

Фостолович В.А.,
доцент кафедри міжнародної економіки
Агапова М.В.,
Вінницький національний аграрний університет

ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ЯК ЕЛЕМЕНТ ІННОВАЦІЙНОГО ПІДХОДУ ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Ефективність ведення бізнесу в сучасних ринкових умовах визначається його конкурентоспроможністю. Фактором конкурентного виробництва, особливо сільськогосподарського, є екологічна безпека. Виокремлення екологічного складника в економіці діяльності як держави, так і підприємств є можливим шляхом відображення екологічних активів та екологічних пасивів в системі бухгалтерського обліку. Важливою проблемою такої системи облікового відображення природних ресурсів та екологічних показників є відсутність методики формування таких господарських операцій і їх реєстрації. Лише врахувавши в економічній оцінці діяльності підприємства екологічні показники, можливо дати об'єктивну оцінку та сформувані конкурентоспроможний аграрний бізнес.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Взаємозв'язки економічної та природної сфер перебувають у центрі уваги науковців різних галузей уже кілька століть, дане питання висвітлюється в працях відомих учених, науковців та дослідників, серед яких В. Вернадський, О.Вороновська, Л. Гринів, В. Жук, І.Замула, Л. Ларуш, Л. Максимів, Л. Пелиньо, С. Подолинський, М. Руденко, М. Федоров, В. Шевчук та інші. Водночас, низка актуальних питань, пов'язаних з особливостями функціонування обліково-аналітичної системи сільськогосподарської діяльності аграрної сфери та її впливу на навколишнє природне середовище, залишилися поза увагою.

Постановка завдання. Метою дослідження є виокремлення в системі бухгалтерського обліку та звітності сільськогосподарських підприємств статей, що характеризуватимуть еколого-економічний результат діяльності підприємства, а саме: екологічних активів, екологічних зобов'язань, екологічних доходів та витрат у загальній структурі фінансового результату.

Виклад основного матеріалу. Проведені нами теоретичні дослідження свідчать про потребу відображати в системі бухгалтерського обліку господарських операцій, що безпосередньо характеризують інтенсивність та ефективність і порядок використання природних ресурсів. Доцільним є їх відокремлене відображення в групі активів підприємства.

Формуючи зобов'язання та визначаючи результат діяльності підприємства, необхідним також є їх відокремлене відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а реєстрація – у відокремлених аналітичних реєстрах, що міститимуть інформацію, відображену у розрізі субрахунків. Така система обліку повною мірою буде відображати взаємодію економіки діяльності підприємства та безпеки навколишнього середовища.

Наше бачення підтверджено науковими працями ряду дослідників. Для вирішення цієї проблеми необхідно на підприємствах аграрного сектора економіки налагодити систему екологічного обліку. Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [7].

На нашу думку, екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, тільки у цьому випадку він стане ефективним інструментом виконання умов еколого-економічної політики держави. Взаємозв'язок складових частин бухгалтерського та екологічного обліку у сільськогосподарських підприємствах описано у дослідженнях Пелиньо Л. М. [1]. Ми вважаємо за доцільне формувати систему обліку сільськогосподарських підприємств у поєднанні бухгалтерського, управлінського, податкового та екологічного обліку. При цьому, необхідним вбачаємо виокремлення екологічного складника у кожній із структурних частин системи обліку. Аналогічно повинна функціонувати і система контролю, а екологічний аудит – як одна із функцій управління охороною навколишнього природного середовища. Структуру такої системи нами представлено на рисунку 1.

Отже, екологічний облік сільськогосподарських підприємств повинен діяти як цілісна система, що включає такі складові: фінансовий облік; управлінський облік та звітність за екологічними показниками; внутрішній контроль; екологічний аудит. При цьому, фінансовий екологічний облік охоплює традиційну німецьку систему еко-балансів: баланс "витрати-випуск"; баланс процесів; баланс продукції; баланс місця розташування виробництва, яку пропонуємо доповнити балансом сировини (рис. 2.) [3].

