

УДК 657.221:504.03

Т. М. Гнат'єва,

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський державний аграрний університет, м. Одеса

ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

T. Hnatyeva,

Ph.D., associate professor of accounting and auditing, Odessa State Agrarian University, Odessa

GENERAL PRINCIPLES OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND CONTROL OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті розглянуто загальні засади розвитку екологічного обліку та контролю в аграрних підприємствах. Акцентовано увагу на необхідності переходу до соціально-екологічного мислення та екологічно збалансованого розвитку. Проведено дослідження регіонів України за інтегральним показником стану навколишнього середовища, що дало змогу оцінити екологічну ситуацію різних областей, в тому числі сільської місцевості. Наголошено на необхідності впровадження Екологічної політики та дотриманні вимог міжнародних стандартів та Корпоративної системи екологічного менеджменту для посилення екологічної безпеки, покращення якості продукції. Налагодити систему екологічного обліку, яка має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку. Запропоновано розробити Методичні рекомендації з обліку природоохоронних витрат і зобов'язань. Обґрунтовано необхідність проведення екологічного контролю в сільськогосподарських підприємствах.

The article reviews the general principles of environmental accounting and control of agricultural enterprises. The attention to the necessity of moving to the socio-ecological thinking and environmentally sustainable development. A study of different regions of Ukraine by a combined indicator of the environment that made it possible to assess the environmental situation of different areas, including rural areas. The necessity of implementation of environmental policy and compliance with international standards and corporate environmental management system to enhance environmental safety, improve product quality. Establish a system of environmental accounting, which should be reflected in the overall system of accounting. An elaborate Guidelines to incorporate the environmental costs and liabilities. The necessity of conducting environmental monitoring in agricultural enterprises.

Ключові слова: екологічний облік, контроль, охорона навколишнього середовища, екологічні витрати та зобов'язання.

Key words: environmental accounting, control, environmental protection, environmental costs and liabilities.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розуміння економічної природи взаємозв'язків суспільства та навколишнього природного середовища формує можливості вибору найефективніших варіантів реалізації виробничої діяльності та суспільної поведінки людини. Саме прагнення підвищити ефективність функціонування виробничих і суспільних систем з урахуванням їх впливу на природне середовище спонукає формувати принципово нові підходи в обліку, який є інформаційною базою розвитку екологічного менеджменту та аудиту. Екологічний облік може бути рушійним методом обліку витрат на охорону навколишнього середовища та визначення такого підходу до

явищ господарської діяльності підприємств, розгляду всіх засобів і процесів у безпосередньому їх русі й розвитку, єдності, взаємозв'язку та взаємоузгодженні.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вченими зроблено значний внесок до теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з екологічними аспектами фінансово-господарської діяльності підприємств. Цей науковий напрям висвітлено у працях вітчизняних вчених: І.В. Замули [1], Н.А. Левченко [2], А.І. Максимів [3], Н.М. Малюги [4], А.М. Пелиньо [5], М.С. Пушкаря та інших. Од-

Таблиця 1. Шкала оцінки стану навколишнього природного середовища залежно від значення інтегрального показника

Значення інтегрального показника	Стан середовища
0,000 – 0,200	Кризовий
0,201 – 0,400	Критичний
0,401 – 0,600	Напружений
0,601 – 0,800	Задовільний
0,801 – 1,000	Сприятливий

нак, й досі не розроблено методологічного інструментарію для практичного ведення обліку витрат і результатів природоохоронних заходів на вітчизняних, зокрема, сільськогосподарських підприємствах. Тому на сьогодні актуальним є питання розробки і впровадження на аграрних підприємствах системи екологічно орієнтованого обліку, продуктом якої є саме інформація про взаємодію підприємства із довкіллям.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті: розглянути загальні засади розвитку екологічного обліку та контролю, обґрунтувати необхідність їх впровадження в обліково-аналітичну практику сільськогосподарських підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Останніми десятиліттями світова спільнота не на жарт стурбована станом природного довкілля. Тому, нині першочерговим завданням є здійснення переходу економіки України до екологічно збалансованого розвитку у напрямку перетворення техногенного господарського

мислення у соціально-екологічне.

Здоров'я та добробут людини великою мірою залежать від середовища, в якому вона живе — чистоти повітря, води та землі. Загальний рівень забруднення навколишнього середовища в деяких регіонах є дуже високим і становить серйозну загрозу для здоров'я людей. Для України дуже гострими є проблеми, пов'язані з викидами забруднюючих речовин у повітря, накопиченням токсичних відходів, збереженням значної питомої ваги неочищених стоків, що потрапляють у водні об'єкти. Стан навколишнього природного середовища характеризується інтегрованим показником, який враховує стан окремих середовищ довкілля.

