

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ ЕКОЛОГІЧНИХ РІШЕНЬ

© 2018 КУЦИК П. О., ПОЛЯНЬСЬКА О. А.

УДК 657.1:504.6

Куцик П. О., Полянська О. А. Бухгалтерський облік для прийняття екологічних рішень

Розглянуто основні передумови та фактори, що вплинули на процес становлення та розвитку екологічного обліку; критично проаналізовано та визначено дискусійність його теоретичних, організаційних і методичних аспектів. Виділено основні переваги екологічної ефективності компанії. Запропоновано власне визначення поняття «бухгалтерський облік екологічної діяльності». Виділено основні проблеми обліку екологічних витрат і запропоновано їхню класифікацію за видами екологічної діяльності. Досліджено, що важливим аспектом для прийняття екологічних рішень є інформація щодо екологічних наслідків від виробництва та реалізації продуктів компанії протягом їхнього життєвого циклу. Визначено шляхи удосконалення процесу формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень екологічного характеру.

Ключові слова: екологічний облік, сталий розвиток, екологізація економіки, екологічна діяльність, екологічні витрати, екологічна звітність.

Рис.: 4. **Бібл.:** 8.

Куцик Петро Олександрович – кандидат економічних наук, професор, ректор, Львівський торговельно-економічний університет (вул. Туган-Барановського, 10, Львів, 79005, Україна)

E-mail: kutsykpetro@gmail.com

Полянська Олена Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Львівський торговельно-економічний університет (вул. Туган-Барановського, 10, Львів, 79005, Україна)

E-mail: polyanska_oa@ukr.net

УДК 657.1:504.6

UDC 657.1:504.6

Куцик П. А., Полянская Е. А. Бухгалтерский учет для принятия экологических решений

Рассмотрены основные предпосылки и факторы, повлиявшие на процесс становления и развития экологического учета; критически проанализирована и определена дискуссионность его теоретических, организационных и методических аспектов. Выделены основные преимущества экологической эффективности компании. Предложено собственное определение понятия «бухгалтерский учет экологической деятельности». Выделены основные проблемы учета экологических затрат, и предложена их классификация по видам экологической деятельности. Исследовано, что важным аспектом для принятия экологических решений является информация об экологических последствиях производства и реализации продуктов компании в течение их жизненного цикла. Определены пути совершенствования процесса формирования информации, необходимой для принятия управленческих решений экологического характера.

Ключевые слова: экологический учет, устойчивое развитие, экологизация экономики, экологическая деятельность, экологические расходы, экологическая отчетность.

Рис.: 4. **Библ.:** 8.

Куцик Петр Александрович – кандидат экономических наук, профессор, ректор, Львовский торгово-экономический университет (ул. Туган-Барановского, 10, Львов, 79005, Украина)

E-mail: kutsykpetro@gmail.com

Полянская Елена Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, Львовский торгово-экономический университет (ул. Туган-Барановского, 10, Львов, 79005, Украина)

E-mail: polyanska_oa@ukr.net

Kutsyk P. O., Polyanska O. A. The Accounting for Ecological Decision-Making

The main prerequisites and factors influencing the process of formation and development of ecological accounting are considered; the possibility of discussion in terms of its theoretical, organizational and methodical aspects is critically analyzed and determined. The main advantages of ecological efficiency of company are allocated. The own definition of the concept of «accounting of ecological activity» is proposed. The main problems of accounting for ecological costs are identified and their classification by type of environmental activities is submitted. According to the research, an important aspect for ecological decision-making is information about the environmental consequences of the production and sale of the company's products during their life cycle. The ways of improvement of the process of formation of the information necessary for decision-making of ecological character are determined.

Keywords: ecological accounting, sustainable development, greening economy, ecological activity, environmental costs, environmental reporting.

Fig.: 4. **Bibl.:** 8.

Kutsyk Petro O. – Candidate of Sciences (Economics), Professor, Rector, Lviv University of Trade and Economics (10 Tuhan-Baranovskoho Str., Lviv, 79005, Ukraine)

E-mail: kutsykpetro@gmail.com

Polyanska Olena A. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Lviv University of Trade and Economics (10 Tuhan-Baranovskoho Str., Lviv, 79005, Ukraine)

E-mail: polyanska_oa@ukr.net

Виникнення серед широкого кола зацікавлених осіб стурбованості результатами та наслідками екологічної діяльності економічних суб'єктів господарювання зумовило необхідність формування масиву екологічної інформації і стало основою для виникнення та розвитку екологічного обліку. В цей час його використовують насамперед великі промислові підприємства, витрати, зобов'язання і наслідки екологічної

діяльності яких істотні для об'єктивної оцінки їхньої вартості компанії, підвищення інвестиційної привабливості. Більшість вітчизняних компаній зіштовхуються із проблемами організації та ведення обліку екологічної діяльності, а це пов'язано з тим, що теоретичні, організаційні та методичні положення цього виду обліку недостатньо розроблені.

