

УДК 657:504.06

Гангал Л.С.,
аспірант*
Буковинський державний
фінансово-економічний університет

ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНИЙ ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Hanhal L.S.,
graduate student,
Bukovyna State Finance and Economics University

ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AS AN INFORMATION TOOL FOR MANAGEMENT OF COMPETITIVENESS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

Постановка проблеми. Екологічний облік на підприємстві є індикатором раціональності господарювання, справедливого перерозподілу природних ресурсів, виробництва екологічно чистої продукції, виявлення проблем екологічного ризику, надходження інвестицій в аграрний сектор та контролю негативного впливу на навколишнє середовище. Саме тому він значною мірою впливає на конкурентоспроможність господарюючого суб'єкта. Проте, в Україні формування обліку екологічної діяльності знаходиться лише на початковому етапі становлення. Відсутність належної нормативно-правової бази та методики відображення інформації щодо екологічних витрат у звітності значно обмежує можливості використання даного виду обліку як інструменту формування інформаційної бази для управління підприємством та станом зовнішнього природного середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вирішення питань щодо дослідження обліку екологічної діяльності займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: В. Базилевич [3], І.В. Бешуля [1], О.І. Вишницька [2], А.Ю. Жулавський [4], І.В. Замула [5], С.М. Клименко [6], О.І. Коблянська [7], Л.І. Максимів [8], О.О. Манкуєв [9], Є.В. Мішенін [10], В.А. Пшеничний [11], К.С. Саєнко [12], О. М. Сухіна [13] та інші. Проте досі не розроблені теоретико-методологічні засади щодо формування інформації про екологічну діяльність підприємств, котра б слугувала підґрунтям управління їх конкурентоспроможністю.

Постановка завдання. Метою дослідження є формування теоретико-методологічного базису для впровадження екологічного обліку у практику діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств як інформаційного інструменту управління їх конкурентоспроможністю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зарубіжна господарська практика доводить, що охорона навколишнього середовища сприймається як важлива економічна задача підприємства, а природозберігаюча діяльність сприяє появі нових конкурентних переваг і формує сумарний позитивний результат для економіки. До того ж реалізація цілей екологоорієнтованих стратегій виробництва суб'єктами господарювання на кожному з рівнів економічної системи створює можливості отримання доходу від економічних та екологічних дивідендів, - так званого подвійного фінансового вирашу.

Актуальність впровадження системи екологічного обліку на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах має економічний, екологічний та соціальні аспекти, що представлені на рис.1.

Екологічна складова має місце і у внутрішніх чинниках забезпечення конкурентоспроможності: формування системи екологічного менеджменту як складової частини загальної системи управління підприємством, оптимізації виробничих процесів, зниження екологічних ризиків і витрат, викликаних нераціональним використанням ресурсів. Взаємозв'язок систем управління конкурентоспроможністю та задач організації обліково-аналітичного забезпечення у частині екологічного обліку представлені на рис. 2.

* Науковий керівник: Проданчук М.А. – д.е.н., доцент



Рис.1. Актуальність впровадження екологічного обліку на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах

