

Прокопишин О. С.,  
канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
e-mail: OS378@ukr.net

Гнатишин Л. Б.,  
канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
Львівський національний аграрний університет,  
м. Дубляни, Україна,  
e-mail: gnatluda@ukr.net

## МОДЕЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті доведено необхідність розроблення методичного забезпечення обліку екологічної діяльності аграрних підприємств як чинника впливу на підвищення якості сільськогосподарської продукції та стану довкілля. З метою усунення методологічних та правових неузгоджень і протиріч запропоновано доповнити трактування доходів, витрат та зобов'язань екологічною складовою з урахуванням умов їх виникнення на сільськогосподарських підприємствах. Запропоновано авторську модель бухгалтерського відображення екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств. Розроблено концептуальні підходи до організації бухгалтерського обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства, що передбачають заходи нормативно-правового, методичного та організаційного характеру.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; екологічна діяльність; екологічні витрати; екологічні доходи; екологічні зобов'язання; сільськогосподарське підприємство; екологічна звітність; управлінське рішення.

**Постановка проблеми.** Підприємства, які прагнуть бути відкритими для зовнішнього світу та стабільності у мінливому ринковому середовищі, повинні відповідати міжнародним і національним вимогам щодо виробництва якісної екологічної продукції. Однією з найголовніших проблем розробки і реалізації ефективної політики в цьому напрямку є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про екологічну діяльність. Підприємства, що забруднюють довкілля, повинні надавати таку інформацію про свою діяльність у галузі природокористування, оскільки її відсутність може створювати серйозні ризики для інвесторів і власників: вклавши сьогодні засоби у виробництво, вони вже завтра можуть зазнати значних втрат у вигляді штрафів, витрат на ліквідацію наслідків екологічних катастроф тощо.

Застосування таких методів ведення господарства, які враховували б природні рівноваги зі сторони мінімальних шкідливих впливів або призводили до поліпшення природного потенціалу, вимагає від суб'єктів господарювання оцінки впливу на навколишнє середовище і проведення природоохоронних заходів. Лише врахувавши в економічній оцінці діяльності підприємства екологічні показники, можливо дати об'єктивну оцінку та сформувати конкурентоспро-

можливий аграрний бізнес. Головним інструментом, покликаним вирішувати дане завдання на рівні підприємства є бухгалтерський екологічний облік або облік екологічної діяльності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Взаємозв'язок галузей економіки та природокористування перебувають в центрі уваги в працях не тільки іноземних, але й українських науковців та дослідників. Серед них: О. Вороновська, В. Жук, П. Майданевич, О. Кондратюк, Л. Максимів, Л. Пелиньо [1, 2, 3, 4, 5, 6]. Проте до цього часу стандарти і правила ведення обліку, які охоплювали б всі складові екологічної діяльності та її вплив на прийняття об'єктивних управлінських рішень є недосконалими.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Провівши аналіз наукової літератури, доцільно зауважити, що вектор методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємств спрямований на становлення та розвиток поняття «екологічний облік». Зокрема, В. М. Жук вважає, що поняття «екологічний облік» не набуло остаточного осмислення і логічної завершеності як комплексно сформованої системи знань в економіко-екологічній теорії та практиці [2]. Першорядним питанням на шляху інтегрування екологічного обліку в систему традиційного бухгалтерського обліку є труднощі,

пов'язані з оцінюванням впливів на довкілля. Відповідно до такого підходу, облік повинен об'єднувати в собі процеси ідентифікації, вимірювання та комунікації еколого-економічної інформації, які б дали змогу користувачам ухвалювати на її основі відповідні управлінські рішення [1]. Таким чином, у рамках традиційної системи обліку виділяється порівняно автономна підсистема інформаційної бази управління – екологічний бухгалтерський облік.

**Мета статті** – розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку діяльності сільськогосподарських підприємств з урахуванням

екологічного аспекту для формування інформаційної бази прийняття управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу.** Налагодження системи бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням екологічної складової є важливим напрямом економічної політики щодо забезпечення сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектора економіки. Значущість обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства з акцентом на поняття «екологічний облік» зумовлена економічними, екологічними та соціальними викликами (рис. 1).

