

Plikus I.Y.

PhD, Associate professor,
Sumy State University, Sumy, Ukraine

ENVIRONMENTAL ACCOUNTING: MANAGERIAL, FINANCIAL AND STRATEGIC CONTEXT

The article discusses approaches to environmental accounting in accounting management, financial and strategic context. The place of the accounting of environmental accounting in the enterprise information system.

Key words: *sustainable development, environmental accounting, managerial environmental accounting, strategic environmental accounting, financial environmental accounting.*

Плікус І.Й.

к.е.н., доцент

Сумський державний університет, м.Суми

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК: УПРАВЛІНСЬКИЙ, ФІНАНСОВИЙ ТА СТРАТЕГІЧНИЙ КОНТЕКСТИ

У статті розглянуто підходи до бухгалтерського екологічного обліку в управлінському, фінансовому і стратегічному контексті. Визначено місце бухгалтерського екологічного обліку в інформаційній системі підприємства.

Ключові слова: *сталій розвиток, бухгалтерський екологічний облік, управлінський екологічний облік, стратегічний екологічний облік, фінансовий екологічний облік.*

Оскільки бухгалтерська модель фінансово-господарської діяльності підприємства відображає процеси, що відбуваються на підприємстві [1], то виникає проблема її «екологічної» адекватності¹. Відсутність інформації про процеси природокористування підприємств створює проблеми для різних груп користувачів еколого-економічної інформації, підвищує соціальні, виробничі та фінансові ризики. У цьому зв'язку необхідна «екологізація» бухгалтерського обліку, як інформаційної системи підприємства [2].

Проблемами бухгалтерського обліку процесу природокористування займаються Грігор'єва О. В., Дьоміна Т. А. [3], Мар'їн В. К., Павлов П. В., Саєнко К. С. [4], Сергєєва Е. А., Сотнікова Л. В., Шавкунова Н. А., Шапігузов С., Шнейдман Л. та ін. Однак, залишаються не вирішеними питання комплексного підходу до бухгалтерського екологічного обліку, як єдиної

¹ Екологічна діяльність, яка здійснюється підприємствами є частиною господарської діяльності, проте бухгалтерський облік не в повній мірі систематизує екологічну інформацію, або відображає її роз'єднано, або в загальних економічних показниках діяльності.

інформаційної системи, яка поєднує інформацію управлінського, фінансового та стратегічного характеру.

Тому метою статті є дослідження підходів щодо бухгалтерського екологічного обліку в контексті управлінського, фінансового та стратегічного обліку як єдиної інформаційної системи підприємства.

Розглядаючи «бухгалтерський екологічний облік» як поняття, що відображає особливості обліку в процесі природокористування, необхідно відзначити, що до цих пір немає єдиного підходу до визначення його змістовної сторони. У загальному вигляді, термін «бухгалтерський екологічний облік» може бути визначений як система збору та ідентифікації, реєстрації та узагальнення даних, що містять екологічну компоненту², з метою визначення ефективності діяльності суб'єкта господарювання, а також надання цих даних користувачам для обґрунтування та прийняття управлінських рішень (як тактичного, так і стратегічного характеру) в умовах сталого розвитку. Наведене поняття «бухгалтерського екологічного обліку»:

по-перше, розглядає даний облік як інструмент надання інформації користувачам для обґрунтування та прийняття рішень щодо діяльності підприємства, які сприяють вирішенню екологічних проблем;

по-друге, визначає специфіку системи вимірювання об'єктів бухгалтерського екологічного спостереження, яка характеризується використанням показників діяльності підприємства в екологічній сфері;

по-третє, виділяє цільові риси екологічно орієнтованої інформаційної системи, а саме визначення, оцінку та аналіз ефективності діяльності підприємства в умовах сталого розвитку³;

по-четверте, підкреслює, що підсистема бухгалтерського екологічного обліку належить до більш загальних систем: 1) бухгалтерського обліку та 2) екологічного менеджменту;

² Екологічний компонент містять не тільки виробничі витрати, це можуть бути і витрати, пов'язані із створенням та ліквідацією підприємства, і адміністративні витрати, і витрати загальнопромислові тощо.