Інтегральний показник стану навколишнього середовища характеризує комфортність проживання стосовно стану навколишнього природного середовища; являє інтегровану оцінку показників стану земельних ресурсів, водних ресурсів та атмосферного повітря.

Оцінка стану навколишнього середовища (далі — інтегральний показник) визначається за показниками стану атмосферного повітря, земельних та водних ресурсів через антропогенне навантаження і природний стан екосистем регіонів України. Інтегральний показник є абсолютним і визначається об'єктивними результатами моніторингу стану довкілля в певному регіоні України та не залежить від його місця відносно інших регіонів.

Інтегральний показник коливається в діапазоні від 0 до 1,0: вище значення свідчить про більш сприятливий екологічний стан (табл. 1).

Проведені розрахунки показників стану навколишнього середовища у регіонах за 2000—2014 роки дозволили визначити тенден-

Таблиця 2. Стан навколишнього середовища за значенням інтегрального показника в регіонах України

Рік	Сприятливий		Задовільний, напружений, критичний, кризовий		Одеська область	
	область	значення	область	значення	рейтинг	значення
2000	Херсонська	0,997	Дніпропетровська	0,682	20	0,827
2001	Херсонська	0,998	Дніпропетровська	0,673	17	0,811
2002	Тернопільська	0,987	Дніпропетровська	0,656	18	0,907
2003	Тернопільська	0,993	Дніпропетровська	0,677	21	0,868
2004	Херсонська	0,999	Дніпропетровська	0,534	20	0,867
2005	Херсонська	0,857	Запорізька	0,525	19	0,747
2006	Волинська	0,855	Запорізька	0,540	19	0,760
2007	Тернопільська	0,833	Запорізька	0,490	19	0,664
2008	Тернопільська	0,835	Запорізька	0,511	21	0,650
2009	Тернопільська	0,834	Дніпропетровська	0,552	20	0,677
2010	Тернопільська	0,834	Дніпропетровська	0,502	21	0,652
2011	Тернопільська	0,829	Дніпропетровська	0,496	19	0,657
2012	Закарпатська	0,808	Вінницька	0,528	3	0,699
2013	Закарпатська	0,789	Хмельницька	0,505	2	0,697
2014	Закарпатська	0,829	Сумська	0,521	2	0,704

Джерело: складено автором на основі даних статистичних бюлетенів Державної служби статистики України за 2011—2015 рр.

цію деяких областей до вираженої стабільності характеристик екологічної ситуації (табл. 2).

Розміщення регіонів за шкалою значень інтегрального показника в ці роки майже не змінилося. Помітно відрізнялися параметри екологічної ситуації у 3-х групах регіонів: перша — найбільш благополучна та чисельна, охоплює 14 областей (Херсонська, Тернопільська, Волинська, Закарпатська та інші області). Друга група містить відносно благополучні регіони (Житомирська, Чернігівська, Івано-Франківська області). Погіршена екологічна ситуація в цій групі обумовлена, насамперед, такими чинниками, як висока питома вага скинутої неочищеної води в загальному її обсязі, підвищена кількість важких металів у стічних водах; підвищена кількість викидів азоту та сірки; значна кількість викидів шкідливих речовин від пересувних джерел забруднення.

Вкрай незадовільною залишається екологічна ситуація у великих індустріальних регіонах країни, які відносяться до третьої групи регіонів (Вінницька, Дніпропетровська, Запорізька, Сумська, Хмельницька області), для яких значення інтегрального показника є суттєво нижчим. За оцінкою показників цього блоку дані регіони значно потерпають від несприятливого екологічного стану.

За останні три роки відбулися зміни в гіршу сторону, адже найкращий показник стану навколишнього середовища не перевищує значення в 0,8297, що в Закарпатській області. Таким чином, Одеська область має задовільний стан та посідає 2 місце з рівнем 0,704, а в Сумській області найнижчий показник — 0,521, що свідчить про напружений екологічний стан регіону. Отже, агропромисловим підприємствах, які ведуть свою виробничу діяльність в даних регіонах слід враховувати дану статистику, адже поява проблеми екологізації виробництва з врахуванням фактору екологічної безпеки, зміни в поведінці вітчизняного споживача та посилення конкуренції серед виробників сільськогосподарської продукції в країні стимулює зацікавленість у проведенні екологічної політики підприємства в напрямку добровільного впровадження системи екологічного управління.

