

Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження

Гриценко О.І.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Української академії банківської справи

У статті розглянуто передумови розвитку бухгалтерського обліку, орієнтованого на екологічні проблеми. Проведено аналіз існуючих поглядів науковців. Визначено основні фактори формування екологічного обліку в сучасних умовах господарювання. Проаналізовано основні проблеми та перспективи його впровадження в Україні в контексті складання інтегрованої звітності.

Ключові слова: екологічний облік, інтегрована звітність, витрати, якість продукції, якість обслуговування.

Гриценко Е.И. ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЁТ: ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПЕРСПЕКТИВ И ОСНОВНЫХ УСЛОВИЙ ВНЕДРЕНИЯ

В статье рассмотрены предпосылки развития бухгалтерского учёта, ориентированного на экологические проблемы. Проведен анализ существующих взглядов ученых. Определены основные факторы формирования экологического учёта в современных условиях хозяйствования. Проанализированы основные проблемы и перспективы его внедрения в Украине в контексте составления интегрированной отчётности.

Ключевые слова: экологический учёт, интегрированная отчётность, расходы, качество продукции, качество обслуживания.

Gritsenko O.I. ENVIRONMENTAL ACCOUNTING: IDENTIFICATION OF PROSPECTS AND BASIC PRINCIPLES OF THE IMPLEMENTATION

In the article the prerequisites of accounting based on environmental issues are considered. The analysis of existing scientific views is carried out, the basic factors of environmental accounting formation in the current economic conditions are considered. The main problems and prospects of its implementation in Ukraine in the context of drawing up integrated reporting are analyzed.

Keywords: environmental accounting, integrated reporting, costs, product quality, service quality.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У сучасних умовах господарювання все більше відчувається потреба в підготовці та поданні інформації, корисної зовнішнім користувачам, для прийняття рішень у контексті стійкого розвитку. Інтегрована звітність містить інформацію про економічну, екологічну та соціальну складові з розподілом показників соціальної результативності на показники, пов'язані з працею, правами людини, впливом на суспільство та відповідальністю за продукцію.

На процес складання звітності впливає значна кількість суб'єктивних факторів, серед яких: специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку та облікової політики, необхідна ступінь деталізації звітності, наявність тимчасових, фінансових та людських ресурсів.

Традиційна система бухгалтерського обліку не є придатною для адекватного врахування екологічних впливів підприємства і виконання функцій екологічно свідомого управління і контролю.

На нашу думку, саме екологічний облік є запорукою аналізу та контролю раціональної природоохоронної діяльності підприємства. У сучасних умовах господарювання актуальним є питання нормативно-правового регулювання екологічного обліку. Відсутність певної системи методів, норм і вимог щодо відображення результатів екологічного обліку у звітності підприємства призводить до порушення інформування керівництва та, як наслідок, неналежної систематизації даних.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Над вирішенням проблем теорії і методології екологічного обліку працювали Т.О. Кірсанова, Л.М. Пелиньо, Я. Соколова, Д. Хенсен, А. Шеремет та ін.

Проблема якості є найважливішим чинником підвищення рівня життя, економічної, соціальної й екологічної безпеки, тому дослідженню таких категорій, як «якість продукції» та «якість обслуговування», науковцями приділялося багато уваги.

Теоретичні та практичні питання якості розглядаються в роботах як вітчизняних учених:

О. Василенка, В. Покотилова, Л. Романенко, С. Фомичева, М. Макаренко, Г. Азгальдова, Р. Покровського, Б. Клияненка, В. Мухопадова, Л. Лосюка, В. Пархоменка та ін., так й іноземних дослідників: М. Девіса Стівена, Р. Уотермена, Дж. Харингтона, М. Хаммера, А. Чарнса, У. Купера, Ф. Кросбі та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Потребує дослідження інформаційна та практична база ведення екологічного обліку на вітчизняних підприємствах. Наразі перед ученими постає питання розробки і впровадження в практичну діяльність суб'єктів господарювання екологічного обліку, в основі якого лежить взаємодія підприємства з довкіллям та здійснення витрат на якість обслуговування.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є визначення основних перспектив та основних засад упровадження екологічного обліку, розкриття можливостей відображення витрат екологічного регулювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні багато комерційних організацій разом із традиційною фінансовою звітністю складають звіти про стійкість, стійкий розвиток або соціальну відповідальність. Необхідність складання цих звітів пов'язана з очікуваннями суспільства та зростанням значимості вимог різних зацікавлених осіб до діяльності сторін.

