

УДК 330.35.01

Синяєва Л.В., д.е.н., професор
Кондратюк О.В., Микульський В.С., магістранти
Таврійський державний агротехнологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ЕКОЛОГІЧНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Анотація. Стаття присвячена виявленню особливостей екологічного бухгалтерського обліку та аудиту в сучасних умовах. Розглянуті питання уточнення і розвитку концептуальних підходів до розкриття сутності екологічного аудиту. З метою інтеграції обліково-аналітичного забезпечення в умовах екологічної кризи до інформаційної системи бухгалтерського екологічного обліку управління аграрними підприємствами, запропоновано доповнити систему бухгалтерського обліку відповідними рахунками та субрахунками, які б відображали даний напрямок у діяльності економічного суб'єкта.

Ключові слова: екологічний облік, бухгалтерський облік, аудит, екологічна звітність, інноваційні процеси

JEL code classification: M40, M49

Synayeva L.V., Doctor of Economic Sciences, Professor
Kondratiuk O. V., Mykul'skyi V. S., master students degree
Tavria state agrotechnological university

PECULIARITIES OF THE ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND AUDIT IN UKRAINE IN MODERN CONDITIONS

Abstract. The article is devoted to revealing features of ecological accounting and auditing in modern conditions. The questions of refinement and development of conceptual approaches to the disclosure of the essence of environmental audit are considered, since the level of theoretical studies of accounting and auditing in Ukraine in modern conditions is far behind the existing needs in the agrarian sector of the economy. The features of accounting require additional study, necessary argumentation of a qualitatively new approach to obtaining accounting information that is used to manage the efficiency of the industry. According to this, there are tasks that require the formation of accounting and analytical support for environmental management, improving the efficiency of the operation of production systems. The current state of accounting and analytical support does not meet the requirements of the market and needs to be improved through the introduction of environmental accounting. Accounting and analytical systems are an indicator that allows you to control: rationality of management; fair redistribution of natural resources; economic measurement of natural resources; production of environmentally friendly products; identification of environmental risks; investment in the agrarian sector; negative impact on the environment. In order to integrate accounting and analytical support in the conditions of the ecological crisis into the information system of the ecological accounting of agrarian enterprises management, we are proposing to supplement the accounting system with relevant accounts and subaccounts that reflect this direction in the activities of the economic entity.

Keywords: ecological accounting, audit, environmental reporting, innovation processes, accounting information

Постановка проблеми. Стабільний розвиток країни передбачає можливості економічного зростання об'єктів промислового виробництва, підвищення життєвого рівня людей при одночасному збереженні і якісному поліпшенні середовища існування. В наш час розвиток інноваційних технологій не стоїть на місці, що призводить до появи нових та вдосконалення існуючих технологічних но-

винок. Кожна з них у певній мірі, як позитивно так і негативно, впливає на навколишнє середовище. Саме останній фактор – негативний – здатний спричинити шкоду не лише навколишньому середовищу, а й людям, що, у свою чергу, потребує певного контролю, який дозволить спостерігати та певним чином впливати на негативні наслідки господарської діяльності. Такий вид діяльності вимагає

відображення у фінансовій звітності усіх екологічних аспектів діяльності суб'єкта господарювання. Саме з такою метою у господарському обліку, з поміж усіх інших видів обліку, а саме: бухгалтерського, податкового, оперативного, управлінського та фінансового, спостерігається поява нового, екологічного бухгалтерського обліку.

Входження України до світового економічного простору вимагає адаптації сільського господарства до певних правил і принципів поведінки, вироблених міжнародним співтовариством. Зростання сільськогосподарського виробництва повинно відбуватися на якісно новому рівні – на основі екологічно безпечних технологій. Можливості бухгалтерського обліку вимагають додаткового вивчення, необхідної аргументації якісно нового підходу до отримання бухгалтерської інформації, яка використовується для управління ефективністю галузі. У зв'язку з цим постають задачі, які вимагають формування обліково-аналітичного забезпечення управління екологічною діяльністю, підвищення ефективності функціонування виробничих систем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання формування теоретико-методологічних основ екологічного аудиту розглянуті в роботах таких вітчизняних вчених як Т.П. Галушкіної, Н.В. Гончаренко, Л.І. Максиміва, У.П. Новак, О.Ф. Савченко, Г.Г. Шматкова, В.А. Фостоловича, О.О. Яковенчука, Я.О. Яковенчука та ін. Проблемам розвитку екологічного аудиту систем навколишнього природного середовища приділяли увагу С.В. Макаров, Ю.М. Сахно, В.Л. Сидорчук, П.М. Скрипчук, В.Я. Шевчук [14]. Однак, незважаючи на велику кількість наукових робіт, проблема впровадження екологічного аудиту у систему управління природними ресурсами залишається актуальною і потребує подальших досліджень. Дискусійним залишається питання уточнення і розвитку концептуальних підходів до розкриття сутності екологічного аудиту. Рівень теоретичних досліджень проблем обліку та аудиту в Україні в сучасних умовах значно відстає від існуючих потреб в аграрному секторі економіки. До цього часу не розроблено методологічного інструментарію для урахування особливостей екологічного бухгалтерського обліку та аудиту