Джерело: авторська розробка

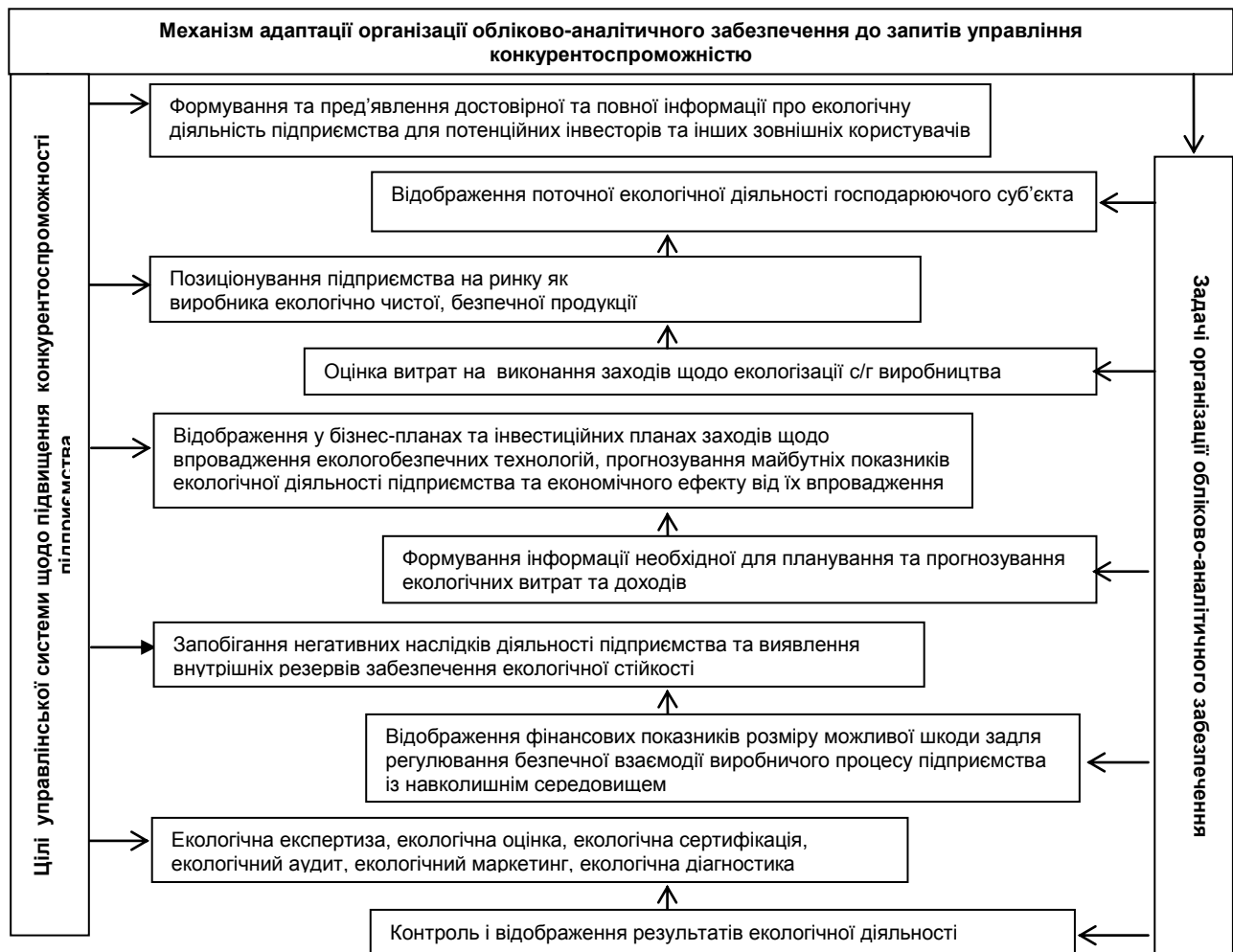


Рис. 2. Механізм адаптації організації обліково-аналітичного забезпечення екологічної діяльності до запитів управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств

Джерело: авторська розробка

На сучасному етапі розвитку світової економіки екологічна діяльність сільськогосподарських підприємств сприяє появі нових конкурентних переваг і забезпечує формування позитивного фінансового результату діяльності як окремого агровиробника, так і національної економіки. Постановка і реалізація ефективних екологоорієнтованих стратегій ведення господарської діяльності можлива лише за умови якісного обліково-аналітичного забезпечення системи екологічного менеджменту підприємства.

У бухгалтерському обліку та звітності будь-яка господарська діяльність, у тому числі і екологічна, знаходить своє відображення за допомогою показників витрат, доходів та порядку їх формування. Проте система обліку екологічної діяльності підприємств в Україні знаходиться лише у стадії становлення. Так, на сучасному етапі формування методики відображення екологічних витрат в працях науковців існує безліч суперечностей. Немає єдиного підходу не тільки до методики обліку, а й до класифікації і визначення поняття "екологічні витрати" (табл.1).