Зазвичай основними факторами при цьому вважаються економічні. Але враховуючи основні концепції складання звіту про стійкий розвиток, ми вважаємо, що не слід недооцінювати важливість екологічної та соціальної складових.

Спільне дослідження Global Reporting Initiative, Проекту звітності стійкого розвитку під патронажем Принца Уельського (A4S) та Radley Yeldar свідчить, що найбільш користуються попитом на сьогодні дані про корпоративне управління: біля 70% респондентів назвали їх дуже важливими. Інформація про природні ресурси зацікавила 64% інвесторів та аналітиків. А ось соціальна звітність займає найменшу ступінь умовної ієрархії звітності стійкого розвитку – тільки 52% визнали, що ця інформація важлива. Причому експерти наголошують, що причиною цього є зовсім не відсутність значимості соціального фактора, а скоріш за все, певні перешкоди у співставленні компаній на підставі такої інформації: оскільки їх не можна порівняти, то й не можна спиратися на соціальну звітність.

У розділі про відповідальність за продукцію по аспектах здоров'я та безпеки споживача та маркування продукції та послуг розглядається система забезпечення обов'язкових вимог до безпеки продукції/послуг та наводяться основні показники результативності, що рекомендовані в керівництві СК1.

Таким чином, звітність про стійкий розвиток являє собою новий самостійний напрям бухгалтерської звітності, орієнтований на задоволення вимог та очікувань зацікавлених сторін та суспільства в цілому. Підготовка такої звітності сприяє істотному зниженню ризиків діяльності та підвищенню ефективності управління стійким розвитком організації.

Безумовно, для розкриття інформації про екологічний розвиток слід приділити увагу запровадженню підприємством екологічного обліку.

Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [2].

Як зазначає вітчизняний науковець Л.М. Пелиньо, існує низка перешкод, що заважають підприємствам впроваджувати екологічний облік, а саме:

- витрати підлягають вирахуванню із суми оподаткованого податком доходу лише після того, як вони проведені. Внаслідок цього немає стимулу враховувати зобов'язання, зокрема екологічні;

- оскільки інвестори уважно стежать за величиною прибутку виходячи з однієї акції, підприємства відкладають вживання заходів, які могли б призвести до зменшення прибутків;

- надмірна складність виділення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат;

- відсутність конкретних рекомендацій стосовно надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах.

На думку науковця, екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, адже лише у цьому випадку він стане ефективним інструментом природоохоронної діяльності на підприємстві [3].

Із даним поглядом не можна не погодитись та враховуючи актуальність екологічного обліку, його необхідність ведення обумовлена таким:

– рахунки підприємства повинні відображати як його відношення до навколишнього середовища, так і вплив пов'язаних із природоохоронною діяльністю витрат, ризиків і обов'язків/відповідальності на фінансове положення підприємства;

– інвесторам для ухвалення інвестиційних рішень необхідно мати у своєму розпорядженні інформацію по екологічних заходах і витратах, пов'язаних із природоохоронною діяльністю;

– оскільки природоохоронні заходи є також предметом управлінської діяльності, менеджерам необхідно виявляти і перерозподіляти природоохоронні витрати так, щоб продукція була правильно оцінена, а інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах;

– екологічний облік повинен стати ключем до стійкого розвитку на основі дотримання принципу екоефективності; при цьому екоефективність, припускаючи зниження дії підприємства на НПС при одночасному зростанні прибутковості, може бути змірною тільки за допомогою надання точної інформації по природоохоронних витратах, заощадженнях і дії господарської діяльності на навколишнє середовище.

