

Розвиток екологічного обліку в Україні з врахуванням світового досвіду

Беренда Н.І., к.е.н., доцент

Остапенко Н.В., студентка 4 курс

Національний університет харчових технологій

Актуальність теми. Актуальним питанням розвитку сучасного світу є негативний вплив виробничої діяльності суспільства на стан навколишнього середовища. Саме масштабність екологічних проблем змусили уряди багатьох країн об'єднатися та звернути свою увагу на вирішення питань щодо пошуку методів еколого-економічного управління в системі сталого розвитку суспільства. Україна, в свою чергу, для того щоб зайняти гідне місце у світовому товаристві має впроваджувати норми і правила, пов'язані з охороною навколишнього середовища. Одним із елементів, які необхідні для досягнення поставленої мети, є обов'язкове впровадження екологічного обліку на терени нашої країни.

Аналіз останніх досліджень. Багато вчених, в тому числі і українських, у своїх працях обґрунтували не тільки необхідність ведення екологічного обліку, а й розкрили основні методологічні засади його впровадження та ведення на підприємствах. Серед них: Кирсанова Т.А., Кирсанова Е.В., Лукьянихин В.А.[1], Пелиньо Л.М. [2], Дейлі Г. [3], Гринів Л.С. [4], Бородін А.І. [5], Пушкар М.С. [6], Максимів Л.М.[7] та інші.

Цілі статті. Ціллю даної роботи є аналіз наявної на сьогоднішній день необхідності та проблеми впровадження екологічного обліку на території нашої країни.

Виклад матеріалу. На Конференції ООН щодо питань довкілля і розвитку, яка відбулась у 1992 році у Ріо-де-Жанейро, Україна серед 178 країн підписала низку програмних документів, які визначають узгоджену політику щодо забезпечення сталого розвитку. Реалізація концепції сталого розвитку, проект якої перебуває на розгляді Верховної Ради України, передбачає

посилення екологічної складової і гармонізацію економічних та екологічних інтересів. Тобто, сталий розвиток передбачає діяльність країни на принципах економічної ефективності, екологічної цілісності та соціальної справедливості. Саме тому у 1998 були затверджені Міжнародні стандарти з екологічного менеджменту та аудиту [8], а у 2004 році було прийнято Закон України «Про екологічний аудит» [9].

В останні роки необхідність вирішення саме екологічних питань в економіці будь-якої країни світу призвела до виникнення окремої наукової галузі – «екологічна економіка» – та таких її важливих складових, як «екоменеджмент», «екологічний облік» та «екологічний аудит» тощо [3, 4].

Західний світ об'єднав усі розробки, які досліджують питання взаємодії підприємства з навколишнім середовищем, в один науковий напрям з назвою Environmental Accounting.

А г е н ц і я С Ш А з о х о р о н и навколишнього середовища (Environmental Protection Agency – EPA) розглядає екологічний облік на рівні підприємства з точки зору фінансового й управлінського обліку (рис.1). Однак, єдині методологічні підходи до ведення екологічного обліку у світовому форматі поки що формуються і потребують, перед усе, розробки низки якісних характеристик.

Згідно думки Т.А. Кирсанова 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 [1].

Екологічний облік має здійснюватися на базі бухгалтерського та податкового законодавства.

Система екологічного обліку будь-якого підприємства повинна містити в собі такі складові: облікова політика, облік екологічних зобов'язань, витрат та доходів, екологічна звітність.