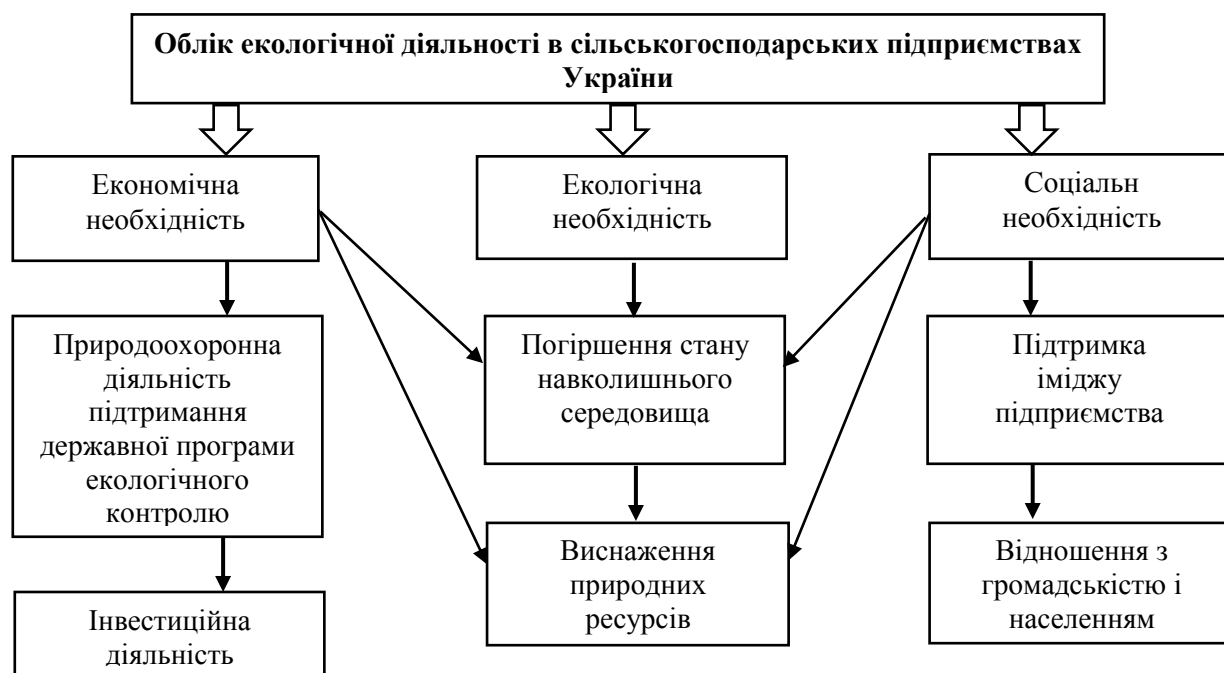


Рис. 1. Актуальність обліку екологічної діяльності в сільськогосподарських підприємствах України [4]

На нашу думку, термін «екологічний облік» по своїй суті є дещо ширшим поняттям, ніж облік екологічної діяльності. На національному рівні «екологічний облік» тлумачиться як облік щодо фізичних запасів природних ресурсів, вартісної оцінки деградації навколишнього природного середовища і відповідних витрат на природоохоронні заходи. На рівні підприємств екологічний облік може бути використаний у контексті методик управлінського обліку, фінансового обліку з метою подання зовнішньої звітності, а також аналізу фізичних витрат сировини за методом «витрати-випуск» [1; 5]. На противагу цьому, облік екологічної діяльності може провадитись лише в межах фінансового обліку, забезпечуючи користувачів виключно інформацією про доходи і витрати такої діяльності. Ми вважаємо, що такий підхід цілком виправданий для фермерських господарств, де питання розмежування системи обліку та звітності не є актуальним. Тому в рамках даного дослідження акцентуємо нашу увагу все-таки виключно на розробці порядку відображення в обліку саме екологічної діяльності.