Проблеми бухгалтерського обліку екологічної діяльності відображені в працях учених: О. Веклич, В. Боронос [1], Л. Гнилицької [2], Т. Дьоміної, І. Замули [3], Л. Максимів [4], Н. Малюги, О. Прокопишин [5], А. Сахно та ін. [6–8]. Проте слід зазначити, що сьогодні відсутні будь-які стандарти та правила, які б регулювали процес підготовки інформації для прийняття екологічних рішень.

Метою цієї статті є розгляд необхідності ведення та виділення проблемних аспектів в організації та методиці бухгалтерського обліку для прийняття екологічних рішень.

Проведені дослідження свідчать, що екологічні проблеми на сьогодні домінують у соціально-економічному житті, а їх вирішення, перш за все, потребує екологічно свідомого управління бізнес-процесами. Керівники сучасних компаній повинні приймати рішення і діяти в інтересах як самої організації, так і суспільства. Підприємство виступає першим і найважливішим елементом в господарській діяльності людини, що впливає на забруднення і деградацію навколишнього природного середовища. Для того щоб звести до мінімуму свій негативний вплив, необхідно екологізувати економіку.

Екологізацію економіки слід розглядати як сукупність управлінських, технологічних, фінансово-економічних заходів, спрямованих на зниження екологічного навантаження на навколишнє природне середовище. При цьому важливо врахувати, що ці заходи повинні проводитися в межах виробничої діяльності суб'єкта господарювання.

Концепція екологічної ефективності базується на твердженні, що підприємства можуть виробляти більше корисних товарів і послуг за одночасного зменшення негативного впливу на довкілля, споживання ресурсів і витрат.

Екологічна ефективність визначається щонайменше трьома важливими постулатами:

- ✦ покращання екологічної та економічної діяльності можуть і повинні доповнювати одна одну;
- ✦ активізація діяльності з покращання стану довкілля повинна розглядатися як питання конкурентоспроможності підприємства;
- ✦ екологічна ефективність є додатковим і сприятливим принципом досягнення сталого розвитку.

Екологічна ефективність передбачає, що підвищення ефективності відбувається через поліпшення природоохоронної діяльності. Стимули та причини цього зростання ефективності мають численні джерела: 1) споживачі вимагають більш «чистих» продуктів, які вироблені без забруднення довкілля і використовуються та утилізуються без шкідливого впливу на навколишнє середовище; 2) працівники віддають перевагу роботі в екологічно відповідальних компаніях, результатом чого є більша продуктивність праці (тобто чисті та безпечні умови праці приваблюють кращих працівників і стимулюють продуктивність); 3) екологічно відповідальні компанії можуть скористатися зовнішніми перевагами, такими як менша вартість капіталу або нижчий рівень страхових платежів; 4) досконаліша природоохоронна діяльність може принести значні соціальні переваги, наприклад, вигоди для здоров'я людей. Така політика, своєю чергою, поліпшує імідж фірм і збільшує можливість продажу їх товарів і послуг; 5) зосередженість на природоохоронній діяльності викликає у керівництва потребу в інноваціях та пошуку нових можливостей (наприклад, може створити нові ринки для тієї продукції, що раніше класифікувалась як непотрібні залишки); 6) зменшення екологічних витрат може створювати конкурентну перевагу (рис. 1).



Рис. 1. Основні переваги екологічної ефективності компанії

Джерело: авторська розробка.

Слід зауважити, що кроки в галузі екологічного обліку і звітності за кордоном були зроблені ще у минулому столітті. Спроби відобразити екологічні параметри в системі обліку та звітності розвинутих країнах світу стали робитися ще у 70-х роках ХХ ст. Вирішальним поворотним пунктом стало проведення в 1992 році конференції Організації Об'єднаних Націй

з навколишнього середовища і розвитку, на якій вперше було висунуто концепцію екологічного обліку як інструменту проведення послідовної політики у цій сфері. На ній зазначалося, що екологічний облік – це система, яка може використовуватися для виявлення, організації, регулювання та представлення даних і інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартіс-

них показниках. Сьогодні це одна з найбільш динамічних галузей міжнародного обліку.