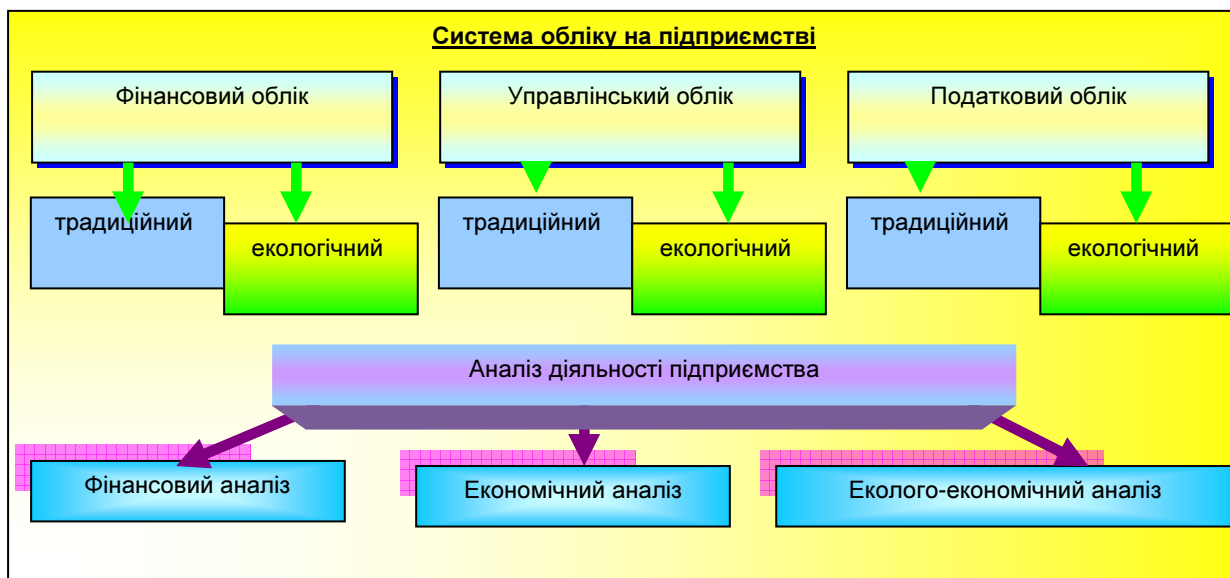


Рис. 1. Модель системи еколого-економічного обліку на підприємстві

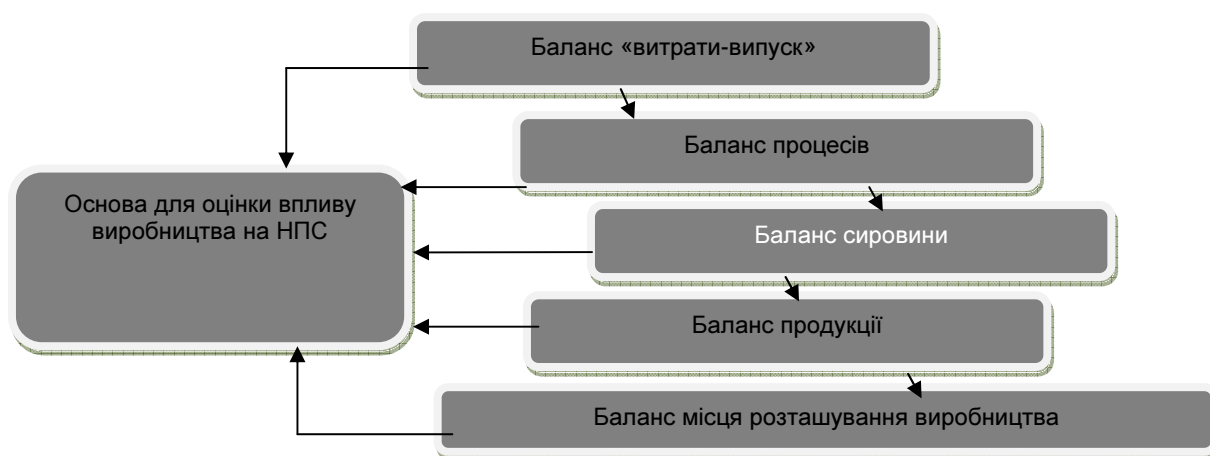


Рис. 2. Система екологічних балансів підприємства

Джерело: [7]

Для бухгалтерського відображення необоротних активів природоохоронного призначення пропонуємо вести аналітичні рахунки до відповідних субрахунків рахунків другого та третього порядку:

- Рахунку 10 "Основні засоби" (1001 – інвестиційна нерухомість природоохоронного призначення, 101 – земельні ділянки, 102 – капітальні витрати на поліпшення земель, 109 інші основні засоби),
- Рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" (114 – природні ресурси, 117 – інші необоротні матеріальні активи),
- Рахунку 12 "Нематеріальні активи" (121 – права користування природними ресурсами, 127 – інші нематеріальні активи),
- Рахунку 01 "Орендовані необоротні активи".