Таблиця 1

Трактування сутності екологічних витрат у науковій літературі

Автор	Дефініція
І.В. Бешуля [1]	Екологічні витрати поділяються на ті, що виникають у результаті заходів з попередження й ліквідації наслідків забруднення в ході звичайних виробничих процесів, а також інвестиції, експлуатаційні витрати з управління природоохоронною діяльністю, з ліквідації наслідків завданої екологічної шкоди, відшкодовані витрати.
О.С Дуброва, С.М Клименко [6]	Втрати, пов'язані із завданням шкоди навколишньому природному середовищу
І. В. Замула [5]	Екологічні витрати – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства.
Л.І. Максимів [8]	Екологічні витрати – це 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 втрат енергії, сировини і матеріалів.
О.О. Манкуєв [9]	Екологічні витрати - це витрати, пов'язані з викидами шкідливих речовин і переробкою відходів; витрати на профілактику та екологічний менеджмент; вартість матеріалів; вартість відходів виробництва.
Є. В. Мішенін [10]	Екологічні витрати – це витрати на природоохоронні заходи, які включають витрати на попередження інтенсивного забруднення навколишнього середовища і на різне зменшення негативного впливу на природу.
К. С. Саєнко [12]	Екологічні витрати – це витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.
О. М. Сухіна [13]	Екологічні витрати – це екоресурсні платежі (збори), витрати на капітальний ремонт основних виробничих фондів природоохоронного призначення, поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів, в тому числі – поводження з відходами.

Джерело: сформовано автором

Аналіз показав, що існують значні розбіжності у розумінні і трактуванні екологічних витрат різними науковцями. Так, більшість вчених у визначенні даного поняття вдаються до конкретизації об'єктів екологічних витрат при цьому упускаючи значну їх частину. Так, Манкуєв О.О., Мішенін Є.В., Бешуля І.В. не включають до їх складу плату за користування природними ресурсами, екологічні платежі та збори. Лише Манкуєв О.О. визначає екологічний менеджмент одним із елементів даних затрат. Екстернальні витрати, пов'язані з відновленням навколишнього природного середовища чітко включає до складу екологічних витрат лише Синякевич І.М. Витрати на сертифікацію продукції задля відображення її відповідності екостандартам практично ніхто із науковців не визначив чітко у складі екологічних витрат. Зважаючи на значну кількість об'єктів даних витрат вважаємо недоцільним вдаватися до їх конкретизації при визначенні сутності досліджуваної категорії. Разом з тим, варто уникати і надмірного узагальнення змісту досліджуваного поняття (зокрема, як у визначенні Дубрової О.С, Клименко С.М), оскільки це ускладнює ідентифікацію складових елементів екологічних витрат у обліку.

Тому для потреб бухгалтерського обліку нами запропоновано використання наступного трактування досліджуваного поняття: екологічні витрати – це зменшення економічних вигід підприємства чи збільшення зобов'язань, пов'язаних із відтворенням і раціональним використанням природних ресурсів, підтриманням в нормальному стані й поліпшенням якісних характеристик навколишнього природного середовища, попередження його забруднення чи завдання іншої шкоди, а також плата за використання ресурсів природних екосистем чи відшкодування завданих їм збитків. Саме таке трактування даного поняття варто включити до П(С)БО 16 «Витрати».

У вітчизняній нормативно-правовій базі з бухгалтерського обліку практично відсутнє будь-яке регулювання екологічної діяльності підприємств. Так, у П(С)БО 16 «Витрати» у складі витрат немає ніякого згадування про екологічні витрати. Аналогічно і у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій екологічні витрати теж не зазначені. Вважаємо, що належне формування законодавчої бази щодо екологічної діяльності підприємства є основою організації належного еколого-економічного обліку господарюючих суб'єктів. Поняття ж екологічних витрат має обов'язково бути включеним до національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Немає в українській нормативно-правовій базі і загальноприйнятої класифікації екологічних витрат, які сплачують підприємства і тому їх прийнято відносити у дебети різних рахунків. Причиною цього в першу чергу виступає відсутність надійної нормативно-правової та інформаційної бази, відсутність мотивації щодо здійснення витрат на природоохоронні заходи, обмеженість методики стандартизованого обліку екологічних витрат, що виникають під час господарської діяльності.

Для ефективного контролю та управління за екологічними витратами підприємства необхідним є їх групування за доцільно обраними класифікаційними ознаками. На думку більшості вітчизняних і зарубіжних вчених, варто поділяти екологічні витрати на капітальні, тобто такі, що спрямовуються на здійснення екологічних заходів та поточні, пов'язані з експлуатацією природоохоронних об'єктів. Науковці О. І. Коблянська та М. О. Цибульник вважають, що головним напрямом класифікації витрат є поділ їх на такі, що включаються до собівартості продукції та такі, що відносяться до витрат періоду [7].

Головними ознаками класифікації екологічних витрат І. В. Замула вважає вид діяльності та характер впливу на навколишнє середовище [5].