виробництва екологічно чистої продукції на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах

Метою даної статті є аналіз теоретичних та методичних питань з виявлення особливостей екологічного бухгалтерського обліку та розробка пропозицій щодо його організації з метою підвищення ефективності управління виробництвом.

Виклад основного матеріалу. Враховуючи зміни, які відбулися в методології бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності в зв'язку з впровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи», важливим його завданням є достовірна оцінка та відображення у звітності біологічних активів, сільськогосподарської продукції та витрат на біологічні перетворення [3].

Екологічним обліком називають процес розпізнавання, оцінювання, обробки та передачі екологічної інформації, який дає можливість як внутрішнім так і зовнішнім користувачам подібної інформації приймати компетентні та ефективні управлінські рішення [11]. Однак, на жаль, розроблені показники та системи обліку не дозволяють у повній мірі відобразити усі нюанси взаємодії економіки та навколишнього середовища. Саме 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.

Однак активному впровадженню екологічного бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах перешкоджає низка факторів, до яких можна віднести наступні:

- досить трудомісткий процес виокремлення витрат на здійснення екологічних заходів з поміж усіх інших витрат;
- незначна кількість рекомендацій з надання інформації про природоохоронну діяльність суб'єкта господарювання;
- виокремлення витрат на екологічний облік із загального прибутку, зменшує його (прибуток) на певну величину, призводячи до додаткових видатків та інше [11].

Тим не менше, екологічний облік стає дедалі більш актуальним, а використання його на підприємстві має певні переваги. Правова

та нормативна база екологічного обліку та аудиту тільки починає формуватись.

Будь-яке сучасне підприємство, яке націлене на підвищення не тільки ефективності своєї діяльності, а й прибутковості, а отже й залучення іноземних інвесторів, повинно слідкувати за тим, як воно впливає на стан навколишнього середовища. Адже сучасний політичний та економічний напрям розвитку України, націлений на євроінтеграцію, вимагає беззаперечного впровадження та використання підприємствами екологічного бухгалтерського обліку, що у свою чергу, потребує надання достовірної інформації щодо впливу господарської діяльності на навколишнє середовище.

На сьогодні екологічна звітність має бути значним елементом, який сприятиме сталому розвитку підприємства, що одночасно є не лише механізмом демонстрації населенню своєї готовності до вирішення природоохоронних питань, а й результатом самих дій. Це є не лише золотою жилою, яка здатна забезпечити прибутковий бізнес, але й джерелом інформації для проведення аудиту. Таким чином інформація, яка повинна бути надана у екологічному звіті, повинна містити:

- дані про найбільш відомі та потенційні екологічні проблеми;
- відомості про заходи з охорони довкілля, які були виконані і чи виконуються вони на даний момент;
- показники екологічної діяльності суб'єкта господарювання (чи шкідлива його діяльність, яка саме шкода наноситься навколишньому середовищу, які заходи для запобігання шкоди здійснюються);
- потенційно можливі екологічні проблеми суб'єкта господарювання;
- офіційна, документально підтверджена політика діяльності підприємства у вказаному напрямі;
- фінансові та оперативні наслідки заходів з охорони навколишнього природного середовища для капіталовкладень і чистої виручки підприємства в поточному періоді та будь-які конкретні наслідки для майбутніх періодів [1].

Виходячи з зазначеного, екологічна бухгалтерська звітність за своїм характером повинна містити наступні складові:

- здійснення обліку витрат на екологічну складову;
- складання звітності, до якої включено показники по здійсненню природоохоронної діяльності;
- здійснення обліку екологічних зобов'язань;
- проведення аудиту відповідної значущої звітної інформації [2].