Амортизація по зазначених об'єктах обліковується на аналітичних рахунках до субрахунків рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Аналогічно за необхідне вважаємо виокремлення в системі бухгалтерського та управлінського обліку екологічних зобов'язань та результатів діяльності. Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на НПС, виходячи із бажання підтримувати свою репутацію. Екологічні зобов'язання поділяються на умовні (формується на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні; не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку) та реальні (відображаються на рахунках бухгалтерського обліку залежно від їх

виду: 39 “Витрати майбутніх періодів”, 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” (478 “Забезпечення відновлення земельних ділянок”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; 64 “Розрахунки за податками і платежами”; 68 “Розрахунки за іншими операціями”), 69 “Доходи майбутніх періодів” (за видами доходів).

Екологічні доходи виникають від впровадження інноваційних маловідходних, безвідходних екологічних виробництв (економію сировини та матеріалів можна визначати на підставі даних внутрішнього аналізу), виробництва екологічно чистої продукції (виокремлюється в сумі виручки від реалізації в межах аналітичних рахунків відкритих до синтетичного 70 “Доходи від реалізації”) та надходження у вигляді економічного стимулювання (аналітичний рахунок до синтетичного 719 “Інші доходи від операційної діяльності”).

У результаті здійснення екологічної діяльності підприємства несуть витрати, які формують групу екологічних витрат. Відсутність достовірної та своєчасної інформації про склад і розмір екологічних витрат, які відрізняються від інших витрат підприємства та залежать від сфери його діяльності й ступеню впливу на НПС, зумовлює неефективне управління ними та зростання негативного впливу на довкілля.

Для бухгалтерського відображення екологічні витрати рекомендовано об'єднати за двома ознаками: 1) за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові); 2) за характером впливу на НПС (експлуатаційні, природоохоронні), що дозволило організувати контроль за екологічною діяльністю та розробити методики їх бухгалтерського обліку. Найбільш доцільним є підхід виділення у складі існуючих синтетичних рахунків (15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 95 “Фінансові витрати”) ряду аналітичних, згідно із розробленою класифікацією, для накопичення екологічних витрат.

Узагальнену модель облікового відображення операцій з обліку екологічної діяльності та її результатів нами представлено в таблиці 1.

Таблиця 1

**Схема облікового відображення операцій з використання природних ресурсів
сільськогосподарських підприємств**

Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Придбання основних засобів природоохоронного призначення	152	631
Відображено витрати на право користування природними ресурсами	92	121
Витрати на оплату праці робітників	92	661
Екологічні зобов'язання з екологічного податку	94	64
Списано витрати на створення відділу екологічного менеджменту	791	92, 94
Відображено результат від впровадження екологічних інновацій	702	791
Відображено величину нерозподіленого прибутку від екологічної діяльності на підприємстві	791	441

Термін “екологічний збиток” має різні значення залежно від сфери його застосування. В бухгалтерському обліку екологічний збиток запропоновано трактувати як різницю між витратами або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства, та екологічними доходами [2]. Від екологічно-спрямованої діяльності підприємства може бути отриманий прибуток, якщо екологічні доходи перевищуватимуть екологічні витрати. Ефективність економічної діяльності забезпечується виконанням перспективних заходів еколоогоорієнтованої стратегії управління.

Екологічні платежі, а саме плату за екологічну експертизу, суму страхування ризиків стихійних явищ та екологічної шкоди, плату за отримання ліцензій, пропонуємо відносити на рахунок 91 „Загальновиробничі витрати” субрахунок 913 „Витрати екологічного спрямування”.

Екологічні доходи та екологічні витрати понесені в результаті діяльності закриваються на фінансовий результат (рахунок 79 “Фінансові результати”). Нами розроблено схему облікового відображення операцій з формування екологічних доходів та екологічних витрат і закриття даних рахунків на фінансовий результат (рис. 3).

Запропонована система ведення бухгалтерського обліку в повній мірі дасть можливість отримати результат природоохоронної діяльності та визначити частку прибутку (збитку) екологічної діяльності у структурі нерозподіленого прибутку (рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”), що дозволяє визначати вплив екологічної діяльності на фінансовий результат діяльності підприємства.

Проте досі не сформовано методики такої системи екологічного обліку та екологічного аналізу, що є перешкодою до впровадження та реального використання у діяльності сільськогосподарських підприємств.