В.А. Пшеничний пропонує виділити усі витрати, пов'язані з природокористуванням, в окрему облікову групу, дещо деталізуючи статті витрат, визначаючи також наступні їх види: паливо і енергія на проведення природоохоронних заходів, заробітна плата персоналу, витрати на управління природоохоронною діяльністю, витрати, понесені у зв'язку із зупинкою виробництва з екологічних причин, витрати на утилізацію відходів [11].

Ю.А. Жулавський поділяє екологічні витрати на дві основні групи: Витрати, пов'язані із процесом природокористування та Витрати, пов'язані з фактором забруднення довкілля [4].

Проаналізувавши погляди дослідників, ми дійшли висновку, що в науковій та довідковій літературі поки не пропонується класифікувати екологічні витрати залежно від їх функціонального призначення. Однак, саме дана класифікаційна ознака характеризує призначення витратених ресурсів на екологічну діяльність (для здійснення природоохоронних заходів, для відшкодування завданої шкоди навколишньому середовищу чи для забезпечення, а відповідно відображає ефективність еколого-економічної діяльності підприємства. Окрім того, використання даної класифікаційної ознаки для потреб управлінського обліку дозволяє підвищити якість і релевантність облікової інформації, а отже позитивно впливає на процес управління конкурентоспроможністю підприємства в цілому. Таким чином, ми рекомендуємо поділяти екологічні витрати за функціональним призначенням на екологічні зобов'язання, екологічні інвестиції та екологічні резерви.

Проведені дослідження показали, що для прийняття управлінських рішень сільськогосподарськими підприємствами різних організаційно-правових форм важливим є також розподіл екологічних витрат за об'єктами, економічною природою витрат, способом перенесення на продукцію та ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (рис. 3).

Класифікація екологічних витрат за функціональним призначенням відіграє важливу роль при оцінці конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств. Так, порівняння розміру екологічних інвестицій та екологічних зобов'язань дає можливість скласти уявлення про обсяг завданої шкоди навколишньому середовищу у результаті виробничої діяльності підприємства та обсяг витрат, понесених на здійснення природоохоронної діяльності та відновлення якісних характеристик використовуваних природних ресурсів.

Поняття «екологічні інвестиції» для України нове. Згідно із визначенням Вишницької О.І., екологічні інвестиції - всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються у господарську діяльність і спрямовані на зменшення негативної антропогенної дії на навколишнє середовище, зниження екодемокративного впливу процесів виробництва, споживання та утилізації товарів та послуг; збереження, раціональне використання природних ресурсів та покращення природно-ресурсного потенціалу територій; забезпечення екологічної безпеки країни, внаслідок яких досягаються екологічний, соціальний та економічний результати [2].

Дотепер на міжнародному і національному рівнях не розроблені та не рекомендовані стандарти бухгалтерського обліку, в яких включено поняття «екологічні зобов'язання». Є різні визначення цього поняття, однак найбільш точно його розкривають В. Базилевич та Д. Вальтер, які визначають «екологічні зобов'язання» як наслідок екологічного характеру, обумовлений взаємодією підприємств із навколишнім середовищем, що може здійснити суттєвий вплив на фінансовий стан [3].

