УДК 657. 2

Сторожук Т.М.

ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНО ОРІЄНТОВАНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

В статті розглянуто питання організації екологічного обліку та відображення відповідної інформації у звітності підприємств. Визначено рівні регулювання та проблеми впровадження. Окреслено основні завдання, об'єкти обліку та запропоновано шляхи вирішення окреслених питань.

***Ключові слова**: природні ресурси, екологічний облік, екологічно орієнтована звітність.*

Постановка проблеми. Сьогодні екологічні проблеми стали домінуючими у соціально-економічному житті людей будь-якої країни світу. Їх вирішення, перш за все, потребує екологічно свідомого управління бізнес-процесами. Бухгалтерський облік як основна інформаційна система підприємства управління має забезпечити керівництво для прийняття управлінських рішень такою інформацією, яка б передбачала зниження і запобігання екологічним ризикам та гарантувала діяльність підприємства в довгостроковій перспективі. «Щоб контролювати процес взаємного впливу природи і людини, необхідно володіти інформацією, яку може забезпечити бухгалтерський облік» [1, с. 291].

Орієнтація вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності на міжнародні стандарти та практику ведення вимагає організації екологічно орієнтованого обліку та звітності. Як свідчить міжнародна практика, впровадження соціально орієнтованої ринкової економіки потребує якісно і кількісно нової інформації про діяльність суб'єктів господарювання. Мова йде про інтегровану інформацію, яка б поєднувала фінансові та не фінансові показники.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дана проблема є багатоплановою та складною. Дослідженням окремих сторін екологічного стану

економічних систем присвячені роботи відомих учених, серед яких Вернадський В., Гайдуцький П.І., Гринів Л., Жук В.М., Замула І., Ларуш Л., Максимів Л., Малюга Н.М., Подолинський С., Руденко М., Шевчук В.О., Федоров М. та інші. Питання організації та ведення екологічного обліку висвітлювали в своїх роботах Бешуля І.В., Бичков М.Ф., Блам І.Ю., Василевська Н.А., Вороновська О., Т.А. Кірсанова Т.А., Кірсанова Є.В., А.А.Левченко, Ляпіна А., Максимів Л.І., Майданевич П.М., Мкфтчян Г.М., Пелиньо Л.М., Сорока Л.С. та інші. Разом з тим багато актуальних питань з даної проблеми залишилися невирішеними, деякі остались поза увагою, інші потребують узагальнення та однозначного вирішення. Крім того, більшість авторів питання екологічного обліку розглядають лише по відношенні до сільськогосподарських підприємств. На нашу думку, це актуально для будь-яких підприємств, які сьогодні функціонують.

Метою даної статті є висвітлення питань організації екологічного обліку для формування інформації звітності з метою забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Природні блага (навколишнє середовище і природні ресурси) дані нам природою і можуть бути використані як одним так і декількома поколіннями. Тому роль бухгалтерського обліку у реалізації соціальної складової полягає в інформаційному забезпеченні прийняття рішень щодо справедливого розподілу відповідних благ між поколіннями. Мова йде проте, що ми залишимо своїм нащадкам.

Система екологічного обліку є об’єктом регулювання різних рівнів:

І. Світовий (глобальний, міжнародний) рівень регулювання, що виражається у здійсненні спеціальних заходів, ініціатив та актів у міжнародному

масштабі. Ключову роль відіграють ООН, Світовий банк, Міжнародний фонд економічного співробітництва й розвитку, зібрання країн «Великої сімки» тощо. Так в 2003 році Європейська комісія ООН, за сприяння Міжнародного фонду економічного співробітництва й розвитку, а також Світового банку, опублікувала посібник з Національного обліку «Комплексний екологічний і економічний облік» [2].

II. Регіональний рівень регулювання виражається у здійсненні спеціальних заходів, ініціатив та актів в межах певного регіону, континенту, групи країн. В цьому плані Україна має стати членом Європейського союзу та слідувати розробленим екостандартам та положенням.

III. Державний рівень регулювання, що виражається у здійсненні спеціальних заходів та затвердження нормативних актів на рівні окремих країн.

IV. Місцевий рівень регулювання, коли на рівні області, району вирішуються питання еколого-економічної безпеки.

V. Рівень підприємства (організації, установи), коли кожне підприємство в межах своєї екологічної політики здійснює регулювання природоохоронної діяльності, ведення екологічного обліку та складання екологічно орієнтованої звітності.

На національному рівні екологічний облік трактують як облік фізичних запасів природних ресурсів, вартісного оцінювання деградації навколишнього середовища і відповідних витрат на природоохоронні заходи, а також розрахунку дійсного (чи «зеленого») ВВП [1, с.199].

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства операцій, пов’язаних з його екологічною діяльністю, дозволить формувати інформацію про екологічне управління підприємством і оприлюднювати її з метою інформування громадськості про результати такої діяльності, що є одним з

факторів формування ділового іміджу та сприяє зміцненню економічної безпеки на локальному та глобальному рівнях [3, с.292].

