

получать необходимую информацию для принятия эффективных управленческих решений.

**Ключевые слова:** расходы, доходы, финансовые результаты, прибыль, убыток, бухгалтерский учет.

*Стаття надійшла 16.03.2017*

УДК 631.1:657.471:657.6

## **ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ**

*Г. Сиротюк, к. е. н.*

*Львівський національний аграрний університет*

**Постановка проблеми.** Велика кількість екологічних проблем вимагає спрямування екологічної політики і діяльності підприємств на їх усунення і спонукає до пошуку дієвих інструментів, що базуються на принципах сталого розвитку. Сталий розвиток можна охарактеризувати як процес постійних змін, за якого використання ресурсів, впровадження інновацій, залучення інвестицій, вихід на міжнародний ринок та інституційні зміни спрямовані на підвищення потенціалу підприємства, задоволення його потреб та досягнення стратегічних цілей.

Серед заходів із забезпечення сталого розвитку, крім формування правових, економічних і організаційних умов для раціонального використання ресурсів, створення науково-технічного потенціалу, замкнених виробничих циклів, екологізації системи нормативів і стандартизації, формування гармонійної регіональної структури економіки, вчені виокремлюють також необхідність упорядкування системи обліку виробництва продукції з метою повнішого відображення в ній вартості природних ресурсів [7, с. 411]. Тобто потрібна достовірна інформація про екологічні витрати підприємства, яку має продукувати управлінський облік й контролювати внутрішній аудит.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у вирішення питань обліку і внутрішнього аудиту екологічних витрат зробили такі вчені, як С. Метелев, О. Гончарова, Л. Максимів, І. Замула, В. Жук, О. Коблянська, М. Цибульник, О. Савченко, О. Дацій, Х. Хомик та ін.

Зокрема, Л. Максимів розглядає екологічні витрати як інтерналізовані витрати, які виникають внаслідок добровільних або обов'язкових заходів з метою запобігання, усунення, зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних витрат енергії, сировини й матеріалів [6, с. 19]; І. Замула зауважує, що екологічні витрати – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства [4, с. 16].

Проте потребують подальших досліджень особливості відображення в обліку інформації про екологічні витрати підприємства, організації проведення внутрішнього аудиту таких витрат.

**Постановка завдання.** Метою нашого дослідження було теоретичне обґрунтування і розроблення організаційного забезпечення обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат у сільськогосподарських підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** В умовах євроінтеграції екологічний чинник діяльності підприємств набуває особливо важливого значення, тому що економіка та екологія розглядаються як єдине ціле. Проте досі не розроблено жодних показників, систем обліку, які б повною мірою відображали їх взаємодію.

Екологічну діяльність в Україні регулюють Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р., а також Податковим кодексом України. Деякою мірою законодавство нашої держави гармонізується із законодавством ЄС, проте є низка перешкод у розробці й реалізації ефективної екологічної політики. У країнах ЄС правове регулювання екологічної діяльності здійснюється через директиви, а екологічна інтеграція стала обов'язковою для всіх членів і кандидатів на вступ до ЄС.

У 2012 р. було затверджено Базовий план адаптації екологічного законодавства України до законодавства ЄС (Базовий план апроксимації), котрий передбачає перелік директив ЄС у сфері охорони довкілля, до яких повинно адаптуватися українське законодавство. Це є лише початком приведення законодавства України у відповідність до стандартів і норм екологічного права ЄС [1].

На думку В. Жука, успішні результати екологічної діяльності підприємств АПК залежать від безперервності прийняття зважених і послідовних рішень його керівників, кожне з яких ґрунтується на існуючій інформаційній базі і в підсумку зумовлює кращий або гірший вплив на навколишнє природне середовище. Позитивним чинником у цьому є входження екологічної діяльності в систему бухгалтерського обліку і контролю [3, с. 18].

Основою управління є інформація про екологічні витрати підприємства, яку отримують у результаті дослідження екологічних аспектів його діяльності. Екологічні витрати суттєво впливають на економічні показники діяльності підприємства, оскільки сума таких витрат може бути значною. Проте їх не виокремлюють із загальної сукупності, що призводить до недостовірної інформації про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств.

