

УДК 657.504.064.3:631.11

А. С. Гангал,
асистент кафедри обліку, аудиту і економічного аналізу,
Буковинський державний фінансово-економічний університет, м. Чернівці

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ ЕКОЛОГІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ

L. Hanhal,
assistant of the department of accounting, audit and economic analysis,
Bukovyna State University of Economics and Finance, Chernivtsi

CONCEPTUAL BASIS OF ACCOUNTING ENSURING OF MANAGEMENT OF COMPETITIVENESS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES BASED ON ENVIRONMENTAL PERFORMANCE

У статті обґрунтовано необхідність обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства як важливого інформаційного інструменту управління його конкурентоспроможністю. У відповідності до потреб управлінської системи обґрунтовано склад об'єктів обліку екологічної діяльності суб'єктів агробізнесу, до якого увійшли екологічні активи, витрати, зобов'язання, доходи та екологічний ефект. Запропоновано методiku відображення екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств у бухгалтерському обліку. Розроблено перелік рекомендованих аналітичних рахунків до рахунків активів та зобов'язань з метою акумулювання на них інформації про об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Визначено порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про виробництво органічної сільськогосподарської продукції, яка в сучасних умовах може стати одним із найбільш перспективних напрямів українського експорту. Обґрунтовано доцільність використання транзитного рахунку 86 із визначеними субрахунками для обліку екологічних витрат сільськогосподарських підприємств.

The necessity of environmental accounting of agricultural enterprises as an important information management tool of its competitiveness is grounded in the article. In accordance with the needs of the management system warehouse facilities account environmental performance of agribusiness is grounded in the article, which includes environmental assets, expenses, liabilities, income and environmental effects. The method of mapping environmental farm accounting is proposed. The list of recommended analytical accounts to the accounts of assets and liabilities to accumulate them information about the objects of environmental accounting is developed. Display order on accounts information on organic production of agricultural products, which in modern terms could be one of the most promising areas of Ukrainian exports is determined. The feasibility of using transit account 86 subaccounts with prescribed accounting for environmental costs farms is grounded in the article.

Ключові слова: облік, екологічна діяльність, сільськогосподарські підприємства, конкурентоспроможність, управління.

Key words: accounting, environmental activities, agricultural enterprises, competitiveness, management.

Налагодження євроінтеграційних відносин вже сьогодні змушує вирішувати питання щодо формування потужного сільськогосподарського товаровиробника, здатного ефективно функціонувати на внутрішньому та зовнішньому ринках. У контексті євроінтеграційного вектору розвитку України та поглибленні процесів глобалізації світової економіки одним із головних факторів, що визначає конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції є її відповідність екологічним стандартам. Окрім того, екологічна діяльність агроформувань має позитивний соціальний та економічний ефект, що відображається у підвищенні показників продуктив-

ності праці, урожайності, зростанні інвестиційної привабливості підприємств тощо. Саме тому забезпечення ефективності системи управління конкурентоспроможністю суб'єктів агробізнесу можливе лише за умови врахування екологічного чинника. Інформаційним підґрунтям даної системи виступає обліково-аналітичне забезпечення підприємства. Однак в Україні формування обліку та аналізу екологічної діяльності знаходиться лише на початковому етапі становлення. Відсутність належної нормативно-правової бази та методики відображення інформації щодо екологічної діяльності на бухгалтерських рахунках та у звітності значно обмежує мож-