Унаслідуючи досвід провідних агрохолдингів, як, наприклад, Астарта — Київ, переймаємо, що реалізація цілей впровадженої Екологічної політики в даній компанії забезпечується персональною відповідальністю як вищого керівництва, так і кожного співробітника підприємства за дотримання вимог міжнародного стандарту ISO 14001:2004 та Корпора-

тивної системи екологічного менеджменту. Підприємства агрохолдингу розміщені в сприятливих (Тернопільській, Полтавській, Харківській областях), задовільних (Житомирській області) так і в напружених регіонах (Вінницькій, Хмельницькій областях). Щорічно підприємства Компанії підтверджують, що вони відповідають міжнародним стандартам шляхом проведення верифікаційних та ресертифікаційних аудитів.

Адже міжнародна сертифікаційна діяльність зосереджена у таких напрямках, як охорона праці та безпека харчової продукції, сприяє посиленню екологічної безпеки, покращенню якості продукції і побудові ефективної співпраці із покупцями.

Дотримання виробничими підприємствами міжнародних стандартів діяльності Міжнародної фінансової корпорації (МФК) та інтегрованості їх у систему менеджменту охорони навколишнього середовища необхідно піддавати щорічній перевірці та оцінюванню незалежними експертами.

Особливу увагу слід зосереджувати на екологічній інформованості як працівників, так і всіх зацікавлених сторін підприємства. Випускати періодичні видання та дошки оголошень, де постійно звертати увагу на питання охорони праці та екологічної безпеки.

Для вирішення цієї проблеми також необхідно на підприємствах агропромислового виробництва, налагодити систему екологічного обліку, яка має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку. Тільки у цьому випадку він стане ефективним інструментом природоохоронної діяльності на суб'єктах господарювання.

Екологічна діяльність на підприємстві пов'язана з відповідними витратами, які прямо чи опосередковано впливають на економічні показники роботи підприємства. Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але сьогодні бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат, тому що не виділені до окремого об'єкту бухгалтерського обліку. Це призводить до відсутності достовірних облікових даних про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств, чого і неможливо зробити при існуючій організації бухгалтерського обліку.

Дослідивши економічну літературу, виявлено перелік об'єктів екологічної діяльності, які повинні бути відображені у бухгалтерському обліку. Замула І.В. виділяє дев'ять об'єктів бухгалтерського обліку, які забезпечать форму-



Рис. 1. Види екологічних витрат

вання інформації про екологічну діяльність суб'єкта господарювання, та пропонує поділити їх дві групи: 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); об'єкти, що утворюють господарську діяльність підприємства (екологічні господарські операції, екологічний ефект (прибуток, збиток) [1].

Зупинимось більш детально на екологічних витратах та зобов'язаннях.

У П(С)БО 16 "Витрати" [6] у складі витрат відсутнє будь-яке згадування про екологічні витрати. Аналогічно і у діючому Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій екологічні витрати теж не зазначені. Тому є необхідним доповнення П(С)БО 16 "Витрати" абзацом про екологічні витрати. Аналогічно необхідно доповнити і діючий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Для цілей обліку можна виділити основні види витрат, що є частиною собівартості продукції (рис. 1).

Згідно з П(С)БО 11 "Зобов'язання" [7], зобов'язання визнаються, коли їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення, трактування ж поняття "екологічні зобов'язання" зовсім відсутнє. Доцільно доповнити П(С)БО 11 абзацом про екологічні зобов'язання, їх визнання та відображення.

Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті:

- здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів);
- недотримання норм екологічного законодавства, які тягнуть за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо;
- добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище виходячи з міркувань піклування про свою репутацію.

Переймаючи досвід зарубіжних держав слід розробити Методичні рекомендації з обліку природоохоронних витрат і зобов'язань. Мета зазначеного документу полягає у наданні рекомендацій із ведення обліку витрат і зобов'язань, пов'язаних з природоохоронними заходами підприємства, що не суперечать вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності.

У ньому подати визначення витрат на охорону довкілля, тобто витрати на заходи, пов'язані з управлінням впливом господарської діяльності підприємства на навколишнє середовище. Їх особливістю є те, що майбутні вигоди від них не обов'язково мають економічний характер. Тут також розкрити питання екологічного аудиту та аналізу, навести ряд показників, які характеризують екологічну ефективність підприємства.