Заснована на тих же принципах, що і всі системи обліку, система екологічного обліку дає об'єктивну картину стану та динаміки природної спадщини, взаємодії між економікою і навколишнім середовищем і витрат на профілактичні заходи, охорону навколишнього середовища та відшкодування екологічного збитку.

Парламентська Асамблея зазначає, що концепція екологічного обліку отримала широке визнання, і що зараз цей інструмент пропагується такими організаціями, як Організація Об'єднаних Націй, Світовий банк, Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і Європейський Союз. Багато держав-членів Ради Європи (такі як Німеччина, Італія, Нідерланди, Англія і Франція) вивчають системи екологічного обліку й експериментують з ними.

Загалом екологічний облік зарубіжними дослідниками розуміється як сукупність методів внутрішнього управлінського обліку, фінансового обліку для цілей зовнішньої звітності, а також аналізу витрат і результатів фактичної продуктивності.

На нашу думку, бухгалтерський облік екологічної діяльності – це підсистема бухгалтерського обліку, яка формує та передає користувачам інформацію про господарські операції, пов'язані з використанням природного середовища та впливом господарської діяльності на його стан. Екологічний облік повинен діяти як цілісна система, що включає такі складники: управлінський облік і звітність за екологічними показниками; внутрішній контроль; екологічний аудит.

Бухгалтерський облік має особливість відображати поточне здійснення господарських процесів, тобто він не виокремлює екологічну інформацію, а тому однозначно визначити ефективність діяльності підприємства і його екологічних показників досить проблематично, оскільки вся наявна інформація знаходить своє відображення в загальних економічних показниках діяльності. В таких умовах складно використовувати різні форми впливу на навколишнє середовище, тому що неможливо оцінити повноту й ефективність природоохоронної діяльності. Це призводить до:

- ✦ узагальнених трактувань окремих категорій, що не відображає специфіки екологічної діяльності;
- ✦ відсутності науково обґрунтованої класифікації витрат на раціональне природокористування та охорону навколишнього середовища, що призводить до відсутності відокремленого відображення витрат на екологічну діяльність підприємства і її результативність, а отже, знижує якість і цінність облікової інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Поточні екологічні витрати здебільшого відображаються у складі виробничих витрат і входять до собівартості продукту, що виготовляється. Відповідно, вони акумулюються на рахунку 23 «Виробництво». При цьо-

му витрати на використання пристосувань екологічного характеру, що безпосередньо вбудовані в технологічний процес, необхідно враховувати на підставі експертних оцінок.

Для вдосконалення ведення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій, пов'язаних з екологічною діяльністю, вважаємо за доцільне до наявного субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відкрити аналітичні рахунки залежно від напрямку діяльності і характеру витрат. Облік фінансових витрат, що виникають унаслідок обслуговування отриманих кредитів для здійснення екологічної діяльності, необхідно вести на рахунку 95 «Фінансові витрати» з можливістю відкриття аналітичних рахунків першого і другого порядку: 9511 «Відсотки за кредит на охорону атмосферного повітря», 9512 «Відсотки за кредит на запобігання змінам клімату», 9521 «Інші фінансові витрати на охорону на охорону навколишнього середовища». Частина екологічних витрат, які пов'язані з дослідженням, доцільно обліковувати на рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» з відкриттям аналітичних рахунків: 9411 «Витрати на дослідження і розробки екологобезпечних технологій» і 9412 «Витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря».

З метою забезпечення належного контролю за коштами, спрямованими для фінансування екологічної діяльності, необхідно вести на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» з можливістю відкриття аналітичних рахунків: 4881 «Цільове фінансування екологічної діяльності», 4882 «Цільове фінансування операцій з атмосферним повітрям» та ін.

Для обліку доходів від здійснення екологічної діяльності у вигляді економічного стимулювання доцільно відкривати аналітичний рахунок до синтетичного 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Інформація, що надається екологічним обліком, може бути використана для будь-якого типу управлінської діяльності в рамках організації, але особливо вона корисна там, де є певний екологічний компонент. Хоча впровадження екологічного обліку коливається від простих коригувань у вже наявних облікових системах до комплексних методів, воно в будь-якому випадку припускає наявність на підприємстві системи екологічного управління.