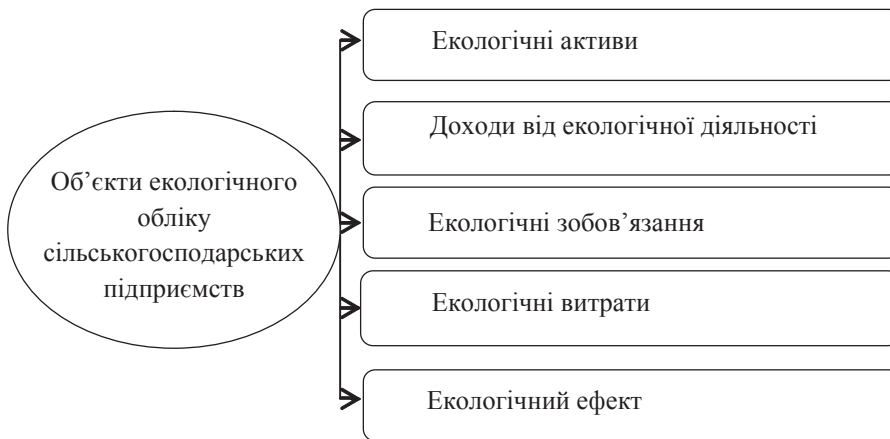


Рис. 1. Склад об'єктів екологічного обліку в забезпеченні управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств

Таблиця 1. Відображення об'єктів обліку екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств на рахунках бухгалтерського обліку

Об'єкти екологічного обліку	Рахунки бухгалтерського обліку	Оцінка
Екологічні активи	10, 11, 12, 20, 27, 28	Справедлива чи ринкова вартість
Екологічні витрати	86 із використанням рахунків 15, 23, 91, 92, 93, 94	Облікова вартість
Екологічні зобов'язання	645	Розрахункова вартість
Доходи від екологічної діяльності	70	Облікова оцінка
Екологічний ефект	44	Облікова оцінка

ливості використання обліково-аналітичного забезпечення як інструменту формування інформаційної бази для управління конкурентними позиціями підприємства.

Питання обліку екологічної діяльності підприємств розглядали у своїх працях Дерій В.А., Замула І.В., Ілічова О.В., Коблянська О. І., Лень В.С., Пелиньо Л.М. та ін. Однак методика і порядок відображення у системі бухгалтерського обліку інформації щодо екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств як важливого інструменту регулювання його конкурентних позицій потребують подальшого дослідження.

Екологічна діяльність підприємства — це відповідний сегмент його операційної діяльності, який повинен забезпечити баланс між суспільними інтересами та інтересами підприємства, в результаті функціонування якого має бути максимально збережене природне середовище в тому стані, у якому воно перебувало донедавна [2].

Облік екологічної діяльності має бути основою (ключем) до сталого розвитку вітчизняних підприємств на основі дотримання принципу екологічної ефективності, яка може бути виміряна при представленні точної і повної інформації про природоохоронні витрати і отримані результати внаслідок їх здійснення [6].

На існуючу систему бухгалтерського обліку покладаються додаткові функції — розкриття інформації про природні ресурси та вплив господарської діяльності на них з метою задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів. Зазначена функція може бути реалізована через відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю. До об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю господарюючого суб'єкта [4].

заних з екологічною діяльністю суб'єктів господарювання, І.В. Замула відносить: природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності [3].

Своєрідна позиція щодо виділення економіко-екологічного обліку міститься в праці Л.М. Пелиньо [7], відповідно до якого всі підсистеми обліку, а саме: фінансовий та управлінський, — поділяються на традиційний облік та екологічний облік, а в складі останнього виділяються два основні об'єкти: екологічні витрати та екологічні доходи. В дисертаційному дослідженні Ілічової О.В. до об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності віднесено екологічні витрати і зобов'язання, реєстровані в процесі виробничо-господарської діяльності господарюючого суб'єкта [4].

Для потреб системи управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств нами виділено 5 груп об'єктів обліку екологічної діяльності: екологічні засоби (активи); екологічні зобов'язання; екологічний ефект; екологічні доходи, екологічні витрати (рис. 1).

Достовірна, точна та своєчасна інформація про зазначені об'єкти обліку екологічної діяльності слугує вагомим підґрунтям для прийняття управлінських рішень щодо регулювання рівня конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств за показником еколого-економічної ефективності, що в сучасних умовах значною мірою визначає інвестиційну привабливість суб'єктів агробізнесу. Рекомендовані рахунки для відображення в обліку основних об'єктів екологічної діяльності представлені у таблиці 1.