Сьогодні у світі найбільш часто розглядаються чотири основні напрями розвитку екологічного обліку:

- фінансовий облік;
- управлінський облік (облік виробничих витрат);
- облік потоку основних засобів;
- екологічна звітність.

На підставі викладених сучасних законодавчих актів запровадження екологічного обліку в Україні можна зазначити, що більш придатна для цього система управлінського обліку. Саме управлінський облік здатний формувати показники внутрішньої звітності за даними первинного обліку, які стають системою комунікацій усередині підприємства.

На нашу думку, екологізація є надзвичайно важливим напрямом розвитку бухгалтерського обліку, що дасть змогу своєчасно приймати обґрунтовані управлінські рішення стосовно повного врахування ступеню впливу діяльності суб'єктів господарювання на навколишнє середовище.

Однією з головних ланок діяльності підприємств є процес виробництва продукції (робіт, послуг), що потребує певних витрат і, відповідно, правильного їх відображення в обліку. Для цього доцільно застосовувати автоматизовану форму обліку.

Правильно організований облік витрат на екологію сприятиме оперативному прийняттю управлінських рішень.

Таким чином, екологічний облік – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення та зберігання інформації про діяльність підприємств в області природоохоронних заходів з метою передачі її користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень.

У цілому система екологічного обліку на підприємстві має бути спрямована на облік витрат, зобов'язань та підготовку звітності про природоохоронну діяльність. Указані категорії необхідно розглядати з позиції рівня забруднення навколишнього середовища, безпеки продукції та якості обслуговування населення.

Якість обслуговування необхідно розглядати з позиції рівня задоволення населення, що обслуговується запропонованим рівнем послуг та товарів. При цьому одним із способів, в який можна формувати стратегію конкуренції підприємства, є зменшення рівня забруднення навколишнього середовища, виробництва та реалізація екологічно чистої продукції.

Проте, на думку керівників підприємств, існує низка перешкод, що заважають надавати звітність по природоохоронних заходах:

- відсутній стимул ураховувати зобов'язання через необхідність вираховувати витрати з доходу, що оподатковується після їх здійснення;
- надмірна складність виділення витрат на природоохоронну діяльність із суми загальних витрат;
- відсутність конкретних рекомендацій відносно надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах;
- відсутність методики прийняття рішень стосовно зниження та попередження екологічних ризиків.

Облік як основна інформаційна система підприємства повинна забезпечити надання керівництву інформації для прийняття управлінських рішень стосовно зниження та попередження екологічних ризиків.

Екологічний облік має виконувати такі функції:

- оптимістичну, яка полягає у створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів екологоорієнтованої діяльності;
- мотиваційну, яка проявляється в забезпеченні інформацією для стимулювання запровадження рішень щодо екологічних проблем;

– контролюючи, яка полягає у здійсненні контрольних заходів за здійсненням витрат на екологію.

Об'єктами екологічного обліку є витрати, доходи та фінансові результати в контексті екологічної діяльності, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту тощо).

На нашу думку, екологічний бухгалтерський облік підприємств повинен діяти як цілісна система і бути спрямований на складання екологічної складової інтегрованої звітності.

Компонент охорони навколишнього середовища (екологічний компонент) характеризує вплив організацій на навколишнє середовище та екологію.

Компонент соціального розвитку (соціальний компонент стійкого розвитку) характеризує вплив організації на соціальні системи та суспільство, у межах якого вона функціонує.

Рекомендовані керівництвом СК1 показники екологічної та соціальної результативності в галузі відповідальності за продукцію по аспектах здоров'я та безпеки споживача та маркування продукції та послуг наведені в табл. 1 [4].

У системі управлінського обліку необхідно визначити порядок розмежування витрат та доходів, який би дав змогу виділити та оцінити екологічні витрати та екологічні доходи.