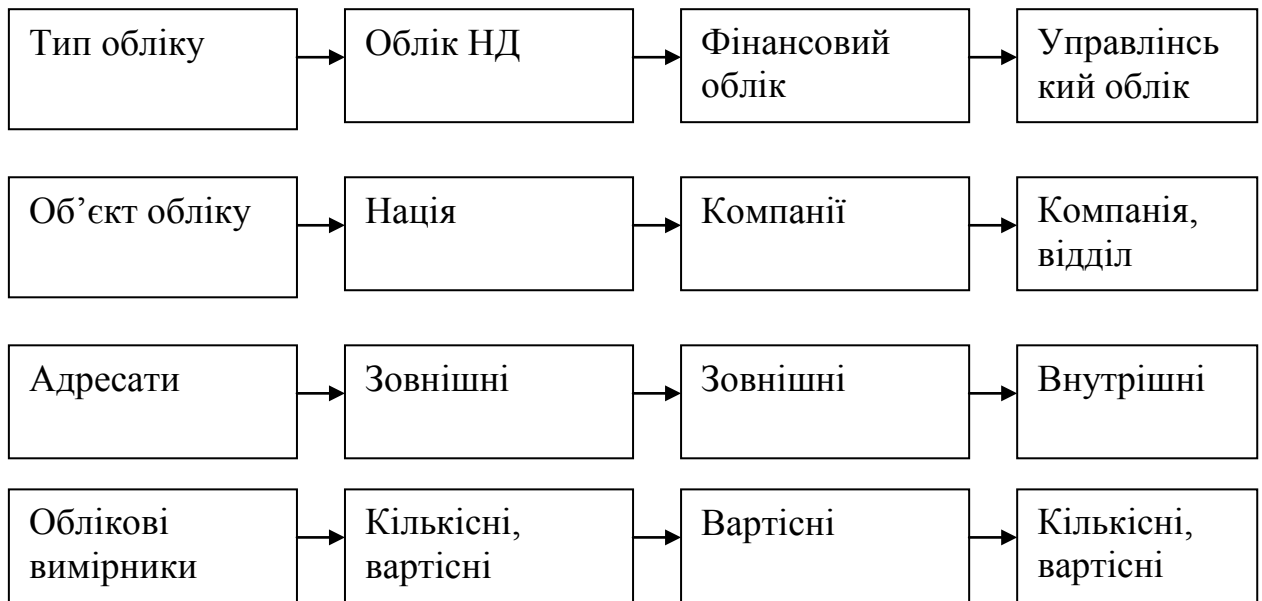


Рис. 1 Система екологічного обліку з точки зору Environmental Protection Agency

Комітет з міжнародних стандартів фінансового обліку запропонував такі якісні характеристики екологічного обліку:

суттєвість – в обліку мають бути відображені всі суттєві (важливі) події або господарські операції. Водночас несуттєві події чи факти не повинні відображатися в обліку;

об'єктивність полягає в тому, що на інформацію не впливають дії, думки чи оцінки тих, хто готує облікову інформацію;

своєчасність – облікова інформація має бути складена та подана користувачам у встановлені терміни;

точність – інформація має бути до такого ступеню конкретизована і деталізована, який вимагають як внутрішні так і зовнішні умови функціонування підприємства;

обґрунтованість – інформація, яка відображається в обліку, має бути науково обґрунтованою.

На сьогоднішній день існує низка підходів до формування системи бухгалтерського обліку, здатної задовольнити потреби менеджменту компанії в прийнятті управлінських рішень і забезпечити користувачів достовірною

інформацією щодо економічних, екологічних і соціальних аспектів діяльності підприємства.

Австрійський вчений Г. Джобстл запропонував систему обліку, яка складається з трьох елементів: бухгалтерський, соціальний та облік довкілля [10].(Рис.2)