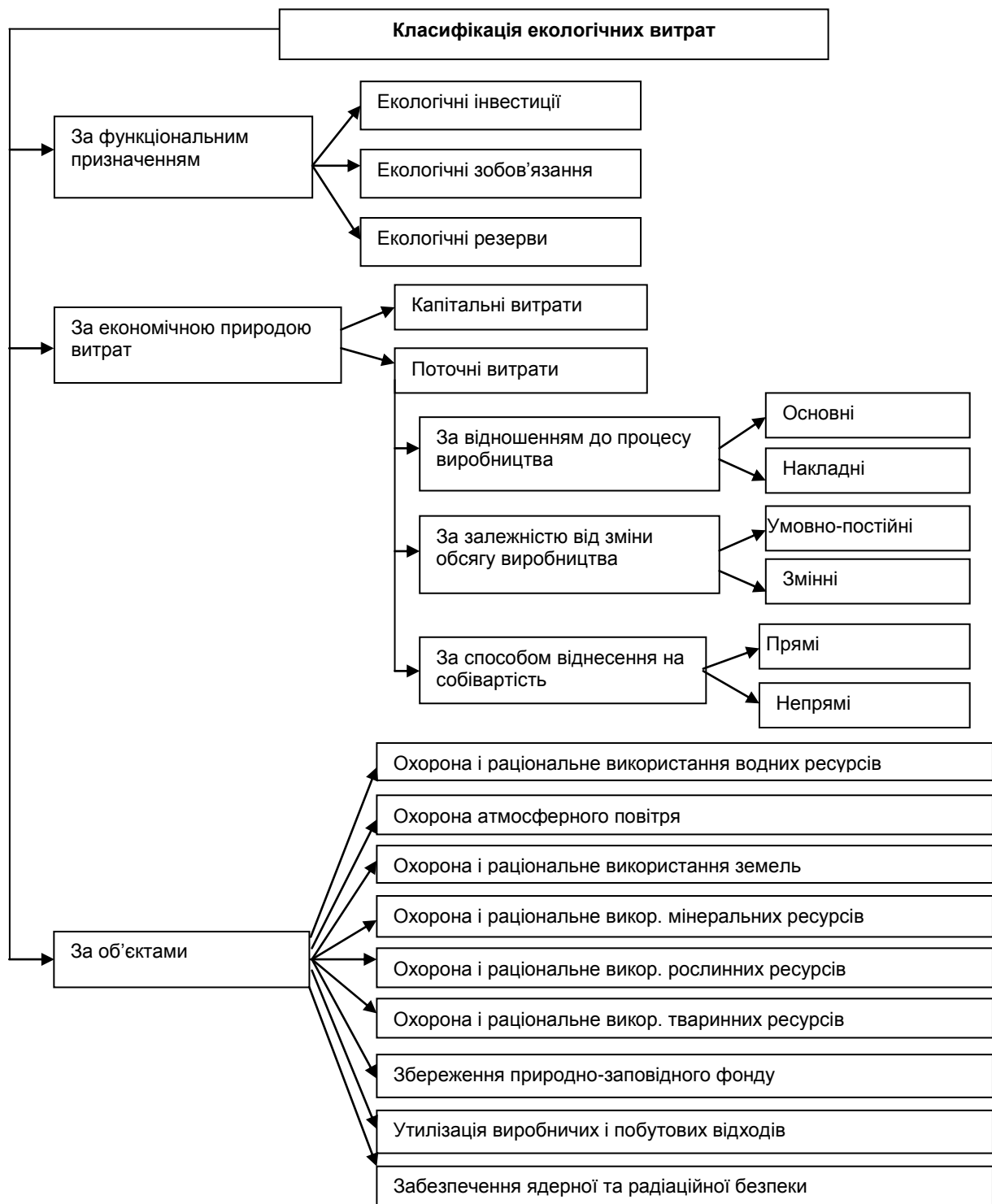


Рис. 3. Удосконалена класифікація екологічних витрат для потреб управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств
 Джерело: власна розробка

Екологічні фонди та резерви представляють собою грошові фонди, що створюються підприємством для забезпечення гарантій виплат екологічних відшкодувань, відновлення використовуваних ресурсів, ліквідацію можливої шкоди навколишньому середовищу і т.д.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, екологічний облік на підприємстві є індикатором раціональності господарювання, справедливого перерозподілу природних ресурсів, виробництва екологічно чистої продукції, виявлення проблем екологічного ризику, надходження інвестицій в аграрний сектор та контролю негативного впливу на навколишнє середовище. Саме тому він значною мірою впливає на конкурентоспроможність господарюючого суб'єкта. Враховуючи це, перспективним

напрямом удосконалення облікової системи вітчизняних аграріїв є доповнення її складових екологоорієнтованим обліком та звітністю, спрямованих на формування потужного інформаційного базису обліково-аналітичного забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств.