Організація екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку має бути направлена на забезпечення формування інформації про взаємодію природи та суб'єкта господарювання, природного капіталу суспільства та результатів діяльності господарюючого суб'єкта. Бухгалтерський облік має бути організований таким чином, щоб:

– фіксувати всі господарські операції підприємства, що здійснюються з використанням природних ресурсів;

– відображати екологічні наслідки будь-якої діяльності підприємства та його господарських операцій, явищ та процесів.

Зібрані і опрацьовані відповідним чином в процесі обліку дані мають у вигляді релевантної інформації використовуватись для розрахунку показників звітності з метою інформування внутрішніх і зовнішніх користувачів інформацією для прийняття управлінських рішень.

Тому погоджуємось з О. Вороновською [1, с.197] та визначенням, поданим в еколого-економічному словнику, що система комплексного еколого-економічного обліку – це структурно-скомпонований опис взаємодії між навколишнім середовищем і економікою в системі облікових показників [4]. Взаємозв'язки між економікою підприємства та природним середовищем в якому воно функціонує описують з двох позицій:

– природно-економічні зв'язки з урахуванням впливу на навколишнє середовище (фізичний вираз об'ємів викидів, забруднення навколишнього середовища, використання природних ресурсів тощо);

– еколого-економічні зв'язки конкретних економічних операцій (видатки природоохоронної діяльності, витрати ліквідації екологічних катастроф тощо).

Важливою проблемою організації екологічного обліку та формування звітності є використання більшості природного капіталу як безкоштовних благ. Це стосується перш за все землі, лісу тощо. Зниження родючості землі, покриву лісових ділянок тощо не враховується при оцінюванні результатів економічної діяльності таких підприємств. В даному сенсі погоджуємось з Л.С.Сорокою [3, с. 292], що господарюючі суб'єкти мають право лише на користування природними ресурсами. Проте, знищуючи їх та привласнюючи створений продукт, здійснюється розпорядження об'єктами національного багатства. При цьому, в кращому випадку, обліковуються лише кошти, оплачені за надане право на використання. Тому виконання економічних функцій перетворює природні ресурси на активи, які потребують визнання та оцінки. На даному етапі розвитку суспільства виникла необхідність справедливого (економічно виміряного та підтвердженого обліком) перерозподілу природних ресурсів і контролю за їх використанням [5, с. 72]. З погляду на це доцільним вважаємо розширення використання в обліку і звітності по відношенню до таких ресурсів якісних та кількісних показників і грошового виміру. Найбільш доцільною виглядає рекомендація їх оцінки за справедливою вартістю з врахуванням якості. При цьому атмосферне повітря відрізняється від інших природних ресурсів відсутністю власника, тому в бухгалтерському обліку може бути відображене лише в частині операцій з охорони складових природно-ресурсного потенціалу. Це дозволить підприємствам посилити контроль за впливом своєї діяльності на природні ресурси [3, с. 292].

Основною проблемою організації екологічного обліку та його інтеграцію в систему традиційного бухгалтерського обліку багато авторів відмічає труднощі оцінювання впливу на навколишнє середовище: забруднення повітря, води, виснаження земель сільськогосподарського призначення, потепління атмосфери

тощо внаслідок господарської діяльності людини і неможливість вираження такого впливу у грошовій формі. Тому підтримуємо думку В.О. Шевчука [6, с. 105], що на сучасному етапі розвитку суспільства слід побудувати таку систему обліку, яка б відповідала моделі екологічно та соціально орієнтованої ринкової економіки (ECOPE) – модель «вписування» господарювання у довкілля. На це звертає увагу В.М. Жук [7, с. 150], зазначаючи, що сьогодні існує потреба розширення об'єктів бухгалтерського обліку природно-ресурсного потенціалу, ідентифікації та балансового узагальнення виробництва і споживання відновлювальних енергетичних активів (зерна, кормів, гною та іншої сільськогосподарської продукції). Автор зазначає, що такі активи є істинним багатством людства та примножують енергію на Землі. Тому, у зв'язку з проблемами оцінювання таких активів, на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку важливим завдання є розробка нових методологічних підходів до їх оцінки. Суть таких підходів автор бачить в пріоритетності енергетичних та соціальних факторів над грошово-міновими схемами. В даному сенсі доцільною є думка С.П. Сонько [8], що рівень розвитку країн сьогодні варто оцінювати не за рівнем ВВП, який якраз і свідчить про масштаби споживання ресурсів, а за рівнем ресурсної від'ємності їхніх економік. В сільськогосподарських підприємствах оцінювання такої від'ємності по відношенню до землі може бути показник родючості ґрунтів (уміст гумусу).

Організація екологічно орієнтованого обліку на рівні підприємства має розглядатись в контексті управлінського та фінансового обліку. У своїх працях вчені-обліковці виділяють такі об'єкти обліку: екологічні витрати; екологічні засоби (активи); екологічні зобов'язання; екологічний ефект; екологічні господарські операції; природні ресурси і права на їх використання. Л.С.Сорока [3, с.289 – 290] виділяє три групи об'єктів екологічного обліку:

1) активи (природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, активи природоохоронного призначення);

2) пасиви (екологічні зобов'язання);

3) процеси (екологічні доходи, екологічні витрат та фінансові результати від екологічної діяльності суб'єкта господарювання).