До екологічних активів належить природно-ресурсний потенціал сільськогосподарського підприємства, необоротні та оборотні активи природоохоронного призначення, органічна продукція, ГМО та відходи виробництва.

Відображення процесів введення в експлуатацію придбаних екологічних активів повинно здійснюватись за допомогою 10 та 12 рахунків, до складу яких рекомендуємо ввести наступні аналітичні рахунки:

109.1. — Основні засоби природоохоронного призначення.

100.1 — Інвестиційна нерухомість природоохоронного призначення.

127.1 — Права на користування активами природоохоронного призначення.

Облік ГМО та відходів виробництва доцільно здійснювати у складі оборотних активів та відображати на

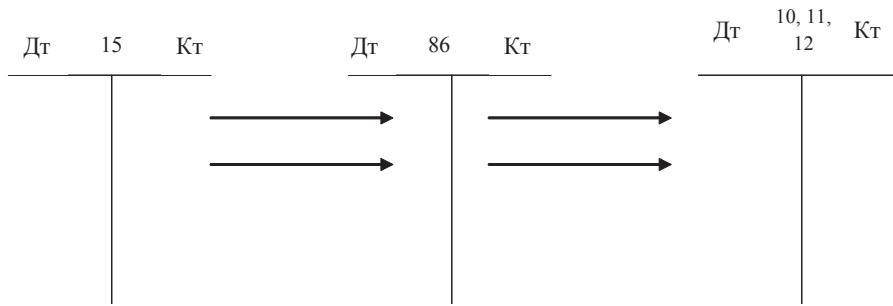


Рис. 1. Схема облікового відображення операцій із капітальними екологічними інвестиціями сільськогосподарського підприємства

рахунках 2-го класу, а саме, на нашу думку, доцільно відкрити відповідну аналітику до 209 рахунку:

209.1 — генетично модифіковані організми.

209.2 — відходи виробництва екологічного спрямування.

Надзвичайно актуальним питанням у підвищенні конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств є облік органічної продукції, яка в даний час користується значним попитом у країнах ЄС. Для її відображення доцільно використовувати 27 та 28 рахунки із відповідною аналітикою, що може визначатись підприємством самостійно відповідно до напрямів його виробничої та збутової діяльності.

Варто зазначити, що облік екологічних активів та витрат є взаємопов'язаним, оскільки створення чи придбання перших неможливе без других. Для того, щоб відобразити загальні масштаби екологічної діяльності підприємства у розрізі окремих її напрямів, необхідно акумулювати інформацію про витрати природоохоронного спрямування господарюючого суб'єкта відповідно до їх основних об'єктів. Акумуляція даної інформації має здійснюватись на окремому рахунку, із якого вона в подальшому переноситиметься до відповідних розділів звітності підприємства. Тому погоджуємось із науковцями Коблянською О.І. та Цибульник М.О., котрі вважають, що для даних цілей варто використовувати транзитний рахунок 86 "Екологічні витрати" [5].

На нашу думку, у відповідності до об'єктів екологічних витрат до рахунку 86 необхідно відкрити наступні субрахунки:

86.1. Охорона атмосферного повітря.

86.2. Охорона та раціональне використання підземних і поверхневих вод.

86.3. Захист і реабілітація ґрунту.

86.4. Утилізація виробничих і побутових відходів, очищення зворотних вод.

86.5. Збереження біорізноманіття і середовища існування.

86.6. Зниження шумового і вібраційного впливу.

86.7. Радіаційна безпека.

86.8. Науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування.

86.9. Інші екологічні витрати.