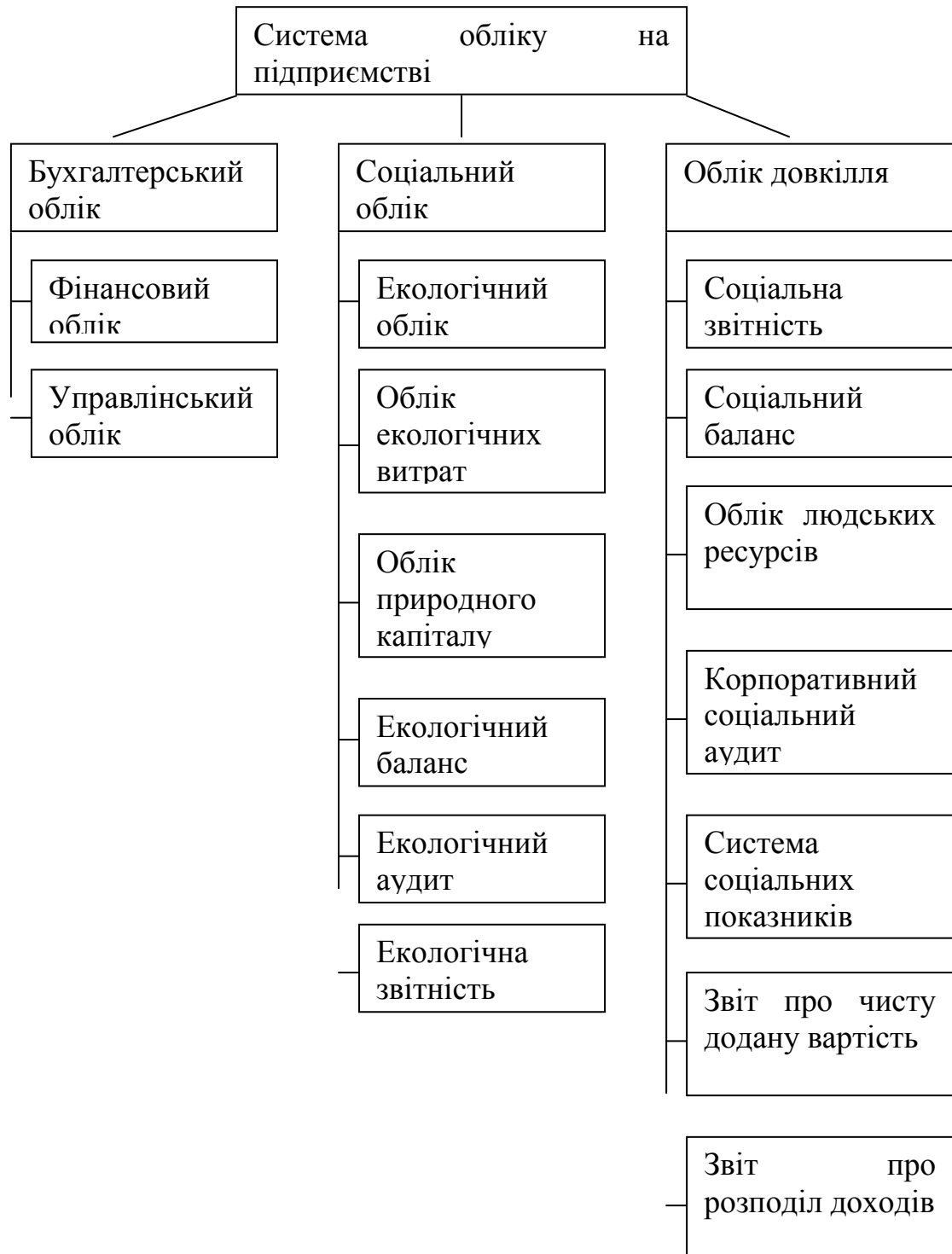


Рис.2 Система обліку Г. Джобстла

Існуючий на сьогоднішній день бухгалтерський облік не здатний враховувати екологічний вплив підприємства на оточуюче середовище та забезпечувати проведення на належному рівні екологічного управління та контролю. Серед причин такої ситуації можна виділити:

Більшість природних втрат не можливо виразити у вартісному виразі, наприклад, спустошення ґрунтів, вирубка лісів, забруднення водойм.

Ринкові ціни не можуть реально та своєчасно відобразити зменшення невідновних сировинних ресурсів. Ціна як врівноважуючий елемент ринкових відносин «орієнтується» на короткострокову перспективу і ніяким чином не може враховувати довгострокові зміни обсягів та якості природних ресурсів.

