку є забезпечення об'єктивного вимірювання та відображення в кількісних та якісних показниках усіх господарських процесів щодо виробництва та споживання біомаси на сільськогосподарських підприємствах. Облікове відображення витрат на

виращування біоенергетичних культур, а також отримання готової та побічної продукції здійснюється шляхом їх фіксації в первинних документах з подальшим групуванням у системі рахунків бухгалтерського обліку з метою отримання узагальненої інформації для цілей складання фінансової звітності.

Навчальна література з теорії бухгалтерського обліку визначає поняття об'єктів обліку як засобів підприємства, джерел їх утворення та господарських процесів, які забезпечують рух майна і джерел з метою отримання прибутку. Об'єкти бухгалтерського обліку визначаються виконуваними ними функціями у процесі суспільного відтворення. Так на підприємствах виробничої сфери об'єктами бухгалтерського обліку є господарські засоби та їх використання у процесі постачання, виробництва та реалізації, розрахунково-кредитні відносини, що виникають при цьому, а також фінансові результати діяльності [15].

В.М. Жук дав наукове означення специфіки предмета та об'єктів бухгалтерського обліку, виходячи з визначальності в цьому “біологічної метафори”, теорії фізичної економії, “живої економіки” та специфічних відносин власності, соціальної інфраструктури [6] (табл. 3).

Таблиця 3

Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності

Предмет обліку	Об'єкти обліку
Процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та примноженням фізичного капіталу та біологічних активів (“жива” економіка)	Використання та примноження: – земельного капіталу. – еколого-природоохоронного капіталу. – біологічних активів. – енергетичних активів (у т.ч. сільськогосподарської продукції). Виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції.
Специфічні господарські процеси	– Відносини власності, в т.ч.: майнові, земельні; – Спеціальні режими оподаткування: ФСП; ПДВ; земельний податок тощо. – Державна (бюджетна) підтримка за програмами. – Особливості організації різноманітних форм господарювання, формування соціальної, природоохоронної та екологічної інфраструктури.
Процеси зміни активів, формування фінансових результатів діяльності	– Формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо). – Зміна вартості біологічних активів. – Формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності.

Джерело: [6]

Вищевказані об'єкти обліку безперечно визначають специфічність, особливість побудови бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Разом з тим, визначальними для теорії та практики як українського, так і світового аграрного бухгалтерського обліку є предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, що пов'язані з процесами біологічних перетворень рослин і тварин та з процесами використання і примноження фізичного капіталу. Саме вони асоціюють аграрну економіку з “живою” економікою, тобто економікою, яка характеризується

господарськими процесами з живими організмами – рослинами, тваринами, землею (сільськогосподарського призначення), продовольчо-енергетичними запасами, природоохоронними комплексами [6].

Отже, біомаса як об'єкт бухгалтерського обліку – це продукт виробництва (основний, супутній, побічний, у т.ч. відходи), основними ознаками ідентифікації якого є невикопний характер отримання, органічне (рослинне або тваринне) походження, здатність до біологічного розкладу та наявність наміру суб'єкта господарювання в подальшому використовувати її в енергетичних цілях.

Висновки. Виділення біомаси як особливого об'єкта бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств є об'єктивною необхідністю, яка виникла в умовах стрімкого розвитку відновлюваної енергетики у світі та в Україні зокрема. Вважаємо, що необхідність виокремлення окремого об'єкта обліку виникає тоді, коли він (об'єкт) володіє якимись особливими ознаками (критеріями визнання), що виділяє його з-поміж інших, а також є необхідність отримання інформації щодо стану та руху даного об'єкта з метою управління ним. Дослідження, результати яких наведені у статті, дали змогу виділити ознаки ідентифікації біомаси, які уособлюють її унікальність, актуальність та ефективність використання в енергетичних цілях.

Слід особливо наголосити на тому, що інформація щодо витрат на вирощування біоенергетичних культур та подальшого використання біомаси в енергетичних цілях, що формується в системі бухгалтерського обліку на підприємстві, є важливою основою, на якій здійснюється планування, аналіз та контроль, тобто виконуються усі основні функції управління підприємством.

Подальші дослідження вбачаємо в удосконаленні обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом та споживання біомаси сільськогосподарськими підприємствами.

Список використаних джерел

1. Гументик М.Я. Оцінка ефективності перероблення біомаси енергетичних культур на біопаливо / М.Я. Гументик // Біоенергетика. – 2016. – № 2. – С. 28-31. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
2. Калетнік Г.М. Розвиток ринку біопалив в Україні [Текст] / Г. М. Калетнік // Біоенергетика. – 2013. – № 1. – С. 11-16.
3. Климчук О.В. Специфіка формування та механізми регулювання ринку біопалива / О.В. Климчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. – № 2. – С. 13-21. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
4. Сінченко В.М. Інвестиційна привабливість проектів з вирощування біомаси / В.М. Сінченко, А.М. Ткаченко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 10. – С. 24-34. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
5. Гуцаленко Л.В. Організація обліку і контролю виробництва біологічного палива Вінниця: монографія / Л.В. Гуцаленко, В.Ю. Фабіянська // Вид-во ТД “Едельвейс і К”, 2013. – 262 с.
6. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 2 (17) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 448 с. – С.100-105.