Дані субрахунки максимально наближені до переліку основних природоохоронних заходів та напрямів витрат на охорону навколишнього природного середовища визначених формою державного статистичного спостереження № 1 — екологічні витрати (річна) "Витрати на охорону навколишнього природного се-

редовища та екологічні платежі". Такий підхід дещо спростить роботу бухгалтерської служби, оскільки екологічні витрати будуть відображатись за тими ж об'єктами, проте їх розмір у формі № 1 — екологічні витрати буде дещо менший через те, що у ній відображаються заходи, котрі мають суто екологічний ефект і не спрямовані ніяким чином на отримання економічної вигоди підприємством.

Всі операції щодо здійснення екологічних витрат повинні відображатись за допомогою даного рахунку, тоді в кінці звітного періоду буде можливість сформулювати якісну і достовірну інформацію щодо основних об'єктів природоохоронної діяльності підприємства. Оскільки рахунок 86 є транзитним, то в кінці звітного періоду він повинен закритися і не формувати ніякого залишку. В залежності від функціонального призначення екологічних витрат буде відрізнятися порядок їх відображення в обліку.

Оскільки екологічні витрати можна поділити за своїм функціональним призначенням поділяються на екологічні інвестиції, екологічні платежі та екологічні резерви [1], методика їх відображення в обліку буде дещо відрізнятися. Екологічні інвестиції поділяються за своїм характером на капітальні та поточні. Облік капітальних екологічних інвестицій рекомендуємо вести із використанням рахунку 15, а саме: субрахунку 156 "Придбання (створення) активів екологічного призначення" із наступними аналітичними рахунками:

156.1. Придбання (створення) основних засобів екологічного призначення

156.2. Придбання (створення) нематеріальних активів екологічного призначення.

Рекомендований порядок їх відображення в обліку представлений на рисунку 1.

Так, при здійсненні екологічних інвестицій витрати на придбання чи створення основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості екологічного призначення чи капітальних витрат на поліпшення земель спочатку відобразатиметься за дебетом 15 рахунку із кредитом відповідних рахунків витрат чи розрахунків. Далі капітальні витрати із 15 рахунку мають списуватись на дебет відповідних субрахунків 86 рахунку із метою конкретизації об'єктів екологічної діяльності підприємства, на які були витрачені дані ресурси. А процес введення в експлуатацію даних засобів відображається в обліку шляхом списання залишків по 86 рахунку на 10, 11 чи 12 рахунки. Пропозиції щодо відображення в обліку операцій із капітальними екологічними інвестиціями представлений у таблиці 2.

Таблиця 2. Пропозиції щодо удосконалення відображення в обліку операцій із екологічними активами та капітальними витратами на прикладі придбання та введення в експлуатацію устаткування для глибокої біологічної очистки підземних вод

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Отримано за договором постачання установку для глибокої біологічної очистки підземних вод	156.1. «Придбання (створення) основних засобів екологічного призначення»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Відображено суму ПДВ, яка включена до вартості меблів за договором	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3	Проведено оплату за договором постачання	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	31 «Рахунки в банках»
4	Списання капітальних витрат по придбанню установки для глибокої біологічної очистки підземних вод	862 «Охорона та раціональне використання підземних і поверхневих вод»	156.1. «Придбання (створення) основних засобів екологічного призначення»
5	Зарахування установки для глибокої біологічної очистки підземних вод до об'єктів основних засобів	109.1 «Основні засоби природоохоронного призначення»	862 «Охорона та раціональне використання підземних і поверхневих вод»

Таблиця 3. Пропозиції щодо відображення в обліку операцій поточних екологічних інвестицій

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Відпущені зі складу органічні препарати для обробітку ґрунту під посіви пшениці ярої	863 «Захист і реабілітація ґрунту»	20 «Запаси»
2	Віднесено поточні екологічні витрати на виробництво пшениці ярої	232.9 «Екологічні витрати на виробництво пшениці»	863 «Захист і реабілітація ґрунту»

У залежності від виду екологічних витрат 86 рахунків кореспондуватиме із різними рахунками. Так, екологічні платежі за експертизи, сертифікати певних видів продукції варто відносити безпосередньо на їх собівартість, а плату за ліцензії, страхування ризиків екологічної шкоди — обліковувати як загальновиробничі нерозподілені витрати.