Важлива екологічна інформація ніяким чином не використовується і не впроваджується у діяльність підприємств, а лише залишається проблемами, які виражаються у формі фактів та наслідків діяльності суспільства, окремих наукових галузей знань.

Саме тому, при доповненні або корегуванні бухгалтерського обліку не обов'язково відмовлятися від економічного продовження екологічно орієнтованого управління підприємством. Для цього розроблені різноманітні типи екологічних балансів і методи оцінювання.

Італійський Фонд ЕНІ імені Енріко Маттеї (Fondazione Eni Enrico Mattei – FEEM) розробив методику інтегрованого екологічного обліку, яка включає в себе екологічну політику підприємства, систему екологічного менеджменту та здатна накопичувати та обробляти дані, отримані в процесі аудиту і моніторингу діяльності підприємства та уможлиблює визначення цілей поточного оперативного управління компанії.

Згідно думки цього фонду головною метою екологічної політики є мінімізація емісій та споживання, а також управління процесом, який впливає на постійне вдосконалення відображення екологічних аспектів діяльності підприємства шляхом інвентаризації всіх вхідних і вихідних потоків підприємства, включаючи потоки відходів, дає змогу визначити вузькі місця і є

надійним засобом їх запобіганню, а також дає змогу отримати реальну картину досягнених результатів та аналізувати ефективність пов'язаних з цим коштів.

У Швеції була розроблена і апробована нова система бухгалтерського обліку, в основі якої – концепції та стратегії сталого розвитку. Згідно цих концепцій показники, які характеризують результативність роботи, дуже просто пов'язуються з екологічною ефективністю, економічністю та прибутковістю діяльності підприємства. Такий підхід отримав назву ЗСР – звітність сталого розвитку. Теорія ЗСР побудована на поєднанні трьох комплексів логічних підстав у таких галузях як економіка, екологія та бухгалтерський облік [11]:

екологічна логіка або план рахунків та інші описові концепції спираються на процес фізичних перетворень на підприємстві;

економічна логіка: до моделі обігу додані конкретні вартісні критерії, створюючи тим самим основу для застосування концепції відстеження доходів; в основі економічного аналізу лежить принцип розумних зусиль, який означає, що не необхідно докладати більше зусиль, ніж це необхідно для досягнення мети;

логіка бухгалтерського обліку: метод подвійного запису вимагає реєстрації будь-якої господарської операції за джерелом і призначенням. Це дає змогу вести докладний облік усіх ресурсних потоків підприємства; в балансах (окремі баланси ведуться в усіх видах одиниць виміру, які застосовуються) і звітах про прибутки і збитки чітко розмежовуються рівні активів та інші показники, які характеризують стан підприємства на певний момент часу, з одного боку, і показники, котрі характеризують рух ресурсів та інші зміни, з іншого; при закритті рахунків записи за дебетом дорівнюють записам за кредитом, що дає змогу здійснювати систематичний аудит системи.

Основна ідея даної системи полягає в тому, що врахування екологічних аспектів має бути на рівні як врахування звичайної складової діяльності підприємства, що піддається "нормальному", раціональному обліку.

Положення «Облік екологічних питань при аудиті фінансової звітності», яке розроблене Міжнародним Комітетом з міжнародної аудиторської практики, розкриває необхідність обліку екологічних питань, які є важливим засобом для запобігання ризику суттєвого спотворення сучасної фінансової звітності [12].

Отже, як результати будь-якого обліку так і результати екологічного обліку мають знаходити своє відображення у звітності підприємства, а у даному випадку – у фінансовій звітності підприємства.

Існують різні підходи щодо питань екологічної звітності, які:

- передбачають монетаризацію екологічних впливів;
- базуються на складанні матеріальних та енергетичних балансів.