Управлінський екологічний облік складається з обліку екологічних витрат і обліку екологічних доходів. Якщо на підприємстві масштаби природоохоронної діяльності невеликі, сама вона структурно не відособлена, послуги екологічного характеру “на сторону” не надаються, доцільно облік екологічних

витрат вести на рахунках 8-го класу у розрізі субрахунків: матеріальні витрати; витрати на оплату праці колег, зайнятих в сфері охорони довкілля; витрати на соціальне страхування співробітників, зайнятих у сфері довкілля; амортизація основних фондів природоохоронного призначення; екологічний податок та інші екологічні платежі; інші витрати екологічного характеру [7].

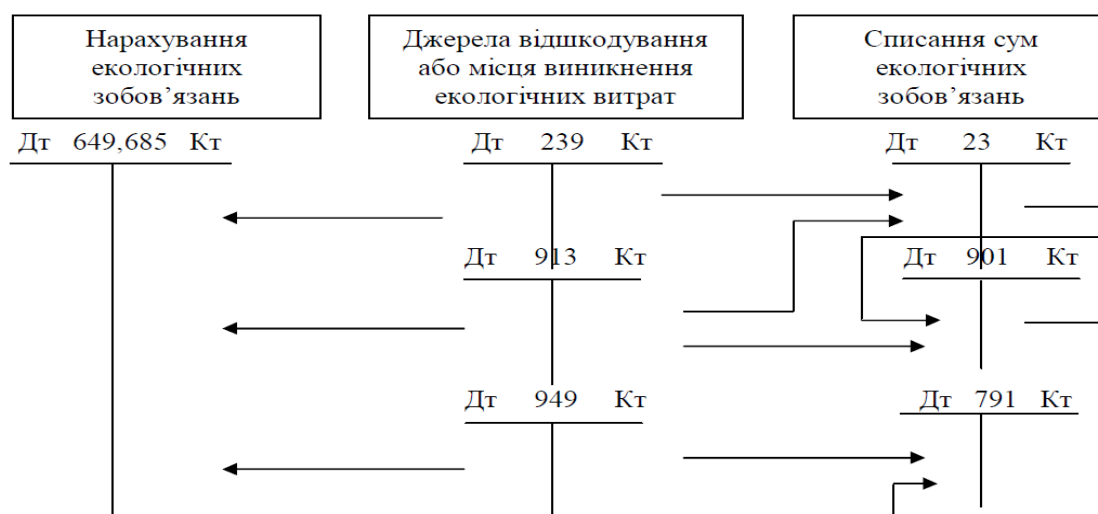


Рис. 3. Модель облікового відображення операцій з використанням природних ресурсів

У загальній структурі витрат підприємства містяться і витрати на оплату екологічного податку. Він є загальнодержавним обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 р. [8].

Наявна відокремлена така інформація на підприємствах дасть можливість враховувати вплив їх діяльності на стан навколишнього природного середовища та фінансовий стан і результати його діяльності.

Висновки з даного дослідження. Отже, виокремивши в системі бухгалтерського, управлінського та податкового обліку сільськогосподарських підприємств екологічну складову, можливим стане проведення оцінки впливу на стан довкілля та економічні результати діяльності. Тому, запропонована нами модель інтегрованого бухгалтерського обліку допоможе вирішити проблему виконання умов міжнародних «правил гри» у бізнесі.

Література

1. Вороновська О. В. Екологічний облік в системі інформаційних джерел антикризового регулювання аграрного виробництва [Текст] / О. В. Вороновська // Збірник наукових праць Таврійського Державного агротехнологічного університету (економічні науки). – Мелітополь: ТДАУ, 2010. – № 3. – С. 127- 132.
2. Вороновська О. В. Сутність і розвиток екологічного обліку / О.В. Вороновська [Текст] // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2(31). – С. 195-200.
3. Джигирей В. С. Основи екології та охорона навколишнього природного середовища (Екологія та охорона природи): [навчальний посібник.] / Джигирей В.С., Сторожук В.М., Яцюк Р.А. – Львів : Афіша, 2004. – 272 с.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: моногр. [Текст] / В. М. Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
5. Замула І. В. Бухгалтерська інтерпретація екологічного збитку [Текст] / І. В. Замула / Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4, Т. 3. – С. 107-110.
6. Максимів Л. І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування// Вісник САДУ: Економіка та менеджмент. – Суми: Козацький вал, 2001. – С. 123-129.
7. Пелиньо Л. М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля [Текст] / Л. М. Пелиньо // Науковий вісник національного лісотехнічного університету України: Зб. наук.-техн. пр. – Львів: НЛТУУ, 2008. – Вип. 18.2. – С. 70-75.
8. Податковий кодекс [Текст]: офіц. текст: за станом на 6 жовтня 2011 р. №5471-VI.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>>.