7. Подолянчук О.А. Основні аспекти обліково-аналітичного забезпечення виробництва біоенергетичних культур у сільськогосподарських підприємствах / О.А. Подолянчук, Н.І. Коваль, Т.В. Колесник // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 12. – С. 81-91. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.

8. Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління виробництвом біологічного палива / Н.Л. Правдюк // Облік і фінанси. – 2016. – № 1 (71). – С. 74-82.

9. Рудь Ю.М. Визначення поняття “біомаса” за законодавством України / Ю.М. Рудь // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Право. – 2014. – Вип. 197(3). – С. 163-169. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.

10. У Комітеті ВРУ ПЕК розглянули нові підходи до стимулювання виробництва енергії з відновлюваних джерел. – Режим доступу: <http://sae.gov.ua>.

11. Інформація щодо частки енергії, виробленої з відновлюваних джерел, у кінцевому енергоспоживанні в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sae.gov.ua>.

12. Біоенергетика продовжує впевнене зростання на рівні 35% на рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uabio.org>.

13. Про альтернативні види палива: Закон України від 14 січня 2000 року № 1391-XIV, із наступними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

14. Біоенергетика [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sae.gov.ua>.

15. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: 2001 : навч. посіб. / Грабова Н.М. ; під ред. М.В. Кужельного. – 6-те вид. – К. : А.С.К., 2001. – 272 с. – (Економіка. Фінанси. Право).

Список використаних джерел у транслітерації/References

1. Humentyk M.Ya. Otsinka efektyvnosti pererobliannia biomasy enerhetychnykh kultur na biopalyvo / M.Ya. Humentyk // Bioenerhetyka. – 2016. – № 2. – Pp. 28-31. – Rezhym dostupu: <http://nbuv.gov.ua>.

2. Kaletnik H.M. Rozvytok rynku biopalyv v Ukraini [Tekst] / H.M. Kaletnik // Bioenerhetyka. – 2013. – № 1. – Pp. 11-16.

3. Klymchuk O.V. Spetsyfika formuvannia ta mekhanizmy rehuliuвання rynku biopalyva / O.V. Klymchuk // Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky. – 2015. – № 2. – Pp. 13-21. – Rezhym dostupu: <http://nbuv.gov.ua>.

4. Sinchenko V.M. Investytsiina pryvablyvist proektiv z vyroshchuvannia biomasy / V.M. Sinchenko, A.M. Tkachenko // Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky. – 2017. – № 10. – Pp. 24-34. – Rezhym dostupu: <http://nbuv.gov.ua>.

5. Hutsalenko L.V. Orhanizatsiia obliku i kontroliu vyrobnytstva biolohichnoho palyva Vinnytsia: monohrafiia / L.V. Hutsalenko, V.Iu. Fabiianska // Vyd-vo TD “Edelweis i K”, 2013. – 262 p.

6. Zhuk V.M. Predmet ta obiekty bukhhalterskoho obliku silskohospodarskoi diialnosti / V.M. Zhuk // Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats. – Seriia: Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz. – Vypusk 2 (17) / Vidpovidalnyi redaktor d.e.n., prof. F.F. Butynets. – Zhytomyr: ZhDTU, 2010. – 448 p. – Pp.100-105.

7. Podolianchuk O.A. Osnovni aspekty oblikovo-analitychnoho zabezpechennia vyrobnytstva bioenerhetychnykh kultur u silskohospodarskykh pidpriumstvakh / O. A. Podolianchuk, N.I. Koval, T.V. Kolesnyk // Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky. – 2016. – № 12. – Pp. 81-91. – Rezhym dostupu: <http://nbuv.gov.ua>.
8. Pravdiuk N.L. Oblikove zabezpechennia upravlinnia vyrobnytstvom biolohichnoho palyva / N.L. Pravdiuk // Oblik i finansy. – 2016. – № 1 (71). – Pp. 74-82.
9. Rud Yu.M. Vyznachennia poniattia “biomasa” za zakonodavstvom Ukrainy / Yu.M. Rud // Naukovi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. Serii : Pravo. – 2014. – Vyp. 197(3). – Pp. 163-169. – Rezhym dostupu: <http://nbuv.gov.ua>.
10. U Komiteti VRU PEK rozghlianyly novi pidkhody do stymuliuвання vyrobnytstva enerhii z vidnovliuvanykh dzherel. – Rezhym dostupu: <http://sae.gov.ua>.
11. Informatsiia shchodo chastky enerhii, vyroblenoi z vidnovliuvanykh dzherel, u kintsevomu enerhospozhyvanni v Ukraini [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://sae.gov.ua>.
12. Bioenerhetyka prodovzhuie vpevnene zrostantia na rivni 35% na rik [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://uabio.org>.
13. Pro alternatyvni vydy palyva: Zakon Ukrainy vid 14 sichnia 2000 roku № 1391-XIV, iz nastupnymy zminamy i dopovnenniamy [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
14. Bioenerhetyka [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://sae.gov.ua>.
15. Hrabova N.M. Teoriia bukhhalterskoho obliku: 2001 : navch. posib. / Hrabova N.M. ; pid red. M.V. Kuzhelnoho. – 6-te vyd. – K. : A.S.K., 2001. – 272 p. – (Ekonomika. Finansy. Pravo).