При складанні екологічних звітів важливими є якісні характеристики. Зміст якісних характеристик, визначений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для фінансових звітів, може бути використаний для екологічних звітів. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів містить такі чотири основні якісні характеристики фінансових звітів[13]:

зрозумілість – інформація в екологічних звітах повинна бути зрозумілою для користувачів за умови, що вони володіють певними знаннями про методи оцінювання довкілля і промисловість;

доречність – екологічна інформація повинна допомагати прийняттю екологічно орієнтованих рішень на підставі оцінювання минулих, поточних або майбутніх подій, або підтверджувати чи виправляти минулі оцінки;

достовірність означає те, що екологічні дані мають відповідну якість і екологічний вплив буде оцінено правильно. Достовірне подання означає також, що екологічні впливи обліковуються та подаються відповідно до екологічної реальності, а не відображають тільки допущену законом форму;

зіставність означає, що користувачі повинні мати змогу порівнювати екологічні звіти підприємства в часі з метою визначення тенденцій екологічного стану. Також вони повинні мати змогу порівнювати екологічні звіти різних підприємств з метою оцінювання позицій і змін у них.

Що ж до українських підприємств, то вони навіть при врахуванні закордонного досвіду впровадження екологічного обліку зіштовхуються з низкою перешкод:

витрати підлягають вирахуванню з 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.

Український вчений Л.М. Пелиньо розробив структуру еколого-економічного обліку для вітчизняних підприємств (рис.3) [2]

Враховуючи світовий досвід та особливості вітчизняної економіки доцільно у чинному плані рахунків виділити такі субрахунки:

- у 1-му класі рахунків: основні засоби природоохоронного призначення; знос основних засобів природоохоронного призначення; придбання основних засобів природоохоронного призначення;
- у 2-му класі рахунків: природні ресурси (сировина);
- у 4-му класі рахунків: фінансування природоохоронних заходів;
- у 5-му класі рахунків: довгострокові екологічні зобов'язання;
- у 6-му класі рахунків: екологічні збори і платежі; розрахунки з екологічного страхування;
- у 7-му класі рахунків: дохід від реалізації природоохоронних засобів; дохід від надання екологічних послуг;
- у 9-му класі рахунків: витрати від надання екологічних послуг, витрати від здійснення природоохоронної діяльності.



Рис.3 Структура еколого-економічного обліку на підприємстві відповідно до Л.М. Пелиньо

Якщо ж масштаби діяльності підприємства є незначними, то рекомендовано у кожному рахунку 8-го класу виділити субрахунок природоохоронної діяльності:

матеріальні витрати природоохоронної діяльності;
 витрати праці працівників, зайнятих природоохоронною діяльністю;
 витрати на соціальне страхування, зайнятих природоохоронною діяльністю;

амортизація основних засобів природоохоронного призначення;

екологічні збори і платежі;

інші витрати екологічного характеру.

Також є необхідним запровадження нової форми фінансової звітності – «Звіт про екологічну діяльність підприємства». Кожна країна, яка зважає на екологічні проблеми і робить кроки по їх вирішенню, самостійно розробляє форми цього звіту. Саме тому на сьогоднішній день не існує єдиної типової форми «Звіту про екологічну діяльність підприємства».

Пелиньо Л.М адаптував даний звіт до вітчизняних особливостей та вимог. Згідно його думки ця форма фінансової звітності матиме вигляд, зображений у табл. 1.

Табл. 1.

Звіт про екологічну діяльність підприємства згідно Л.М. Пелиньо

№ п/п	Найменування показників	Звітний період	Попередній період
1	2	3	4
1.	Повні витрати, пов'язані з охороною НПС:		
1.1.	Введення нових об'єктів природного призначення		
1.2.	Ремонт і реконструкція діючих об'єктів		
1.3.	Інші капітальні витрати		
2.	Поточні витрати:		
2.1	Витрати, пов'язані з експлуатацією природоохоронного устаткування		
2.2	Утилізація (захоронення) відходів		
2.3.	Інші поточні витрати		
3.	Податки і платежі:		
3.1.	Платежі за користування природними ресурсами		
3.2.	Збори та викиди, скиди, розміщення відходів		
3.3.	Збори за викиди в атмосферне повітря		
3.4.	Штрафи за порушення екологічного законодавства		
	Всього витрат		