Екологічне аудіювання здатне зіграти важливу роль у вирішенні екологічних проблем, особливо в умовах виходу України з соціально-економічної кризи. Так, завдяки цьому виду діяльності у відносно короткий період можна досягти наступних результатів:

- підвищити ефективність використання сировинних і енергетичних ресурсів, зменшуючи тим самим негативний вплив діючого виробництва на навколишнє середовище там, де це сьогодні можливо, головним чином, за рахунок уже існуючих методів і засобів, а також за рахунок методів і засобів, що не вимагають значних додаткових витрат;
- обґрунтувати необхідність і можливість концентрації зусиль і засобів на найбільш пріоритетних і результативних у даний час напрямках екологічної діяльності, у тому числі пов'язаних з приватизацією та інвестиціями в економіку країни;
- зменшити економічні ризики і запобігти розвитку надзвичайних ситуацій [1].

Метою екологічного аудіювання є оцінка впливу і прогнозування екологічних наслідків діяльності хазяйнуючого суб'єкта на навколишнє середовище, установлення відповідності його діяльності вимогам діючого природоохоронного законодавства, екологічних нормативних актів, стандартів, правил, постанов і розпоряджень державних і природоохоронних органів, визначення основних напрямків забезпечення екологічної безпеки виробництва, підвищення ефективності природоохоронної діяльності.

Досить цікавим є трактуванням екологічного аудиту як звичайного виду підприємницької діяльності, адже якщо звернутись до визначення даного поняття у Міжнародній Торговій палаті, то побачимо, що екологічний аудит, як інструмент управління, передбачає систематичну, зареєстровану, періодичну та об'єктивну оцінку того, як ефективно органі-

зоване підприємство виконує функцію захисту навколишнього середовища, а саме:

1) посилення управління та контролю над діями, спрямованими на навколишнє середовище;

2) оподаткування відповідно до вимог;

3) оцінка діяльності підприємств (компаній) відповідно до нормативів та вимог[6].

Екологічний аудит є ринковим інструментом екологічного менеджменту, застосування якого є особливо актуальним при переході до формування сталого ведення сільського господарства. У той же час екологічний аудит є функціонально відособленим напрямком еколого-економічної діяльності на підприємстві, який пов'язаний з реалізацією контрольно-консалтингових функцій екологічного менеджменту для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень. Інакше кажучи, екологічний аудит сільськогосподарського виробництва є, з нашої точки зору, організаційно-економічною системою незалежного контролю та контролінгу виробничо-екологічної діяльності, фінансово-економічного стану підприємств незалежно від форм господарювання у взаємозв'язку з рівнем регулювання використання природних ресурсів.

На наш погляд, механізм екологічного аудиту господарюючого суб'єкта повинен мати наступні складові елементи: організаційне, інформаційне, нормативно-правове та методичне забезпечення й економічні важелі екологічного аудиту сільськогосподарського виробництва, які функціонують у динамічному взаємозв'язку з кінцевими фінансово-економічними результатами виробництва, що є передумовою впровадження систем екологічної сертифікації та екологічного маркетингу, основою формування екологічного рейтингу та екологічного консалтингу у площині збалансованого сільськогосподарського виробництва [10].

Ігнорування екологічних зобов'язань у бухгалтерському обліку і, як наслідок, відсутність їх у звітності є небезпечним з багатьох причин.

По-перше, акціонери можуть наполягати на врахуванні оцінки зобов'язань в ціні акцій.

По-друге, відсутність певної політики щодо екологічних зобов'язань може зумовити

те, що управлінський персонал не буде своєчасно звертати увагу вищої керівної ланки на екологічні проблеми.

По-третє, за організацією може утвердитися репутація безвідповідального суб'єкта.

І нарешті, акціонери можуть спробувати порушити позови проти організації, яка не надає відповідної інформації[11].

Достовірність перспективної оцінки фінансових зобов'язань підприємства в галузі охорони навколишнього природного середовища, яка насамперед залежить від прямих витрат майбутніх періодів екологічного характеру, в українських реаліях є доволі низькою.

Оцінка витрат майбутніх періодів підприємства повинна характеризувати її екологічні зобов'язання у грошовому вираженні: на період очікуваної стабільності і прогнозованості законодавчих та правових актів у галузі охорони природи й відповідного оподаткування; за етапами та проектами розвитку компанії згідно з умовами інвестиційних, кредитних і інших угод.