Систематичне використання принципів екологічного обліку допомагає в ідентифікації екологічних витрат, прихованих у традиційному обліку, у більш точному співвіднесенні екологічних витрат з продуктами, у визначенні доходів (наприклад, від зекономленої енергії при використанні енергоощадного обладнання), у прийнятті рішень з інвестицій в природоохоронні заходи, у використанні нефінансової інформації, пов'язаної з навколишнім середовищем. Екологічний облік формує основу для досягнення цілей організації. Якщо мета полягає у зниженні відходів виробничої сировини на певний відсоток, то система управлінського обліку надасть інформацію за цільовими показниками, фактичними результатами й порівняє їх.

Екологічний облік створює зворотний зв'язок і діє як механізм контролю, забезпечуючи підзвітність і відповідальність персоналу. Коли виявляється розбіжність між метою і фактично досягнутим рівнем, управлінський облік дозволяє скласти докладну звітність за відхиленнями, щоб співробітники, відповідальні за ці відхилення, могли зробити відповідні дії.

Дані про екологічні витрати, що є складником собівартості виробленої продукції, є цінною управлінською інформацією. Наприклад, можна

з'ясувати, що виробництво якогось певного продукту спричиняє більшу кількість токсичних відходів, ніж випуск інших. Наявність такої інформації може привести до проектування альтернативних, більш екологічних продуктів та пов'язаних з ними процесів. При правильному віднесенні екологічних витрат продукт може виявитися нерентабельним. Якщо він нерентабельний, то його вилучають з метою поліпшення екологічної діяльності та підвищення економічної ефективності.

Нині існує низка проблем із відображенням екологічних витрат у системі управлінського обліку (рис. 2).

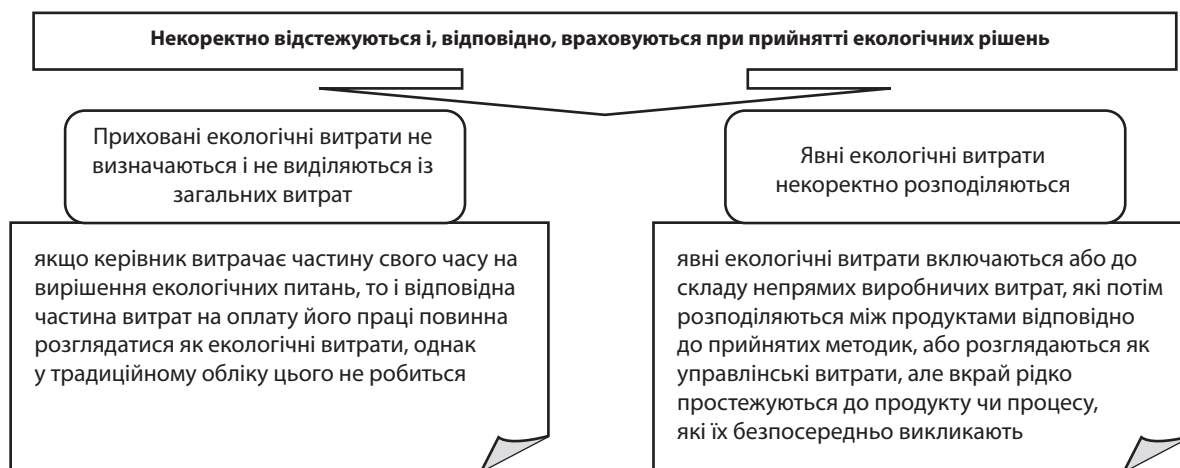


Рис. 2. Проблемні аспекти обліку екологічних витрат

Джерело: авторська розробка.

Керівництву підприємства необхідно виявляти і розподіляти природоохоронні витрати таким чином, щоб продукція була правильно оціненою і інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах (рис. 3).

Без виділення екологічних витрат із загальної суми виробничих витрат не буде сформована справедлива собівартість конкретних продуктів, а отже, встановлена справедлива ціна. Ця проблема може бути вирішена за допомогою функціонального методу обліку витрат.

Витрати, визначені за цим методом, – це загальна сума витрат за видами діяльності (бізнес-процесами, операціями), які понесені під час виробництва та продажу продукції. Використовувані при цьому показники у функціональному методі обліку витрат називаються носіями витрат. Вони включають носії ресурсів, які вимірюють спожиті ресурси, і носії видів діяльності, які вимірюють спожиті види діяльності. Число носіїв витрат варіюється залежно від ситуації. Кожен носій витрат вимірює певний складник продукту, причому вимірювання цих характеристик може бути досить дорогим процесом. Ступінь точності і витрати на процес обробки інформації у функціональному методі тісно взаємопов'язані.