1	2	3	4
4.	Економія або дохід внаслідок запобігання додатковим витратам		
4.1.	Зменшення об'єму твердих відходів		
4.2.	Зменшення викидів в атмосферне повітря		
4.3.	Зменшення скидів		
4.4.	Економія внаслідок переробки вторинної сировини		
4.5.	Інша економія (доходи)		
	Всього доходів (економії)		

Рекомендовано створити додатки до звіту, в яких би наводились розрахунки збору на забруднення довкілля, відомості про охорону атмосферного повітря, водних та земельних ресурсів, звіт про утилізацію відходів тощо. Ці додатки, як і сам звіт, мають підлягати офіційному оприлюдненню. Тільки у такому вигляді ця звітність буде якнайповніше відображати всю інформацію щодо екологічної діяльності підприємства та давати змогу користувачам приймати правильні управлінські рішення.

Кроком до вирішення проблем щодо формування екологічної звітності підприємств в Україні було затвердження 12.01.2011 року Податкової декларації екологічного податку.

Висновки. Різке збільшення масштабів господарської діяльності суспільства в сучасних економічних умовах призвело до посилення тиску підприємств на довкілля. Саме через неконтрольоване виснаження обмежених природних ресурсів та руйнуючий вплив викидів підприємств на сьогоднішній день існує гостра необхідність створення таких моделей бухгалтерського обліку, які б давали змогу адекватно відображали екологічну, господарську та фінансову діяльність компаній. А для втілення усіх цих вимог у реальне життя необхідно розширити межі традиційного бухгалтерського обліку у напрямку доповнення розділами щодо екологічної діяльності підприємств. Що ж до впровадження системи екологічного обліку на території нашої країни, то саме законодавче закріплення обов'язковості його ведення на вітчизняних підприємствах сприятиме не лише більшій довірі іноземних колег до нашої держави, а й даватиме змогу одержувати реальні прибутки при одночасному гармонійному ставленні до довкілля. Виділення окремих екологічних рахунків

дасть змогу контролювати плановий кошторис витрат і акумулювати дані про загальну суму екологічних доходів і витрат з подальшим відображенням її в звітності та більш адекватного розподілу між видами продукції.

Список використаних джерел

1. Кирсанова Т.А., Кирсанова Е.В., Лукьянихин В.А. Экологический контроллинг –инструмент екоменеджмента/ Под ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Изд-во "Козацький вал", 2004.
2. Пелиньо Л.М. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні// Наук. вісник НЛТУУ: Зб. наук.-техн. праць. – Львів: НЛТУУ, 2006. – С. 145-149.
3. Дейлі Г. Поза зростанням. Економічна теорія сталого розвитку: Пер. с англ. – К., 2002. – 312 с.
4. Гринів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії. – Львів, 2001. – 240 с.
5. Бородин А.И. Эколого-экономическое управление предприятием. – М.: ТЕИС, 2006. – 332 с.
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретично-методологічні аспекти). Автореф. дис... докт. екон. наук: 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль, 2000.
7. Максимів Л.І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування// Вісник СумДУ. Серія "Економіка і менеджмент". – Суми: СумДУ. – 2001, вип. 2. –С. 209-212.
8. ДСТУ ISO 14001-97. Системи управління навколишнім середовищем; ДСТУ ISO14010-97. Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. – К., 1998.
9. Закон України «Про екологічний аудит» № 768-IV від 24.06.2004 р.
10. Jobstl H.A., Hogg J.N. State of Forestry Accounting in some European Countries. In: Buttoud G., Jobstl H., Merlo M. (eds.). Accounting and Managerial

Economics for Environmentally-friendly Forestry. *Economie et Sociologie Rurales, Actes et Communications*, N 15, P. 17-40.

11. Экологический учет для предприятий/ Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 150-151.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затв. Наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99 р.

13. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000/ Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова./ – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – С. 50-51.