Для управління охороною діяльності на підприємстві та розширення зв'язків з громадськістю необхідно впровадити форму звітності — "Звіт про екологічну діяльність підприємства". Даний звіт повинен бути включеним до фінансової звітності підприємства та підлягати опублікуванню.

Екологічний контроль є перспективним та необхідним напрямом у вирішенні еколого-економічних проблем на сучасному етапі розвитку економіки. Досить актуальним є проведення екологічного контролю на підприємствах агропромислового виробництва, що обумовлено значним забрудненням навколишнього середовища в ході господарської діяльності. Впровадження екологічного контролю сприятиме вирішенню низки питань: випуску конкурентоспроможної продукції; введенню сертифікованих за європейськими стандартами виробництв та ресурсозберігаючих технологій; стимулюванню природоохоронної діяльності.

Особливим різновидом екологічного контролю виступає екологічний аудит, тобто 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 управління на-

вколишнім природним середовищем та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту.

Системне й фундаментальне дослідження питань екологічного аудиту в Україні практично відсутнє. Проблема розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні пов'язана з вирішенням двох основних питань: проведення екологічного аудиту діяльності господарюючих суб'єктів з позицій дотримання екологічного законодавства, оцінка проектно-кошторисної документації та екологічної ефективності управління суб'єктом господарювання; врахування екологічних аспектів при аудиті фінансової звітності.

Екологічний аудит може проводитись нарівні з екологічними експертизами, оглядами та оцінками. Він повинен стати обов'язковою складовою аудиторської діяльності в Україні. Для здійснення аудиторської перевірки необхідна надійна інформаційна база, неодмінною умовою якої є облік природоохоронної діяльності підприємства. На жаль, жоден із чинних нормативних актів з питань обліку в Україні не присвячений цій проблемі.

ВИСНОВКИ

Екологічні проблеми, викликані значним забрудненням навколишнього природного середовища та виснаженням запасів природних ресурсів, вимагають організації бухгалтерського обліку зазначених об'єктів; визначення економічної ефективності природоохоронних і природовідновних заходів, а також надання достовірної інформації зацікавленим користувачам щодо екологічної складової діяльності сільськогосподарського підприємства; проведення екологічного контролю як комплексу заходів за станом контролю та нагляду за довкіллям з метою перевірки планів і заходів щодо збереження та раціонального використання природних ресурсів, дотримання чинного законодавства в цій сфері та прийнятих нормативів якості навколишнього середовища.

Література:

1. 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.

2. Левченко Н.А. Екологічний облік і аудит: проблеми становлення та розвитку в Україні / Н.А. Левченко, Н.Є. Василевська // Коммунальное хозяйство городов. — 2009. — № 89. — С. 257—262.

3. Максимив А.И. Тенденции развития экологически ориентированного бухгалтерского учета / А.И. Максимив // Бухгалтерский учет и аудит. — 2005. — № 5. — С. 18—23.

4. Малуха Н. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення / Н. Малуха, І. Замула // Бухгалтерський облік і аудит: наук. журнал. — 2009. — № 5. — С. 35—41.

5. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля / Л.М. Пелиньо // Науковий вісник НЛТУ України. — 2008. — Вип. 18.2. — С. 70—75.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>

References:

1. Zamula, I.V. and Shyhun, M.M. (2009), "Analytical model of environmental accounting", Visnyk natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika", vol. 647, pp. 337—343.

2. Levchenko, N.A. and Vasylevs'ka, N.Y. (2009), "Environmental accounting and audit: problems of formation and development in Ukraine", Kommunal'noe khozyaystvo horodov, vol. 89, pp. 257—262.

3. Maksymyv, L.Y. (2005), "Trends of development environmentally oriented accounting", Bukhhalterskyu uchet y audit, vol. 5, pp. 18—23.

4. Malyuha, N. and Zamula, I. (2009), "Environmental expenses: accounting classification and display", Bukhhalters'kyu oblik i audyt: nauk. Zhurnal, vol. 5, pp. 35—41.

5. Pelyno, L.M. (2008), "Place the modern environmental accounting in the accounting system and its importance in the field of environmental protection", Naukovyy visnyk NLTU Ukrayiny, no. 18.2, pp. 70—75.

6. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulations (standard) accounting 11 "Commitments", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/> (Accessed 5 September 2015).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulations (standard) accounting 16 "Costs", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/> (Accessed 5 September 2015).

Стаття надійшла до редакції 29.09.2015 р.