Отже, система обліку в сучасних умовах повинна задовольняти інформацією екологічного характеру щонайменше три групи користувачів: інвесторів, кредиторів, менеджерів і інших зацікавлених осіб. Таким

чином, в контексті досліджуваної проблеми, на нашу думку, облік екологічної діяльності можна трактувати як управлінський та інформаційний інструмент довершеного обліково-аналітичного забезпечення сучасного сільськогосподарського підприємства. В нашому розумінні – це процес збору, нагромадження, обробки та презентації даних про екологічний стан, витрати і доходи екологічного характеру у діяльності підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Основою для ведення обліку екологічної діяльності на сільськогосподарських підприємствах є бухгалтерське та податкове законодавство. Проте в Україні більшість підприємств вважає за доцільне не розкривати інформації про екологічні витрати, оскільки значна їх частка пов'язана із забрудненням навколишнього середовища. Єдиним офіційним документом, котрий юридично підтверджує негативний вплив діяльності підприємств на навколишнє середовище є податкова декларація з екологічного податку. Звідси суму екологічного податку в межах операційної діяльності підприємства можна вважати екологічними витратами звітного періоду. Весь облік природоохоронних витрат на підприємстві полягає в здійсненні розрахунків за екологічними платежами. Дані платежі

включаються в собівартість продукції, а в разі перевищення лімітів – за рахунок прибутку підприємства. Відсутність даних про екологічні витрати створює проблеми для користувачів інформації, що впливає на планування подальшої виробничої діяльності сільськогосподарського підприємства. Очевидним є те, що на рахунках бухгалтерського обліку не враховуються екологічні витрати, пов'язані з цим операції, які є наслідком виснаження природних ресурсів і деградації середовища. Також досить проблематично оцінити екологічні витрати, які відображають зміни якості навколишнього середовища, екосистем, втрату біологічного різноманіття та інші екологічні послуги [4].

Дослідження показують, що в основу розробки еколого-економічної інформаційної бази повинні бути покладені стандарти екологічного виробництва сільськогосподарської продукції. Важливою екологічною вимогою, яка витікає з екологічних стандартів при виробництві сільськогосподарської продукції є:

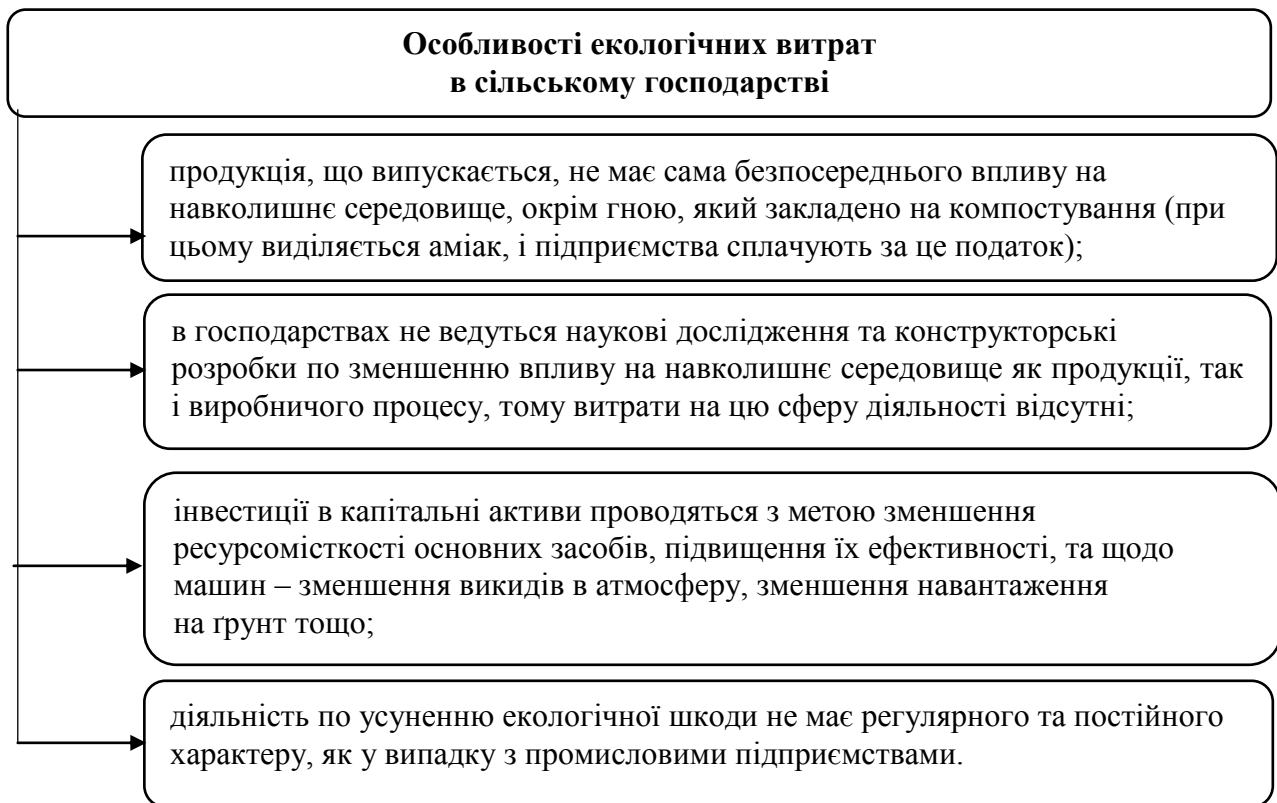
- підтримка якості водних ресурсів та повітряного басейну у відповідності з встановленими вимогами;
- зберігання ґрунту як компонента біосфери та основного засобу виробництва в сільському господарстві;

