

УДК 657.6

## ОБЛІК І АУДИТ ЕКОЛОГІЧНОЇ СКЛАДОВОЇ В ДІЯЛЬНОСТІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Сахно Л.А.

Таврійський державний агротехнологічний університет

В статті досліджено розвиток теоретико-методичних аспектів обліку і аудиту екологічної складової на підприємствах агропромислового виробництва. У роботі сформульовані напрямки удосконалення систем планування й обліку екологічних витрат на підприємствах, запропоновано рекомендації щодо поліпшення обліку витрат екологічної складової в діяльності господарств АПВ. Як основу впровадження екоконтролінгу на підприємствах запропоновано використовувати екологічний облік. Для обліку екологічних витрат аграрних підприємств запропоновано виділення самостійної калькуляційної статті для відображення в собівартості продукції екологічних витрат, а також окремого синтетичного рахунку для обліку цих витрат. Вдосконалено організаційні та методичні аспекти проведення екологічного аудиту в АПВ.

**Ключові слова:** екологія, екологічний облік, екологічний аудит, витрати, екологічна складова АПВ.

**Постановка проблеми** На сучасному етапі розвитку економіки України зростає роль процесів екологізації виробництва, реалізація яких дозволить розв'язувати конкретні еколого-економічні проблеми на рівні підприємства.

Екологізація виробництва неможлива без впровадження екологічного менеджменту на рівні основної ланки економіки – підприємства. При цьому однією з найголовніших проблем розробки і реалізації ефективної екологічної політики є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною обліково-аналітичною інформацією про екологічну складову діяльності організації агропромислового виробництва.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Враховуючи багатоплановість проблем обліку, аналізу та аудиту екологічної складової економіки, її взаємозв'язок з різними аспектами функціонування економічної системи на мікро- і макроекономічних рівнях, окремі питання даної тематики впродовж тривалого періоду розвитку вивчали багато вітчизняних та зарубіжних вчених самих різних шкіл і напрямків. Основоположний внесок в еволюцію економічних поглядів на екологію внесли Адам Сміт, Дж.Б. Кларк, Дж. Форрестер, А.В. Низ. Розгляду проблем, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємств, у бухгалтерському обліку присвячені роботи вітчизняних вчених економістів: В.М. Жука, С.М. Бичкової, Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Огійчука, Н.В. Пахомової, В.Н. Холін, Д.М. Васильєвої, В.Г. Широкова, А.А. Сфремової, Н.В. Селіванової, М.Є. Ільїної та інших.

Екологічний аудит як частина загальноного поточного аудиту розглянуто в роботах вітчизняних вчених Б.С. Пункевича, А.К. Діброва, А.С. Шилова та зарубіжних вчених Дж. Бартельса, Р. Грей та інших.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Питання впровадження екоконтролінгу на аграрних підприємствах, методика обліку витрат, екологічної складової в діяльності підприємств АПВ, залишаються поза межами досліджень. Збільшення масштабів господарської діяльності в процесі розширеного відтворення призводить до загострення екологічних проблем. Витрати та зобов'язання, обумовлені природоохоронною діяльністю, стають настільки

значущими, що недостатня увага до них істотно збільшує ризик спотворення картини фінансового становища організації, що формується в бухгалтерському обліку та аудиті. Таким чином, зростає значимість екологічного чинника в процесі діяльності підприємств, а також недостатнє теоретико-методологічне та наукове обґрунтування його в бухгалтерському обліку та аудиті зумовили актуальність теми дослідження.

**Метою статті** є розробка організаційно-методичних положень системи бухгалтерського обліку та аудиту екологічної складової діяльності підприємств АПК.

**Виклад основного матеріалу.** На сучасному етапі істотним напрямом економічної політики є забезпечення сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектора економіки, стратегія якого повинна передбачати використання комплексу ефективних підходів, інструментів, важелів та механізмів, що сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності галузі, забезпечать її еколого-економічне зростання та раціональне природокористування [1]. Однак досі не розроблено ані показники, ані системи обліку, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища. Для розв'язання цієї проблеми необхідно на підприємствах АПК налагодити систему бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової.

Одним з важливих важелів екологізації управління підприємством є екологічний облік і аудит, як своєрідний обов'язок, якщо не закріплений законодавчо, але комерційно необхідний.

Екологічний облік як самостійний напрям бухгалтерського обліку господарського суб'єкта, яке забезпечить бухгалтерський облік відповідної екологічною інформацією, в даний час не має систематизованого характеру. У зв'язку з чим необхідно розробити систему обліку формування витрат на охорону навколишнього середовища і вартісні показники взаємозв'язку навколишнього середовища та економіки для оцінки екологічних факторів. Реальні показники стану навколишнього середовища, одержувані за допомогою моніторингу, їх зіставлення з розробленими обліковими нормами якості навколишнього середовища можуть скласти інформаційну базу для розробки системи екологічного обліку на підприємстві.