Облік і внутрішній аудит екологічних витрат сільськогосподарських підприємств доцільно здійснювати з урахуванням особливостей, характерних для такого виду економічної діяльності: виробництво в сільському господарстві поєднується з природним процесом відтворення; підприємства займаються вирощуванням біологічних активів – рослин і тварин; сезонний характер робіт; операційний цикл може тривати понад рік.

Нині в Україні відсутній спеціальний стандарт бухгалтерського обліку, який би регулював облік екологічних витрат, що створює суттєві труднощі в підготовці необхідної інформації з екологічних витрат для користувачів такої інформації, а у П(С)БО 16 «Витрати» відсутнє будь-яке згадування про екологічні витрати.

Окрім того, існує безліч суперечностей, наслідком яких є відсутність єдиного розуміння змісту екологічних витрат і їх видів для відображення в бухгалтерському обліку.

Погоджуємося з науковцями [2, с. 13] щодо виділення елементів організації бухгалтерського обліку екологічних витрат:

1. У частині техніки ведення бухгалтерського обліку: первинні документи, облікові реєстри, порядок документообігу; робочий план рахунків із виділенням аналітичних рахунків; програмне забезпечення обліку; терміни надання та користувачі внутрішньої звітності;

2. У частині методичного забезпечення бухгалтерського обліку: порядок визнання, оцінки, внесення до собівартості екологічних витрат; порядок розподілу загальновиробничих екологічних витрат.

В обліку екологічні витрати доцільно відображати на витратних рахунках 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

У разі використання підприємствами рахунків восьмого класу екологічні витрати можуть знайти відображення на рахунку 86 «Екологічні витрати». Такої думки дотримуються О. Коблянська та М. Цибульник [4, с. 95].

Екологічні витрати варто відображати і для формування собівартості продукції. При цьому доцільно виділити окрему статтю витрат. В обліковій політиці підприємства необхідно чітко прописати особливості організації обліку екологічних витрат, а саме: склад і визнання; аналітику обліку витрат та порядку їх узагальнення; впровадження додаткових рахунків в обліку.

Важливим і надійним інструментом управління підприємством є система внутрішнього аудиту. Оскільки розглядаємо екологічні витрати, то сконцентруємо увагу на їхньому внутрішньому аудиті.

Вважаємо, що у великих сільськогосподарських підприємствах доцільно створити службу внутрішнього аудиту, одним із завдань якої є виокремити перевірку екологічних витрат. Така перевірка допоможе виявити відхилення від норм чинного законодавства, облікової політики підприємства та інших внутрішніх регламентуючих документів.

Метою внутрішнього аудиту екологічних витрат є вдосконалення природоохоронної діяльності підприємства внаслідок виявлення «вузьких» місць у процесі обліку екологічних витрат і розроблення рекомендацій щодо їх усунення [8, с. 33].

До завдань внутрішнього аудиту екологічних витрат сільськогосподарських підприємств можна віднести: перевірку дотримання законодавства; оцінку системи внутрішнього контролю підприємства щодо достовірності визначення екологічних витрат; перевірку організації і методики ведення обліку екологічних витрат; підвищення ефективності екологічної діяльності; надання консультацій керівництву та менеджерам підприємства з питань еколого-економічного управління; участь в організації підготовки до проведення зовнішнього аудиту підприємства тощо.

Проведення внутрішнього аудиту екологічних витрат дасть змогу підвищити ефективність діяльності підприємства за рахунок зменшення витрат, поспішно надавати керівництву оперативну інформацію про екологічні витрати, що вплине на ефективність прийняття управлінських рішень. Крім того, наявність служби внутрішнього аудиту позитивно вплине на імідж підприємства і зацікавленість інвесторів – як внутрішніх, так і зовнішніх.

**Висновки.** До екологічних витрат належать витрати, які пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності, залежать від сфери діяльності підприємства і ступеня впливу на навколишнє природне середовище.

У найближчій перспективі належить привести законодавство України у відповідність до стандартів та норм екологічного права ЄС, що є однією з основних проблем для країн, які співпрацюють зі співтовариством.