- отримання продукції оптимальної якості;
- забезпечення умов для безперервного підвищення родючості ґрунтів.

Узагальнюючи власні напрацювання наукового характеру зауважимо, що загалом система обліку екологічної діяльності підприємства повинна включати три основні складові: облік екологічних витрат та доходів, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність.

Екологічні витрати підприємства – витрати на покриття негативних зовнішніх ефектів, які виникають внаслідок добровільних чи обов'язкових природоохоронних заходів з метою запобігання, усунення чи зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат сировини, матеріалів, енергії [5].

У методології статистичного обліку в нашій країні під екологічними витратами розуміють всі витрати підприємства з охорони довкілля та раціонального природокористування, які здійснюються з власних чи позикових коштів підприємства. Особливості екологічних витрат у сільському господарстві представлено на рис. 2.



**Рис. 2.** Особливості екологічних витрат в сільському господарстві

\* розроблено авторами самостійно

Синтетичний облік екологічних витрат повинен здійснюватися, враховуючи галузеві особливості та особливості діяльності самого підприємства. Об'єкти аналітичного обліку залежать від ступеня впливу суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище і напрямів здійснюваної екологічної діяльності.

Поняття «екологічні зобов'язання» для України є новим і не задекларованими у національних стандар-

тах. Екологічні зобов'язання – це екологічний борг підприємства перед державою і соціальною сферою за завдані збитки природі та одночасно показник, що відображає обсяг заподіяної шкоди у грошовому вимірнику [3]. Екологічні зобов'язання можуть здійснювати суттєвий вплив на фінансовий стан підприємства [8]. Наразі безпрецедентним фактом підтвердження екологічних зобов'язань є податкова звітність сільськогосподарських підприємств. При цьому, у

вітчизняній обліковій практиці наразі все ще відсутня чітке розмежування між екологічними витратами та екологічними зобов'язаннями.

Екологічні зобов'язання виникають у трьох випадках (рис. 3).