Так, необхідно закріпити функції оформлення первинних документів відповідно до вимог забезпечення екологічного обліку за

Таблиця 1

**Показники результативності, рекомендовані керівництвом СК1
по окремих аспектах стійкого розвитку**

| Код | Показник | Категорії | |
|---|---|-----------|-----------|
| | | основна | додаткова |
| Екологічна результативність | | | |
| ЕШ 1 | Місцезнаходження та площа земель, що знаходяться у власності, оренді, під управлінням організації та розташованих на природних територіях, що охороняються, та територіях із високою цінністю поза їх межами | + | |
| ЕШ 2 | Визначення істотних впливів діяльності, продукції та послуг на охоронюваних природних територіях та територіях із високою цінністю поза їх кордонів | + | |
| ЕШ 3 | Збережені та відновлені місцезнаходження | | + |
| ЕШ 4 | Стратегії та плани на майбутнє по управлінню впливами | | + |
| ЕШ 5 | Кількість видів, занесених у Червоний список Міжнародної спілки охорони природи (МСОП) та національний список охоронюваних видів, місцезнаходження яких на території, що зачіпає діяльність організації, з розмежуванням за ступенем загрози існуванню виду | | + |
| Відповідальність за продукцію – «Здоров'я та безпека споживача» | | | |
| РК1 | Стадії життєвого циклу, на яких вплив на здоров'я та безпеку продукції та послуг оцінюється для виявлення можливостей покращання, та частка наявних продуктів та послуг, що підлягають таким процедурам | + | |
| РК2 | Загальна кількість випадків невідповідності нормативним вимогам та добровільним кодексам, що стосуються впливу продукції та послуг на здоров'я та безпеку, із розмежуванням за видами наслідків | | + |
| Відповідальність за продукцію – «Маркування продукції та послуг» | | | |
| РК3 | Види інформації про властивості продукції та послуг, що вимагають процедури, та частка значимих продуктів та послуг, відносно яких діють такі вимоги до інформації | + | |
| РК4 | Загальна кількість випадків невідповідності нормативним вимогам та добровільним кодексам, що стосуються інформації маркування про властивості продукції та послуг, із розмежуванням за видами наслідків | | + |
| РК5 | Ча, включаючи результати досліджень по оцінці ступеня задоволення споживача | | + |

спеціальним бухгалтером, оскільки це формує системне бачення й одноманітний підхід до оцінки процесів, а також виключає дублювання первинних документів і інформаційних потоків.

Для організації бухгалтерського обліку екологічних витрат слід виділити статті, що дадуть змогу отримати інформацію про витрати на екологічну результативність, безпеку споживачів, маркування продукції та послуг. Виділення даних статей повинне бути узгоджене з економічною природою конкретних витрат та критеріїв їх визнання, оскільки це необхідно для формування інформації по елементах із метою складання звітності.

Для обліку екологічних об'єктів у системі фінансового бухгалтерського обліку в Плані рахунків вважаємо за необхідне ввести окремі субрахунки.

До основних принципів організації екологічного обліку відносять:

- своєчасне надання повної інформації про діяльність підприємства, необхідної для оперативного управління, контролю й аналізу;
- забезпечення досягнення найкращих результатів облікового процесу з мінімальними витратами коштів, праці та часу на отримання даної інформації;
- дотримання системного підходу, цілісності, всебічності, динамічності, випереджаючого відображення господарських операцій;
- високий рівень організації бухгалтерської служби та роботи облікових працівників, відповідна кваліфікація облікового персоналу в частині екологічного обліку;
- здатність і швидкість пристосування до нових вимог, що висуваються до екологічного обліку та звітності;
- своєчасність, упорядкованість записів із точки зору їх хронологічної послідовності; їх повнота, всебічність, точність, безперервність, економічність, наочність відображення в обліку;
- допущення впровадження нових рішень, якщо проведені раніше дослідження не довели на практиці їх доречність і необхідність впровадження принципових змін в організації екологічного обліку на підприємстві одразу після ґрунтовного практичного випробування і перепідготовки персоналу.