Для належної організації обліку екологічних витрат необхідно: внести доповнення в облікову політику підприємства; елементи організації бухгалтерського обліку розглядати в частині методичного забезпечення й техніки ведення бухгалтерського обліку; статті витрат доповнити статтею «Екологічні витрати».

Якісно організований внутрішній аудит екологічних витрат поліпшить систему їх контролю, забезпечить ефективність їх функціонування та управління ними.

#### **Бібліографічний список**

1. Базовий план апроксимації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zhiva-planeta.org.ua/upload/bazovuy-plan-adaptacii-2013-02-21.pdf>.
2. 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.
3. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18–23.
4. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І. В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
5. Коблянська О. І. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / О. І. Коблянська, М. О. Цибульник // Економічні науки. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 93–98. – (Серія «Облік і фінанси»).
6. Максимів Л. І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л. І. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18–23.
7. Метелев С. Е. Методологические аспекты эколого-экономической оценки перехода общества к устойчивому развитию / С. Е. Метелев, О. В. Гончарова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 2(34). – С. 409–412.
8. Хомик Х. Р. Організаційно-методичні засади внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства / Х. Р. Хомик // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки : Міжнар. зб. наук. праць. – Ч. 2 / відпов. ред. І. Б. Садовська. – Луцьк : РВВЛуцького НТУ, 2016. – Вип. 1(9). – С. 166–170.

#### **Сиротюк Г. Екологічні витрати сільськогосподарських підприємств: облік і внутрішній аудит**

Розглянуто проблеми обліку і внутрішнього аудиту екологічних витрат сільськогосподарських підприємств, економічну сутність екологічних витрат з урахуванням особливостей галузі.

Запропоновано внести доповнення в облікову політику підприємства, елементи організації бухгалтерського обліку розглядати в частині методичного забезпечення й техніки ведення бухгалтерського обліку, статті витрат доповнити статтею «Екологічні витрати».

**Ключові слова:** облік, внутрішній аудит, організація, екологічні витрати, сільськогосподарські підприємства.

**Syrotyuk H. Ecological expenses of agricultural enterprises: accounting and internal audit**

The article reveals the issues of accounting and internal audit of ecological expenses of agricultural enterprises, economic essence of ecological expenses with consideration of the branch peculiarities.

It is proposed to approve supplements to the accounting policy of enterprises, to consider elements of accounting organization in terms of methodic supply and technologies of accounting, to introduce the item of “Ecological expenses” into the list of expenditures.

**Key words:** accounting, internal auditing, organization, ecological expenses, classification, agricultural enterprises.

**Сиротюк Г. Экологические затраты сельскохозяйственных предприятий: учет и внутренний аудит**

Рассмотрены проблемы учета и внутреннего аудита экологических затрат сельскохозяйственных предприятий, экономическая сущность экологических затрат с учетом особенностей отрасли.

Предложено внести дополнения в учетную политику предприятия, элементы организации бухгалтерского учета рассматривать в части методического обеспечения и техники ведения бухгалтерского учета, статьи затрат дополнить статьей «Экологические затраты».

**Ключевые слова:** учет, внутренний аудит, организация, экологические затраты, сельскохозяйственные предприятия.

*Стаття надійшла 03.03.2017*

УДК 631.11:657.213

**ЕВОЛЮЦІЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ МЕХАНІЗМУ ПІЛЬГОВОГО КРЕДИТУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*А. Верзун, к. е. н.*

*Львівський національний аграрний університет*

**Постановка проблеми.** Кредитні ресурси є життєво необхідними для підприємств аграрного сектору. Саме їх використання – одна з основних передумов забезпечення ефективного виробництва продукції, оскільки вони дають змогу забезпечити фінансування необхідних технологічних прийомів.

Вартість кредитних ресурсів для аграрних підприємств залишається надзвичайно високою. Цей факт у поєднанні з низькою кредитоспроможністю передусім сільськогосподарських підприємств суттєво звужує можливості товаровиробників щодо залучення необхідних додаткових фінансових ресурсів.

Світовий досвід вказує на те, що в економічно розвинутих країнах серед протекціоністських заходів, спрямованих на розвиток сільського господарства,