Екологічні витрати майбутніх періодів, як і будь-які потенційні витрати, є наслідком подій попередніх періодів та очікуваних подій, наслідки яких мають забезпечити зниження фінансових показників діяльності підприємства. Ці витрати визначаються з огляду на вимоги природоохоронного законодавства з урахуванням ступеня готовності підприємства задовольнити ці вимоги або сплатити штрафні санкції, а також поточних та планових витрат на здійснення природоохоронних заходів компенсаційного і превентивного характеру [7].

Розкриття інформації про природоохоронну діяльність підприємства у річному бухгалтерському звіті допомагає власникам оцінювати діяльність керівництва, забезпечувати широкий суспільний контроль, крім цього, сприяє формуванню позитивного іміджу організації. Для цього щоквартально складається і надається Податкова декларація екологічного податку, до якої додаються сім додатків, що є її невід'ємною частиною. У разі відсутності у платника відповідних об'єктів оподаткування додатки не додаються, а рядки декларації прокреслюються. Недостатня увага до проблеми істотно збільшує ризик

спотворення картини фінансового стану підприємства, що формується в бухгалтерському обліку та звітності. Як наслідок, питання, пов'язані з екологічною діяльністю, впливають на аудит бухгалтерської звітності, особливо на стадіях укладення договору, планування, здійснення аудиторських процедур.

Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій для обліку екологічного податку використовується рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами» і, відповідно, субрахунок 6415 – екологічний податок. За креди-

том даного субрахунку відображають нарахування екологічного податку, а перерахування його до бюджету – за кредитом.

Аналітичний облік ведуть за видами платежів (основний платіж, штрафи, пені) з виділенням аналітичних рахунків згідно з переліком екологічних платежів: податок за розміщення відходів у навколишньому природному середовищі; податок за викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення [13]. У бухгалтерському обліку нарахування екологічного податку відображається згідно кореспонденції рахунків, наведених у таблиці 1.

Таблиця 1

Відображення в обліку операцій з нарахування екологічного податку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано екологічний податок: - за розміщення і зберігання відходів - за забруднення атмосферного повітря	92 «Адміністративні витрати»	6415 «Розрахунки з екологічного податку»
Сплачений екологічний податок до бюджету	6415 «Розрахунки з екологічного податку»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Джерело: розроблено на основі [5]

Первинними документами з обліку екологічного податку є Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення та Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, на підставі яких складається Податкова декларація екологічного податку [12].

Об'єкт та база оподаткування екологічним податком включають:

- обсяги та види забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на

власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

– обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;

– обсяги електричної енергії, виробленої організаціями, які експлуатують ядерні установки (атомні електростанції) [8].

Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які прямо чи опосередковано впливають на економічні показники його діяльності. Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але на сьогодні бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. При існуючій організації бухгалтерського обліку це не дає можливості одержати достовірні дані про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств.

Саме тому ми рекомендуємо внести до

Плану рахунків додаткові рахунки, які дозволили б більш ефективно відобразити суть екологічного бухгалтерського обліку, покращити його розуміння та важливість управлінським персоналом. Рахунки повинні відображати наступне:

- виручку суб'єкта господарювання від продажу наявних відходів;
- витрати на придбання та обробку екологічно чистої сировини [4];
- заробітну плату та премії за позитивну діяльність у сфері охорони навколишнього середовища;
- амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування;
- інші витрати на охорону навколишнього середовища [7].

Але для того, щоби обліково-аналітичне забезпечення в умовах екологічної кризи інтегрувалось до інформаційної системи бухгалтерського екологічного обліку управління аграрними підприємствами, необхідно доповнити систему бухгалтерського обліку відповідними субрахунками, які б відображали даний напрямок у діяльності економічного суб'єкта, а саме:

- повне та часткове відтворення родючості земель сільськогосподарського призначення відносити на рахунки поточних витрат в розрізі культур;

– до собівартості продукції, робіт, послуг включати вартість витрат пов'язаних з отриманням сертифікатів якості продукції, патентів, які регулюють екологічну діяльність [9].

Висновки. Сучасний стан обліково-аналітичного забезпечення не відповідає вимогам ринку і потребує удосконалення за допомогою впровадження екологічного обліку. Аналітичність даних бухгалтерського обліку є нічим іншим як деталізацією даних, які містяться у ньому, та їх групування за важливими екологічними ознаками. Обліково-аналітична система є індикатором: раціональності господарювання; справедливого перерозподілу природних ресурсів; економічного вимірювання природних ресурсів; виробництва екологічно чистої продукції; виявлення проблем екологічного ризику; надходження інвестицій в аграрний сектор; контролю негативного впливу на навколишнє середовище. З метою інтеграції обліково-аналітичного забезпечення в умовах екологічної кризи до інформаційної системи бухгалтерського екологічного обліку управління аграрними підприємствами, необхідно доповнити систему бухгалтерського обліку відповідними рахунками та субрахунками, які б відображали даний напрямок у діяльності економічного суб'єкта.