ANNOTATION
CONCEPT OF BIOMASS AS A SPECIAL OBJECT OF ACCOUNTING

TOMCHUK Olesya,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,
Dean of the Department of Accounting and Audit,

FABIYANSKA Victoria,
Candidate of Economic Sciences,
Assistant Professor of State Audit and Control Department,
Vinnitsia National Agrarian University
(Vinnitsia)

The article considers the state of development of alternative energy sector in Ukraine. The share of energy received from renewable energy sources in gross final energy consumption calculated according to the rules of Directive 2009/28 / EC is estimated. The place of bioenergy in the structure of domestic energy production is explored, which makes, what approves its active development and significance. On the base of the analysis of statistical data it was concluded that biomass is the most common raw material among the other sources for renewable energy production. The definition of “biomass” from the standpoint of domestic and international legislation is explored. The necessity of separation

of biomass as an object of accounting is substantiated. On the base of the carried research the definition of biomass as an object of accounting is formulated. The results of the study, presented in the article, made it possible to distinguish the following signs of biomass identification that embody its unique features: non-fossil nature, organic (plant or animal) origin, ability to biodegradation, biomass producer's intention to use it for energy purposes.

Keywords: types of renewable energy, biofuel, bioenergy crops, biomass, accounting, accounting object, recognition criteria.

Fig. 1. Tabl. 3. Lit. 15.

АННОТАЦИЯ ПОНЯТИЕ БИОМАССЫ КАК ОСОБЕННОГО ОБЪЕКТА УЧЁТА

ТОМЧУК Олеся Валерьевна,
кандидат экономических наук, доцент,
декан факультета учёта и аудита,

ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры аудита и государственного контроля,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

В статье рассмотрено состояние развития альтернативной энергетики в Украине. Осуществлена оценка доли энергии, произведенной из возобновляемых источников энергии в валовом конечном энергопотреблении, рассчитанной по правилам Директивы 2009/28 / ЕС. Исследовано место биенергетики в структуре отечественного производства энергии из возобновляемых источников, что позволяет говорить о её активном развитии и весомом месте. На основе анализа статистических данных сделан вывод о том, что по объемам использования биомасса является самым распространенным из всех возобновляемых источников энергии. Исследовано определение понятия "биомасса" с позиций отечественного и международного законодательства. Обоснована необходимость выделения биомассы как объекта бухгалтерского учёта. На основе проведенных исследований сформулировано определение биомассы как объекта бухгалтерского учёта. Исследования, проведенные в статье, позволили выделить следующие признаки идентификации биомассы, которые олицетворяют её уникальные признаки: неископаемый характер, органическое (растительное или животное) происхождение, способность к биологическому разложению, намерение предприятия-производителя биомассы использовать её в энергетических целях.

Ключевые слова: возобновляемые виды энергии, биологическое топливо, биоэнергетические культуры, биомасса, бухгалтерский учёт, объект учёта, критерии признания.

Рис. 1. Табл. 3. Лит. 15.

Інформація про авторів

ТОМЧУК Олеся Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент, декан факультету обліку та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

ФАБИЯНСЬКА Вікторія Юхимівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ТОМЧУК Olesya – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Dean of the Department of Accounting and Audit, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

FABIYANSKA Victoria – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of State Audit and Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ТОМЧУК Олеся Валерьевна – кандидат экономических наук, доцент, декан факультета учёта и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).



УДК 332.3:347.255

**ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ НА
УМОВАХ ЕМФІТЕВЗИСУ: ПРАВОВИЙ
ТА ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТИ ©**

Я.П. ІЩЕНКО,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та
оподаткування в галузях економіки,

О.О. ЛЮБАР,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри
бухгалтерського обліку,
Вінницький національний
аграрний університет
(Вінниця)

Публікація присвячена вирішенню проблеми належного правового забезпечення та розкриття інформації про права користування земельними ділянками на умовах емфітевзису в системі бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Розглядається можлива реалізація речових прав на земельні ділянки в Україні. Окремлено організаційні особливості залучення земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису та оренди. Досліджено нормативне обґрунтування відносин емфітевзису та законопроекти, що мають на меті їх правове врегулювання.

© Я.П. ІЩЕНКО, О.О. ЛЮБАР, 2018