³ В сучасних умовах господарювання екологічні витрати значною мірою впливають на економічну діяльність підприємства, тому мова повинна йти про ефективність екологічно орієнтованої діяльності підприємства.

по-п'яте, інтегрує такі складові сталого розвитку, як навколишнє середовище і економіка - там, де вони мають відношення до прийняття управлінських рішень (як тактичного так і стратегічного характеру);

по-шосте, дає можливість використання поняття «бухгалтерський екологічний облік» у контексті: 1) внутрішнього (управлінського обліку), тобто «екологічного управлінського обліку»⁴; 2) фінансового обліку для цілей зовнішньої звітності (форми розкриття інформації безпосередньо залежать від обраних систем ведення бухгалтерського обліку або управління)⁵, тобто «фінансового екологічного обліку»; 3) стратегічного обліку на основі включення екологічної компоненти у вартість підприємства - «стратегічного екологічного обліку».

Відзначимо, що використання принципів екологічного управлінського обліку допомагає в ідентифікації екологічних витрат, прихованих в традиційному бухгалтерському обліку, у більш точному співвіднесенні екологічних витрат з продукцією підприємства, у визначенні доходів, в прийнятті рішень з інвестицій в природоохоронні заходи, у використанні інформації, пов'язаної з навколишнім середовищем. Тому облік природоохоронних витрат є підсистемою екологічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку. При цьому, екологічна інформація, може бути представлена в кількісно-якісному⁶ і витратно-вартісному⁷ вигляді.

Одним з основних питань «бухгалтерського екологічного обліку», а саме, «екологічного управлінського обліку» є критерії прийняття рішень щодо ресурсів підприємства. Тому в числі найважливіших напрямів розвитку

⁴ Екологічний управлінський облік на думку [5] - це збір, аналіз і використання фінансової та нефінансової інформації з метою оптимізації еколого-економічної діяльності підприємства та забезпечення стійкості бізнесу.

⁵ Нині існують дві основні моделі екологічної звітності, які отримали умовні назви «Рейнська» і «Атлантична» моделі. У «Рейнській моделі» використовується підхід, заснований на екологічному балансі маси продукції, при якому фактичні витрати на виробництво і фактичний обсяг виробництва записуються у формі відповідних балансових узагальнень. При «Атлантичній моделі» описуються системи екологічного управління, встановлюється відповідність законодавству і оцінюється мета виробництва [6].

⁶ Визначення даних про використання природних ресурсів, види забруднення, їх обсяги і тощо.

⁷ Вартісне вираження заборгованості за користування природними ресурсами (платежі за використання природних ресурсів і забруднення навколишнього середовища розглядаються як витрати щодо погашення екологічних зобов'язань по екологічним платежам).

бухгалтерського екологічного обліку продовжують залишатися питання оптимізації витрат природоохоронного характеру, їх адаптація до сучасних вимог фінансового та управлінського обліку⁸ [7, 8, 9] особливо в межах формування відповідних систем витрат. Без виділення екологічних витрат із загальної суми виробничих витрат не буде справедлива собівартість конкретних продуктів і, отже, встановлена справедлива ціна. Дана проблема може бути вирішена за допомогою activity based costing - методу калькулювання витрат за видами діяльності. Основними завданнями даного методу є усунення недоліків традиційних систем обліку витрат і надання більш точної інформації щодо собівартості продукції. Суть даного методу обліку витрат полягає в тому, що витрати спочатку відносять на види діяльності, а потім, на основі попиту на ці види діяльності, перерозподіляють на продукцію [10]. Витрати, співвіднесені з продукцією - це загальна сума витрат за видами діяльності, необхідних для виробництва і продажу продукції.

Відмінною рисою екологічної фінансової звітності [11] є те, що вона адресована в першу чергу акціонерам і інвесторам, тому принципове значення мають оцінка та відображення в обліку екологічних зобов'язань. У більшості наукових публікацій з бухгалтерського екологічного обліку зазначається, що зміни в оцінці зобов'язань повинні відображатися в обліку в межах формування його спеціального розділу, що стосується зміни облікових оцінок. При цьому необхідний ступінчастий підхід до управління екологічними зобов'язаннями.