Поточні інвестиції екологічної діяльності представляють собою прямі вкладення спрямовані на підвищення якості і безпечності продукції. У сільському господарстві це витрати по обробітку ґрунту, який проводять відповідно до принципів органічного виробництва, придбання природних мінеральних препаратів, екологічно безпечних добрив, екологічно безпечних препаратів по захисту рослин, витрати на обслуговування складів, відстійників, сховищ і т.д. (табл. 3).

Деяко відрізняється методика відображення екологічних зобов'язань в обліку. Екологічні зобов'язання можуть бути двох видів: умовні і реальні. Умовні формуються на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні. Відображення в системі бухгалтерського обліку умовних екологічних зобов'язань неможливе. Облік реальних поточних екологічних зобов'язань потрібно вести на рахунках 6 класу, а довгострокові реальні екологічні зобов'язання потрібно обліковувати на рахунках 5 класу (табл. 4).

Таблиця 4. Склад екологічних зобов'язань та рекомендовані рахунки в обліку для їх відображення

Види зобов'язань	Склад зобов'язань	Рахунки бухгалтерського обліку
Поточні зобов'язання	Плата за використання природних ресурсів, компенсація завданої шкоди навколишньому середовищу, інші платежі, що справляються до державних та місцевих бюджетів і спрямовані на поліпшення екологічної ситуації	Субрахунок 645 «Екологічні платежі» із відповідними аналітичними рахунками: 645.1 Екологічний податок 645.2 Екологічні штрафи, пені 645.3 Екологічні збори 645.4 Інші екологічні зобов'язання
Довгострокові зобов'язання	Кредити, займи та інші зобов'язання, використання яких спрямоване на поліпшення стану навколишнього природного середовища	Відповідні рахунки 5-го класу

Відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 для обліку екологічних платежів та розрахунків із платного природокористування пропонуємо використовувати рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами", субрахунок 645 "Екологічні платежі" для розрахунків за ресурсними платежами та платежами за негативний вплив на навколишнє середовище, для розрахунків за іншими екологічними платежами — рахунок 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Екологічні доходи як об'єкт бухгалтерського обліку менш очевидний, ніж витрати, що пов'язано з імовірнісним, на думку власників капіталу, характером таких доходів. Іншими словами, екологічні витрати не збігаються у часі з екологічними доходами, розрив між зазначеними подіями значний. Це спричиняє незначну зацікавленість підприємств у екологічній діяльності.

Вести бухгалтерський облік екологічних доходів на окремому рахунку недоцільно у зв'язку зі складністю їх ідентифікації. Екологічні доходи виокремити в сумі виручки від реалізації можливо лише у межах внутрішньогосподарського обліку із застосуванням комп'ютерної техніки в межах відкритих аналітичних рахунків до рахунку 70 "Доходи від реалізації".

Аналогічною є ситуація із обліком екологічного ефекту — прибутку чи збитку. Визначити його можливо лише шляхом зіставлення екологічних витрат та доходів, однак у зв'язку із складнощами ідентифікації останніх, виникають і труднощі і з підрахунком екологічного ефекту. Визначення прибутку чи збитку в результаті екологічної діяльності має здійснюватись аналітичною системою підприємства на основі співставлення 86 рахунку та відкритих аналітичних рахунків до 70 рахунку.