Список літератури:

1. Закон України «Про екологічний аудит» від 18.11.2012р.
2. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 18.12.2017р.
3. Положення стандарт бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», 1999 рік Головбух № 4 (483) від 24 січня 2007р. – С. 118-122
4. Положення стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати», 1999 рік Головбух № 4 (483) від 24 січня 2007р. – С. 63-683.
5. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. / Ф.Ф. Бутинець [та ін.].- Житомир: ЖІТІ, – Житомир., 2002. - 480 с.
6. Власов В.І. Деякі тенденції світового виробництва продовольчих ресурсів.// Економіка АПК, 2006. №4. С.143-147.
7. Голов С. Класифікація витрат і методи калькулювання собівартості в управлінському обліку// Податкове планування. – 2006.- №2. – с.25.
8. Лысенко Ю.В. Эколого-экономические основы устойчивого развития земледелия / Ю.В.Лысенко - М.: 2002. – 245 с.
9. Нелеп В.М. Наша земля і майбутнє України /В.М. Нелеп //Формування ринкової економіки: Зб. наук. Праць КНЕУ. Київ 2009. –с. 76-83
10. Облік сільськогосподарської діяльності.// Облік і фінанси АПК. Випуск 3-4. Навч. Посіб. – К., ТОВ «ЮР-Агро_Веста», 2007. -368 с.
11. Пелинь Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля / Л.М. Пелинь // Науковий вісник НЛТУ України. - 2008. - Вип. 18.2. - С. 70-75.
12. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423 с.
13. Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.02 „Економіка та управління науково-технічним прогресом" / О.В. Пархоменко. – Київ, 2006. - 24 с.

14. Скрипчук П. Екологічна сертифікація як інструмент виробництва та споживання екологічно чистої продукції// Економіка України. – 2006. - №3. с. 55-63.

References:

1. The Law of Ukraine "On Environmental Auditing" of 18.11.2012.
2. The Law of Ukraine "On Environmental Protection" of 18.12.2017.
3. Ukrainian Accounting Standards 30 "Biological Assets", 1999 (2007) *Golovbukh* № 4 (483) of January 24, P. 118-122
4. Ukrainian Accounting Standards 16 "Expenses", 1999 (2007) *Golovbukh* 4, No. 4 (483) dated January 24, P. 63-683.
5. Butinets, F.F. and others. (2002) Management accounting. Zhytomyr: *LIFE*, 480 p.
6. Vlasov, V.I. (2006) Some tendencies of world production of food resources. *Economy of agroindustrial complex*, №4, P.143-147.
7. Golov, S. (2006) Classification of costs and methods for calculating the cost of management accounting. *Tax planning*, №2. - p.25.
8. Lysenko, Y.V. (2002) Ecological and economic bases of sustainable development of agriculture. Moscow, 245 p.
9. Nelep, V.M. (2009) Our land and the future of Ukraine. Formation of a market economy: Coll. sciences *The works of KNEU*. Kyiv, p. 76-83
10. Accounting for agricultural activity (2007) *Accounting and finance of agroindustrial complex*. Issue 3-4. Teaching Means. K., LLC "Yur-AgroVest", 368 p.
11. Pelinje, L.M. (2008) The place of environmental accounting in the modern accounting system and its importance in the field of environmental protection. *Scientific Bulletin of NLTU of Ukraine*, Vip. 18.2, P. 70-75.
12. Pushkar, M.S. (1999) Trends and regularities of accounting development in Ukraine (theoretical and methodological aspects): monograph. *Ternopil: Economic Thought*, 423 pp.
13. Parkhomenko, O.V. (2006) Information-analytical support of the decision-making process in the system of scientific and technical information: author's abstract. dis for the degree of Candidate of Sciences econ Sciences: special 08.02.02 "Economics and management of scientific and technological progress". Kyiv, 24 p.
14. Skrypchuk, P. (2006) Environmental certification as an instrument of production and consumption of environmentally friendly products. *Economy of Ukraine*, №3. with. 55-63.