На нашу думку доцільним є виділення об'єктами обліку земельні ресурси, водні та лісові ресурси, надра, біологічне різноманіття, території з видобування корисних копалин, атмосферне повітря тощо. За цими об'єктами необхідно відображати наявність, рух (збільшення, примноження, використання, відновлення тощо) природно-ресурсного потенціалу та витрати на їх утримання і доходи від їх використання. Л.С.Сорокою [3, с. 292] визначено також перелік господарських операцій: отримання дозволу на забруднення, запобігання забрудненню, вплив на навколишнє середовище, усунення наслідків забруднення, орендні операції тощо. Для відображення в бухгалтерському обліку зазначених специфічних об'єктів, необхідно розробити і законодавчо встановити відповідну методику їх обліку та формування показників звітності.

Облік капітальних природоохоронних вкладень доцільно деталізувати за основними напрямами: розміщення відходів, утилізація відходів, зменшення викидів в атмосферне повітря, скидів стічних вод, тощо. Облік поточних екологічних витрат необхідно здійснювати окремо від капітальних фінансових вкладень і відображати у складі витрат виробництва. Доцільним є окремо ведення обліку витрат на заходи ресурсозбереження й особливо, енергозбереження, вдосконалення з урахуванням екологічних вимог продукції; з попередження аварійності; підтримання відповідного рівня екологічної безпеки виробництва; та інших природоохоронних заходів. Не вирішеним залишається питання покриття (або попередження) збитку від аварійного забруднення

середовища. До складу неостаточно вирішених належить проблема обґрунтування ефективності природоохоронних вкладень, через порівняння витрат на здійснення заходів з результатами та відображенням інформації у звітності через відповідні показники (статті).

Показники звітності, пов'язані з використанням природних ресурсів, поліпшенням стану навколишнього природного середовища, витрат природоохоронної діяльності тощо можуть встановлюватися як самим підприємством у вигляді складового елемента екологічної політики підприємства так і зовнішніми користувачами у вигляді програм з охорони навколишнього середовища, екологічних стандартів та положень, нормативів відходів тощо.

Отже, необхідно врегулювати облік природно-ресурсного потенціалу. Для цього, крім внесення змін у діючі нормативні акти, доцільною є пропозиція Л.С. Сороки [3, с. 291] затвердити нове положення (стандарт) бухгалтерського обліку про облік придбання, оренди і охорони земельних, водних, лісових ресурсів, атмосферного повітря (права на його забруднення), надр, територій видобутку корисних копалин та біологічного різноманіття, оскільки вони на сьогоднішній день вважаються власністю народу України і не знаходять належного відображення в обліку. Відповідно, їх наявність, рух, втрата та виснаження у результаті господарської діяльності не знаходять відображення в обліку, що є свідченням неадекватність обліку природних ресурсів на макрорівні і актуалізує проблему необхідності розробки методології облікового відображення природних ресурсів на рівні підприємств.

Висновки. Результати проведених досліджень свідчать про необхідність врегулювання обліку природно-ресурсного потенціалу. Відповідно до міжнародних стандартів схему обліку природоохоронної діяльності має

будуватись на підставі таких принципів як значущість, об'єктивність, своєчасність, точність, повнота висвітлення та можливість перевірки. Упровадження екологічно орієнтованого обліку на підприємствах потребує формування в облікових працівників нового погляду, осмислення та формування професійного судження і практичних навиків спроможності формувати таку обліково-аналітичну систему підприємства, яка орієнтована на потреби менеджменту та відповідає сучасним реаліям та потребам суспільства. Це сприятиме прийняттю відповідних адекватних рішень з урахуванням економічної ефективності, соціальної справедливості та екологічної безпеки.

Список використаних джерел:

1. О. Вороновська. Сутність і розвиток екологічного обліку / О.Вороновська // Галицький економічний вісник. – 2011. – №2(31). – С.195 – 200.

2. Integrated Environmental and Economic Accounting – United Nations, European Commission, International Monetary Fund Organisation for Economic Cooperation and Deve lopment World Bank, 2003. – 598 p.

3. З.Сорока Л.С. Розвиток екологічного обліку в контексті економічної безпеки / Л.С.Сорока // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) №4 (28), 2014. – С.287 – 293.

4. Эколого-экономический словар. – [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://www.ecology.donbass.com.

5. Гайдуцький П.І. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз / П.І. Гайдуцький, В.М. Жук // Економіка України. – 2012. – №12. – С. 72 – 82.

6. Шевчук, В.О. Абсолютні блага і ринок: виміри достатності теоретичної економії [Текст] / В.О. Шевчук // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 103 – 106.

7. Жук, В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: моногр. [Текст] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.

8. Сонько, С.П. Ноосферна динаміка просторових соціально-економічних систем [Текст] / С.П. Сонько // Ландшафт і сучасність. – 2000. – С. 23 – 26.