На практиці часто підприємствами проводиться екологічна діяльність, яка супроводжується різними операціями. Кожна операція призводить до понесення окремої сукупності екологічних витрат та за кожною операцією розраховуються окремі ставки, що використовуються для віднесення екологічних витрат на той

чи інший вид продукції, що виготовляється підприємством.

Окрім адекватного виокремлення з загальної сукупності екологічних витрат та їх адекватного розподілу й віднесення на продукти суб'єкта господарювання, важливим аспектом для прийняття екологічних рішень є інформація щодо екологічних наслідків від виробництва та реалізації продуктів компанії протягом їх життєвого циклу (рис. 4) та пошук можливостей екологічного удосконалення.

Отже, концепція життєвого циклу об'єднує інтереси постачальників, виробників, споживачів. І як внутрішні, так і зовнішні зв'язки визнаються важливими при оцінці екологічних наслідків, спричинених різними продуктами.

ВИСНОВКИ

Застосування елементів управлінського обліку для прийняття екологічних рішень дозволить значно покращити екологічну результативність діяльності суб'єкта господарювання.

Екологізація облікової інформації дозволяє вирішити ряд актуальних проблем, серед яких визначити екологічну ефективність діяльності підприємства, комплексно з інформаційної точки зору моделювати природоохоронну діяльність економічного суб'єкта, надавати інформацію про економічну й екологічну діяльність підприємства, генерувати екологічну інформацію фінансового та нефінансового характеру. Основні по-

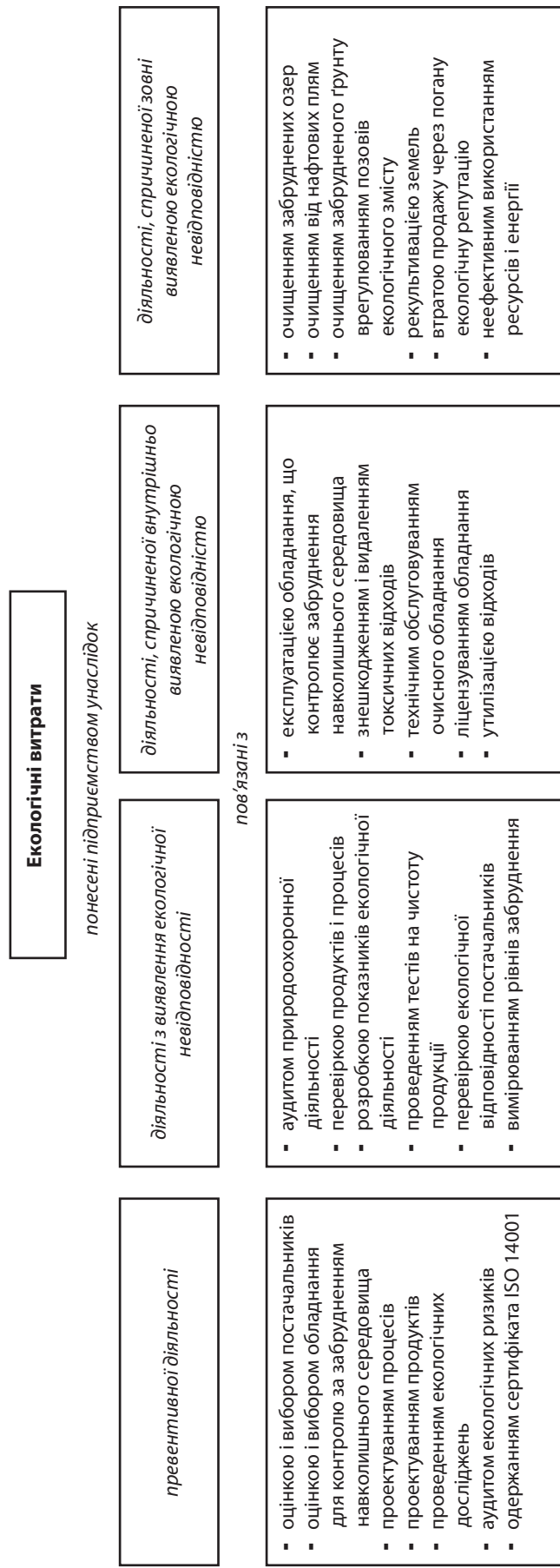


Рис. 3. Екологічні витрати за видами екологічної діяльності

Джерело: авторська розробка.