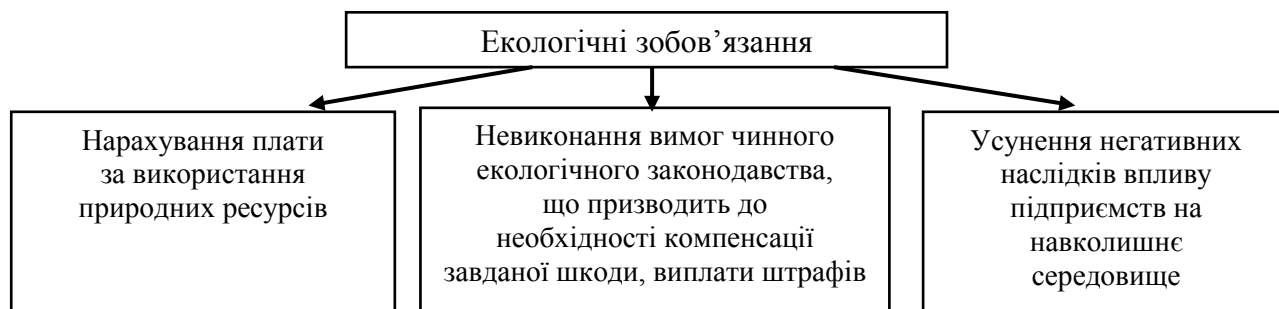


Рис. 3. Моменти виникнення екологічних зобов'язань

\* розроблено авторами самостійно

Ми вважаємо, що звітність за екологічними показниками та первинна документація мають стати носієм оперативної та звітної інформації про екологічну сторону діяльності підприємства з метою створення умов для управління впливом сільськогосподарського виробництва на ґрунт, повітря і воду, що дозволить систематизовано здійснювати контроль за дотриманням вимог екологічного законодавства. Екологічна звітність сьогодні повинна бути не лише джерелом інформації про стан розрахунків із бюджетом, а й стати важливим елементом сталого економічного розвитку підприємств. У цьому сенсі податкова звітність повинна забезпечити не лише механізм демонстрації для громадськості готовності підприємства до дій з охорони навколишнього природного середовища, а й результатом самих дій.

Екологічний звіт повинен відображати:

- вид екологічних проблем, що належать до діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства;
- офіційну політику і програми, прийняті підприємством щодо природоохоронних заходів; покращення в ключових областях, що відбулися з часу прийняття політики;
- цільові показники викидів у навколишнє природне середовище, встановлені підприємством, і те, як діяльність підприємства співвідноситься з цими показниками;
- величину здійснення природоохоронних заходів, що було визначено державними законами, і наскільки повно вимоги держави виконуються;
- інформацію про відомі потенційно серйозні екологічні проблеми.

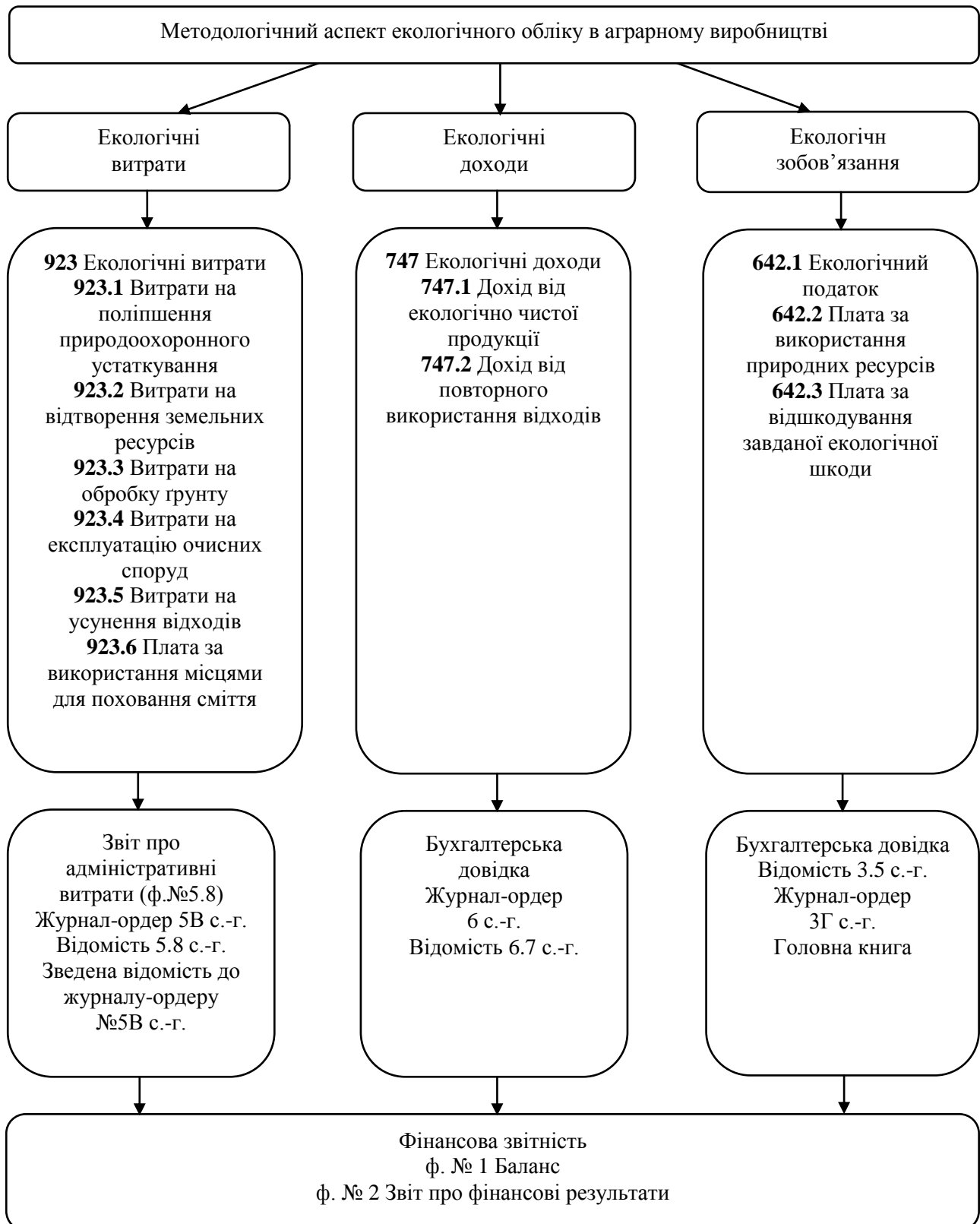
Таким чином, на даному етапі розвитку екологічного обліку на сільськогосподарських підприємствах України, ключовим є питання щодо його нормативного забезпечення. Так, П(С)БО 16 «Витрати» не визначає жодного твердження про сутність екологічних витрат. Тому пропонуємо до п. 6 включити абзац з визначенням екологічних витрат, їх класифікацією, порядком визнання та відображення в обліку. Аналогічно і П(С)БО 15 «Дохід» не виділяє інформації про екологічні доходи на підприємстві, які зазвичай формуються за рахунок повторного використання відходів. Отже, доцільно доповнити п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» інформацією про екологічні доходи та порядок їх