Стратегічне завдання підсистеми бухгалтерського екологічного обліку сприятиме зниженню екологічного навантаження підприємства та його сталому розвитку.

Підсумовуючі зазначимо, що впровадження екологічної компоненти в інформаційну систему бухгалтерського обліку дозволить на рівні підприємства

⁸ В управлінському обліку некоректно враховуються при прийнятті рішень, саме екологічні витрати, оскільки окрім явних і легко ідентифікованих, існують і приховані витрати, які становлять певну частку звичайних витрат і не виділяються з них. Відзначимо, що навіть явні екологічні витрати включаються або до складу непрямих виробничих витрат, які потім розподіляються між продукцією відповідно до прийнятих методик, або розглядаються як управлінські (загальногосподарські) витрати, але рідко співвідносяться з продукцією чи процесом, які їх безпосередньо визвали.

здійснювати інформаційне супроводження процесу управління та представлення інформації користувачам щодо природоохоронної діяльності підприємства.

Література:

1. Плікус І. Й. Бухгалтерська модель оцінки підприємства при санації / І. Й. Плікус // Проблеми трансформаційної економіки : Матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф., м. Кривий Ріг, 29-30 квіт. 2010 р. - Кривий Ріг : КФ ДВНЗ ЗНУ. – 2010. – С.52.
2. Пликус И. И. Показатели природоохранной деятельности как объект учета / И. И. Пликус // Механизм управления природопользованием : тез. докл. республ. научн.-практич. конф., Сумы, 18-20 мая 1993 г.. – Сумы. - 1993. – С.226-228.
3. Демина Т. А. Учет и анализ затрат предприятия на природоохранную деятельность [Текст] / Т. А. Демина. – М. Финансы и статистика, 1990. – 112 с.
4. Саенко К. С. Учет экологических затрат [Текст] / К. С. Саенко. – М. Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
5. Bennet M., Bouma J.J., Wolters T. Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments (Eco-Efficiency in Industry and Science) [Текст] / Bennet M., Bouma J.J., Wolters T. // Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 2002. — p. 302.
6. Сергеева Е. А. Об эколого-ориентированной отчетности в аналитической оценке устойчивости предприятия [электронный ресурс] / Е. А. Сергеева // Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2011. - № 1. – режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/ob-ekologo-orientirovannoy-otchetnosti-v-analiticheskoy-otsenke-ustoychivosti-predpriyatiy>
7. Пликус И. И. Учет затрат – средство принятия управленческих решений / И. И. Пликус // Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Полтава, 22 січня 1999р. – Полтава : ПКІ. – 1999. – С.67-70.

8. Пликус И. И. Финансирование мероприятий по охране окружающей среды / И. И. Пликус // *Фінанси України*. – 1998. - № 4. – С.113-122.
9. Пликус И. И. Финансы природопользования предприятия : автореферат дис... кандидата экон. наук: 08.08.01. / И. И. Пликус. – Сумы. – 1995. – 18 с. – режим доступа: <http://elibrary.ru>
- 10.Боронос В. Г. Управління фінансовою санацією підприємств : підручник / В. Боронос, І. Плікус. – Суми: СумДУ, 2014. – 456 с.
- 11.Кирсанова Т. А. Экологический баланс как составная часть финансовой отчетности предприятия / Т. А. Кирсанова, И. И. Пликус // *Механізм регулювання економіки*. – 2000. - № 3. - С. 28-37.

Plikus I.Y. (2014) Environmental accounting: managerial, financial and strategic context. - *Wirtschaft und Management: Theorie und Praxis: Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel*. Vol. 2 - Verlag SWG imex GmbH, Nurnberg, Deutschland, 2014. - S. 181-185

Плікус І.Й. Бухгалтерський екологічний облік: управлінський, фінансовий та стратегічний контексти / І.Плікус //«Економіка та управління : теорія й практика» / Між.наук.-практ.конф., 26 вересня 2014 р. м. Нюрнберг, – Нюрнберг : Вид-во Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland. – Том 2. – С.181-185