Рис. 4. Життєвий цикл продукту з огляду на його вплив на забруднення довкілля

Джерело: за класифікацією Агенції захисту довкілля.

казники екологічної діяльності, які є об'єктами обліку, повинні знайти відокремлене відображення на рахунках бухгалтерського обліку, відповідно повинні створюватися відокремлені аналітичні реєстри, що міститимуть інформацію, відображену в розрізі субрахунків. Така система обліку повною мірою буде відображати взаємодію економіки діяльності підприємства та безпеки навколишнього середовища. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Боронос В. М., Мамчук І. В.** Еколого-економічний аналіз структуризації показників виробництва. *Вісник Сумського державного університету*. 2006. № 7 (91). С. 52–58.
2. **Гнилицька Л.** Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. № 7. С. 13–17.
3. **Замула І. В.** Екологічні доходи та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2011. Вип. 1. С. 52–54.
4. **Максимів Л.** Тенденції розвитку екологічно зорієнтованого бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 5. С. 18–23.
5. **Прокопишин О.** Екологічний облік як інструмент системи управління підприємством // Екологія і природокористування в системі оптимізації відносин природи і суспільства : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 24–25 берез. 2018 р.). Ч. 2. С. 239–240.
6. **Jasch C.** Environmental management accounting (EMA) as the next step in the evolution of management accounting. *Journal of Cleaner Production*. 2009. Vol. 14 (14). P. 1252–1261.
7. **Скляр Л. В.** Методологічні принципи побудови економіко-екологічного аналізу. *Економіка харчової промисловості*. 2014. № 3 (23). 86–90.
8. **Хмелев С. А., Суглобов А. Е.** Методические аспекты экологоориентированного учета и аудита в целях обеспечения экономической безопасности предприятий промышленности // Вектор науки ТГУ. 2011. URL : http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media67250/20Hmelev.pdf

REFERENCES

- Boronos, V. M., and Mamchuk, I. V. "Ekoloho-ekonomichniy analiz strukturyzatsii pokaznykiv vyrobnytstv" [Ecological-economic analysis of the structuring of the indicators of production]. *Visnyk Sumskoho derzhavnoho universytetu*, no. 7 (91) (2006): 52-58.
- Hnylytska, L. "Napriamy udoskonalennia obliku, analizu ta audytu vytrat pryrodookhoronnoi diialnosti" [Areas of improvement of accounting, analysis and audit of environmental protection costs]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 7 (2002): 13-17.
- Jasch, C. "Environmental management accounting (EMA) as the next step in the evolution of management accounting" *Journal of Cleaner Production* vol. 14 (14) (2009): 1252-1261.
- Khmelev, S. A., and Suglobov, A. Ye. "Metodicheskiye aspekty ekoloooriyentirovannogo ucheta i audita v tselyakh obespecheniya ekonomicheskoy bezopasnosti predpriyatiy promyshlennosti" [Methodological aspects of environmental-oriented accounting and audit in order to ensure the economic security of industrial enterprises.]. *Vektor nauki TGU*. 2011. http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media67250/20Hmelev.pdf
- Maksymiv, L. "Tendentsii rozvytku ekolohichno zoriyentovanooho bukhhalterskoho obliku" [Trends in the development of environmentally oriented accounting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 5 (2005): 18-23.
- Prokopyshyn, O. "Ekolohichniy oblik yak instrument systemy upravlinnia pidpriemstvom" [Environmental accounting as an instrument of enterprise management system]. *Ekolohiia i pryrodokorystuvannia v systemi optymizatsii vidnosyn pryrody i suspilstva*. Part 2. Ternopil, 2018. 239-240.
- Skliar, L. B. "Metodolohichni pryntsyipy pobudovy ekonomiko-ekolohichnoho analizu" [Methodological principles of economic and environmental analysis]. *Ekonomika kharchovoi promyslovosti*, no. 3 (23) (2014): 86-90.
- Zamula, I. V. "Ekolohichni dokhody ta zoboviazannia v systemi bukhhalterskoho obliku" [Environmental revenues and liabilities in the accounting system]. *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy Natsionalnoho banku Ukrainy*, no. 1 (2011): 52-54.