визнання. У П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначено необхідність визнання зобов'язання за умови, що їхня оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їх погашення. Тобто дається лише загальне визначення зобов'язання. Вважаємо, що наведені визначення зобов'язань варто доповнити екологічною складовою, охарактеризувавши умови їх виникнення на підприємствах.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не виділяє окремих рахунків для обліку екологічних зобов'язань, доходів і витрат. Тому нами розроблено концептуальну модель місця та документально-методичного забезпечення екологічної діяльності в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства (рис. 4).

Відображення в фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств екологічних факторів зумовлено тим, що будь-який суб'єкт господарювання в сфері сільського господарства підлягає екологічному ризику: по-перше, його діяльність пов'язана з можливістю зараження ґрунтів, підземних та поверхневих вод, атмосфери; по-друге, він деякою мірою залежить від екологічного законодавства (але менше, ніж суб'єкти важкої промисловості, хімічної та нафтової промисловості, фармацевтики тощо); по-третє, він може володіти ділянками, що заражені попередніми власниками (субститутивна відповідальність) чи може володіти залоговим правом щодо таких ділянок. Таким чином, виникають природоохоронні витрати та зобов'язання, необхідність і контроль дотримання вимог екологічного законодавства, які мають знайти своє відображення в фінансовій звітності. Виходячи з цього, пропонуємо виділити окремі статті балансу, які можуть дати більш докладну інформацію про екологічні аспекти діяльності підприємства.

У Звіті про фінансові результати також можлива детальна класифікація, наприклад: виручка і її частка від продажу відходів; витрати, у тому числі витрати на придбання екологічно чистої сировини; амортизаційні відрахування, в тому числі амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування; інші витрати, в тому числі інші витрати на охорону навколишнього середовища.



**Рис. 4.** Модель бухгалтерського відображення екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства\*

\* розроблено авторами самостійно

Отже, облік екологічної діяльності дозволить:

- планувати, нормувати, контролювати і аналізувати витрати по природоохоронній діяльності;
- створити умови для стимулювання природоохоронної діяльності;
- стати передумовою поглибленого вивчення в національному масштабі «фінансових наслідків» по-

рушення екологічної безпеки і визначення впливу цих витрат на рентабельність підприємств і ціну продукції;

- полегшить проблему визначення економічної ефективності природоохоронних заходів і оцінки економічного збитку, заподіяваного суспільству забрудненням навколишнього середовища;

– дозволить оцінити значення природоохоронної діяльності для економіки як на рівні одного підприємства, так і на макрорівні.