Існуючий рівень організації обліку, на нашу думку, не здатний задовольнити всі вимоги щодо екологічного обліку та надати необхідну інформацію у повному обсязі, тому кожне підприємство, яке впроваджує систему суцільного управління екологією, повинно розробити власну методику обліку та забезпечити

його ефективну організацію. Це дасть можливість підвищити ефективність діяльності підприємства, якість її продукції та рівень конкурентоспроможності та рівень рейтингу серед інших підприємств.

Висновки з цього дослідження. Для ефективного функціонування екологічного обліку необхідне виконання низки основних умов. У різних країнах ці умови різні, але вони включають установлення твердих гарантій захисту прав приватної власності, гарантію виконання зобов'язань по контрактах, законів, проведення політичних, економічних і законодавчих реформ. Оптимальним варіантом буде покладання на підприємницькі структури економічної відповідальності за забезпечення належного рівня охорони навколишнього середовища. У цьому випадку не тільки караючи, але й стимулюючи, держава отримує довіру суб'єктів господарювання (тобто забруднювачів середовища).

Актуальність даних досліджень підтверджує той факт, що сьогодні на переважній більшості вітчизняних підприємств спостерігається відсутність ефективного механізму управління внаслідок низького рівня професіоналізму управлінського персоналу. Таким чином, до основних проблем та перспектив запровадження екологічного обліку слід віднести:

- відсутність раціональної, ефективної екологічної політики кожного підприємства (екологічна інформація часто є нечіткою та відносною);
- більшість природних утрат не можна виразити в грошовому вимірнику, вони важко піддаються навіть кількісному виміру (важлива екологічна інформація може бути отримана не з фінансово-економічних джерел, а таких сфер, як геологія, екологія, біологія, фізика і т. ін.)
- відсутність жорстких законодавчих вимог, податкових стимулів враховувати та запобігати нанесенню шкоди навколишньому середовищу;
- відчувається потреба в удосконаленні єдиної системи стандартизації та якості товарів, включаючи розробку конкретних технічних регламентів; підвищенні інформаційного забезпечення та покращанні якості життя через планування асортименту продукції відповідно до потреб населення (особливо в сільській місцевості); активізації відповідальності споживачів, що впливає на їх вибір товарів; удосконаленні механізму ціноутворення та лібералізації внутрішнього ринку.

Однією з важливих методологічних проблем є включення адекватних екологічних показників якості продукції до нормативно-правової документації. Проте таке включення економічних характеристик до системи показників якості продукції є дискусійним, а екологічні показники включають тільки проблеми охорони навколишнього середовища і збереження генофонду, що самі по собі є більшою мірою декларативними.

До основних механізмів розв'язання даної проблеми належать: проведення маркетингових досліджень внутрішнього ринку та

реклами, постійна робота по поліпшенню якості та безпеки продукції, розробка показників виміру екологічної активності підприємств, системне виявлення, оцінювання і кількісне відображення негативного впливу діяльності підприємства на довкілля. Для систематичного контролю екологічних аспектів господарської діяльності необхідно сприяти складанню інтегрованої звітності, яка б містила більш докладну та повну екологічну інформацію в нерозривному взаємозв'язку з економічними показниками діяльності суб'єктів господарювання.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Гриценко О.І. Фактори впливу соціальних аспектів діяльності на формування інтегрованої звітності / О.І. Гриценко // Проблеми інноваційного розвитку економіки України : збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук : у 2-х ч. – Дніпропетровськ : Гельветика, 2014. – Ч. 1. – С. 145–152.
2. Кирсанова Т.А. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента / Т.А. Кирсанова, Е.В. Кирсанова, В.А. Лукьянихин ; под ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы : Козацький вал, 2004.
3. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення у сфері охорони довкілля / Л.М. Пелиньо // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.2. – С. 70–75.
4. The evolution of accountability – sustainability reporting for accountants | Statements on management accounting/ Business performance management/ Montvale, NJ^ Institute of management accountants.