Література

1. Бешуля І.В. Напрямки стандартизації екологічного обліку / І.В. Бешуля // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С. 15-16.
2. Вишницька О.І. Екологічні інвестиції: сутність, класифікація, принципи та напрями реалізації / О.І. Вишницька // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2009. – № 2. – С. 51-58.
3. Глосарій зеленого бізнесу / В. Базилевич [та ін.]; наук. ред.: проф. В.Базилевич, проф. Д. Вальтер. – К. : Знання, 2010. – 518 с.
4. Жулавський А.Ю. Управлінський облік екологічних витрат / А.Ю. Жулавський // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – № 36. – С. 142–146.
5. Замула І.В. Бухгалтерська інтерпретація екологічного збитку / І.В. Замула // Вісник Хмельницького національного університету, 2009. – Випуск 4. – С. 107–110.
6. Клименко С.М. Обґрунтування господарських рішень та оцінка ризиків : навч. посібник / С.М. Клименко, О.С. Дуброва. – К. : КНЕУ, 2005. – 252 с.
7. Коблянська О.І. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / О.І. Коблянська, М.О. Цибульник // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 93-98.
8. Максимів Л.І. Тенденції розвитку екологічно зорієнтованого бухгалтерського обліку / Л. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журнал. – 2005. – № 5. – С. 18-23.
9. Манкуєв О.О. Екологічні витрати в системі категорій екологічної економіки [Електронний ресурс] / О.О. Манкуєв. – Режим доступу: <http://rsee.chitgu.ru/pages/rsee2003/file3ru.htm>
10. Мішенін Є.В. Еколого-економічні проблеми природокористування у лісовому комплексі / Є.В. Мішенін ; За ред. д.е.н., акад. УЕАН Я.В. Ковалюка. – Суми : ВВП "Мрія - 1" ЛТД, 1998. – 272 с.
11. Пшеничний В.А. Сущность и учетные особенности природоохранных затрат на предприятиях по добыче и транспортировке газа / В.А. Пшеничный // Экономические и гуманитарные науки – 2011. – Вып. 12 (239). – С. 51–55.
12. Саенко К.С. Учет экологических затрат / К.С. Саенко. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
13. Сухіна О.М. Дослідження екологічної складової у виробничій діяльності підприємств гірничодобувної промисловості / О.М. Сухіна ; відп. ред. Б.М. Данилишин // Економіка природокористування і охорона довкілля: щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України. – К., 2005. – 376 с.

References

1. Beshulia, I.V. (2001), "Areas of environmental accounting standardization", *Rehionalni perspektyvy*, no. 2-3, pp. 15-16.
2. Vyshnytska, O.I. (2009), "Environmental investments: essence, classification, principles and directions of realization", *Visnyk Sumskoho derzhavnoho universytetu. Seriya Ekonomika*, no.2, pp. 51-58.
3. Bazylevych, V. et al. (2010), *Hlosarii zelenoho biznesu* [Glossary of green business], Znannia, Kyiv, Ukraine, 518 p.
4. Zhulavskiy, A. Yu. (2011), "Management accounting of environmental costs", *Visnyk Lvivskoi komertziinoi akademii*, no.36, pp. 142-146.
5. Zamula, I.V. (2009), "Accounting interpretation of environmental damage", *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, issue 4, pp. 107–110.
6. Klymenko, S.M and Dybrova, O.S. (2005), *Obgruntuvannia hospodarskykh rishen ta otsinka ryzykiv* [Justification of business decisions and risk assessment], KNEY, Kyiv, Ukraine, 252 p.
7. Koblianska, O.I. and Tsybulnyk, M.O. (2012), "Environmental costs and liabilities in the accounting system", *Ekonomichni nauky : Oblik i finansy*, issue 9(2), pp. 93-98.
8. Maksymiv, L.I. (2005), "Trends of environmentally oriented accounting", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 5, pp. 18-23.
9. Mankuiev, O.O. (2003), "Environmental costs in the system categories of ecological economics", available at: <http://rsee.chitgu.ru/pages/rsee2003/file3ru.htm>
10. Mishenin, Ye.V. (1998), *Ekoloho-ekonomichni problemy pryrodokorystuvannia u lisovomu kompleksi* [Ecological and economic problems of natural resources in the forest sector], VVP Mriia, Sumy, Ukraine, 272 p.
11. Pshenichnyi, V.A. (2011), "The essence and peculiarities of accounting of environmental costs in the mining and transportation of gas", *Ekonomicheskyye i humanitarnyye nauki*, issue 12, pp. 51–55.
12. Saenko, K.S. (2005), *Uchet ekologicheskikh zatrat* [Accounting for environmental costs], Finansy i statystyka, Moscow, Russia, 376 p.
13. Sukhina, O.M. (2005), "The study of the environmental component in the production of mining companies", *Ekonomika pryrodokorystuvannia i okhorona dovkillia: schorichnyk nauk. prats NAN Ukrainy. Rada po vuvchenniu produktyvnykh syl Ukrainy*, Kyiv, Ukraine, 376 p.