**Висновки і пропозиції.** Проведене дослідження дозволило сформулювати такі висновки та пропозиції:

1) Особливі вимоги до якості сільськогосподарської продукції та стану довкілля спричиняють необхідність розроблення методичного забезпечення обліку екологічної діяльності аграрних підприємств.

2) З метою усунення методологічних та правових неузгоджень і протиріч запропоновано доповнити

трактування доходів, витрат та зобов'язань екологічною складовою з урахуванням умов їх виникнення на сільськогосподарських підприємствах.

3) Відображення у обліку екологічної діяльності за розробленою бухгалтерською моделлю відповідно до запропонованих розрізів аналітики дозволить поліпшити організацію облікового процесу, якість і прозорість звітності, посилити контроль за дотриманням екологічного законодавства і збереженням довкілля.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку / О. Вороновська // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2(31). – С. 195–200.
2. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – №2. – С. 18–23.
3. Кондратюк О. М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кан. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. М. Кондратюк. – Київ, 2008. – 21 с.
4. Майданевич П. М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства [Електронний ресурс] / П. М. Майданевич // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10(1). – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/espof\\_2013\\_10\(1\)\\_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/espof_2013_10(1)_46.pdf). – (Серія «Облік і фінанси»).
5. Максимів Л. І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування / Л. І. Максимів // Вісник САДУ: Економіка та менеджмент. – Суми : Козацький вал, 2001. – С. 123–129.
6. Пелиньо Л. М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля [Текст] / Л. М. Пелиньо // Науковий вісник національного лісотехнічного університету України: Зб. наук.-техн. пр. – Львів : НЛТУУ, 2008. – Вип. 18.2. – С. 70–75.
7. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro40t.info/index.php?section=browse&CatID=241&rtID=1106>.
8. Цибульник М. О. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / М. О. Цибульник // Економічні науки. – 2012. – № 9(33). – С. 93–98. – (Серія «Облік і фінанси»).

**О. С. Прокопшин, Л. Б. Гнатышин,**

*Львовский национальный аграрный университет, г. Дубляны, Украина*

## МОДЕЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО ОТРАЖЕНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СИСТЕМЕ УЧЕТА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

*В статье доказана необходимость разработки методического обеспечения учета экологической деятельности аграрных предприятий как фактора влияния на повышение качества сельскохозяйственной продукции и состояния окружающей среды. С целью устранения методологических и правовых несоответствий предложено дополнить трактовку доходов, расходов и обязательств экологической составляющей с учетом условий их возникновения на сельскохозяйственных предприятиях. Предложена авторская модель бухгалтерского отражения экологической деятельности сельскохозяйственных предприятий. Разработаны концептуальные подходы к организации бухгалтерского учета экологической деятельности сельскохозяйственного предприятия, предусматривающие меры нормативно-правового, методического и организационного характера.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет; экологическая деятельность; экологические расходы; экологические доходы; экологические обязательства; сельскохозяйственное предприятие; экологическая отчетность; управленческое решение.

**O. S. Prokopyshyn, L. B. Hnatyshyn,**

*Lviv National Agrarian University, Dubliany, Ukraine*

## DESIGN OF ACCOUNTING REPRESENTATION OF ENVIRONMENTAL POLICIES IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

*In the article the necessity of development of methodological support account environmental performance of agricultural enterprises as a factor of influence on improving the quality of agricultural products and the environment. In order to eliminate legal and methodological disagreements and contradictions asked to supplement the treatment of income, expenses and liabilities of the environmental component of the conditions they occur on farms. The author of book display model of ecological farms. Conceptual approaches to environmental accounting of agricultural enterprises, which provide measures of legal, methodological and organizational.*

**Key words:** accounting; environmental activity; environmental costs; environmental revenues; environmental liabilities; agricultural enterprise; environmental reporting; management decision.