Отже, якість сільськогосподарської продукції у контексті її екологічності, є головною умовою її конкурентоздатності та важливим фактором конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств. Господарування на землі в умовах забрудненого навколишнього середовища завдає його суб'єктам збитків, пов'язаних зі зниженням продуктивності праці через низьку її мотивацію та виникнення захворюваності працівників з екологічних причин, від недоотримання обсягів виробництва продукції рослинності внаслідок погіршення родючості землі, від зниження продуктивності, зумовленої захворюваністю тварин. Продукція, вироблена у несприятливих екологічних умовах не може бути якісною, оскільки містить хімічні елементи мінеральних добрив та отрутохімікатів проти шкідників і хвороб, підвищений радіаційний фон тощо. Низький рівень якості сільськогосподарської продукції ускладнює процеси її переробки, зберігання, транспортування та реалізації, що також супроводжується додатковими збитками. Це означає, що у системі управління якістю продукції на підприємствах повинен діяти екологічний механізм, завданням якого є попередження виникнення зазначених збитків. Існування подібного механізму можливе лише за умови створення якісної обліково-аналітичної основи екологічної діяльності господарюючого суб'єкта. Екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності, оскільки тільки у цьому випадку він стане ефективним інструментом підвищення конкурентних позицій підприємства на ринку, а також забезпечить виконання умов еколого-економічної політики держави.

Перспективи подальших досліджень полягають у формуванні методики відображення інформації щодо екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств у звітності.

Література:

1. Гангал Л.С. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств / Л.С. Гангал // Інноваційна економіка. — 2015. — №4. — С. 295—300.
2. Дерій В.А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку [Текст] / В. А. Дерій // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. — Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2015. — Том 19. — № 2. — С. 193—200.
3. Замула І.В. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності [Електронний ресурс] /

І.В. Замула, М.М. Шигун. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2009_647/59.pdf

4. Ильичева Е.В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности: автореф. на соискание уч. степени докт. экон. наук: специальность: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика / Ильичева Елена Вячеславовна. — Орел, 2010. — 48 с.

5. 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.

6. Лень В.С. Екологічна інформація у фінансовій звітності / В.С. Лень // Міжнародна науково-практична конференція "Фінансово-економічна стратегія розвитку в умовах євроінтеграційних процесів: аспекти сталості та безпеки", 5—6 листопада, 2014 р. — С. 113—114.

7. Пелинь Л.М. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні / Л.М. Пелинь // Науковий вісник національного лісотехнічного університету України: Зб. наук.-техн. пр. — Львів: НЛТУУ, 2006. — № 16.3. — С. 145—149.

References:

1. Hanhal, L.S. (2015), "Environmental accounting as an information management tool of competitiveness of agricultural enterprises", *Innovatsijna ekonomika*, vol. 4, pp. 295—300.
2. Derij, V. A. (2015), "Accounting, auditing and analysis of environmental performance of enterprises: concept, status and trends of development", *Ekonomichnyj analiz: zb.nauk. prats*, vol. 19, no 2, pp. 193—200.
3. Zamula, I.V. and Shyhun, M.M. (2009), The analytical model of environmental accounting, *Menegment* [Online], available at: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2009_647/59.pdf (Accessed 10 March 2016).
4. Il'icheva, E.V. (2010), "Environmental accounting in the conditions of implementation of the environmental policy of balance", Ph.D. Thesis, Orlov State Technical University, Orlov, Russia.
5. Koblianska, O. I. and Tsybul'nyk, M. O. (2012), "Environmental costs and liabilities in the accounting system", *Ekonomichni nauky: Oblik i finansy*, vol. 9 (2), pp. 93—98.
6. Len', V.S. (2014), "Environmental information in the financial statements", *Zbirka dopovidej na Mizhnarodnij naukovo-praktychnij konferentsii* [Conference Proceedings of the International scientific and practical Conference] *Finansovo-ekonomichna stratehiia rozvytku v umovakh ievrointehratsijnykh protsesiv: aspekty stalosti ta bezpeky* [Financial and economic development strategy in terms of European integration: processes, sustainability and security aspects], Chernihiv National Technological University, Ukraine, pp. 113—114.
7. Pelyn'o, L.M. (2006), "The value of forests and forest resources accounting issues in Ukraine", *Naukovyj visnyk natsional'noho lisotekhnichnoho universytetu Ukrainy*, vol. 16.3, pp. 145—149.

Стаття надійшла до редакції 21.03.2016 р.