Екологічний облік призначений для оцінки екологічних факторів та складання бухгалтерської екологічної звітності встановленої форми та змісту, в основному орієнтованої як на зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Що стосується виділення і відображення витрат на охорону навколишнього середовища по статті «Витрати екологічної складової в діяльності підприємства», то вони передбачаються лише в практиці обліку деяких економічних суб'єктів. Фактично ж на практиці така стаття витрат при веденні аналітичного обліку не виділяється, їх відносять на витрати за елементами. Це приводить до фактів, коли екологічні витрати «розчиняються» в собівартості, а контроль за ними ускладнений.

Екологічний аудит – це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту [2].

Тобто екологічний аудит визначає «діагноз екологічного здоров'я» підприємства, особливості екологічних аспектів функціонування його господарського механізму: спроможність не забруднювати навколишнє середовище, виробляти екологічно чисту продукцію тощо [5].

Саме з такою метою на підприємстві проводять зовнішній чи внутрішній екологічний аудит, що може об'єктивно оцінити екологічний стан підприємства, визначити всі існуючі відхилення від норми, тобто від вимог чинного природоохоронного законодавства, міжнародних, галузевих стандартів, та визначити заходи щодо проведення виробничо-господарської діяльності підприємства у відповідність до визначених вимог, а в кінцевому підсумку – підвищити конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість підприємства.

Головна відмінність екологічного аудиту від інших його видів полягає в тому, що останній повинен поєднувати та розширювати програми та методики існуючих видів аудиту – виробничого, фінансової діяльності, аудиту на відповідність, зокрема це також стосується і сільськогосподарського землекористування, шляхом збору, аналізу та документації більше за звичайної кількості конкретної інформації про природокористування та природоохоронну діяльність аграрних підприємств, а також у відсутності жорстких регламентованих процедур та стандартів здійснення програм екологічних перевірок [4].

Комплексна мета екологічного аудиту зумовлює вибір типу екологічного аудиту, які в свою чергу передбачають конкретну методику та процедури екологічного аудиту. Вибір має бути таким, щоб забезпечувалася комплексність проведення екологічного аудиту.

Недоліки методики обліку та планування витрат екологічного призначення перетворюють формування показників звітності про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи у досить трудомістку процедуру, яка потребує додаткових розрахунків та розшифрування. Та й

саме розшифрування за ситуації, що склалася, не досить доцільне, адже точність даних про поточні витрати буде досить сумнівною, оскільки, як зазначалося вище, вони розпорошені у загальній масі витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання, цехових та адміністративних витрат.

Отже, враховуючи зазначене, вважаємо за необхідне здійснити такі кроки щодо удосконалення обліку та аудиту витрат екологічної складової в діяльності організації підприємства.

По-перше, для чіткого планування і контролю витрат екологічного призначення доцільно до типової номенклатури статей калькуляції ввести спеціальну статтю «Витрати на охорону навколишнього природного середовища». При цьому в основу підходу виділення окремої статті калькуляції буде покладено не принцип питомої ваги витрат, що вона характеризує у собівартості продукції, а принцип потреби у підвищенні контролю за окремими витратами. Такий підхід зніме проблему планування витрат природоохоронного призначення, дасть можливість складати кошторис цих витрат, використовувати виділені обсяги витрат суто за призначенням, а також сприятиме удосконаленню їх розподілу між видами продукції.

Виділення спеціальної статті калькуляції або окремої статті у складі загальнопромислових витрат зніме проблему розпорошеності витрат природоохоронного призначення у складі кошторисів інших витрат і надасть їм власного статусу, а не складової витрат на охорону праці.

Номенклатура статей витрат, за якими здійснюватимуться планування та облік, може відрізнятися за галузями та видами природоохоронної діяльності, основними ж будуть:

- матеріальні витрати (матеріали, малюнки та швидкозношувані предмети, паливо та енергія на технологічні потреби);
- основна і додаткова заробітна плата виробничих працівників з відрахуваннями;
- амортизація;
- загальнопромислові витрати;
- інші операційні витрати (послуги сторонніх організацій на природоохоронні заходи).

Звичайно, реалізація цієї пропозиції дещо збільшить обсяг облікових робіт на підприємстві, але значно зменшить трудомісткість одержання інформації про екологічні витрати, оскільки відпаде потреба у такій трудомісткій роботі, як вибірки та перегрупування даних первинного та аналітичного обліку. До того ж отримана таким чином інформація не відрізняється точністю і достовірністю, що притаманно інформації системного бухгалтерського обліку.

Рахунок «Витрати екологічної складової» на одних підприємствах може використовуватися як збирально-розподільчий, а на інших – як калькуляційний.

У такому разі окремий рахунок дасть змогу контролювати плановий кошторис витрат та акумулювати відомості про загальну суму екологічних витрат для відображення їх у звітності і більш точного розподілу між видами продукції, що виробляється, ніж це можливо за існуючої системи обліку екологічних витрат (а точніше, за її відсутності).

На нашу думку, було б доцільно рахунок «Витрати екологічної складової» присвоїти код 913, оскільки екологічні витрати, по-перше, навряд чи можливо прямо відносити на собівартість конкретних видів продукції, тобто вони потребують певної бази розподілу; по-друге, мають комплексний характер; і, нарешті, по-третє, за своїм характером мають загально виробничі властивості, тобто пов'язані опосередковано з виробництвом продукції.

На підприємствах зі значним обсягом екологічної складової (наприклад, там, де поточні екологічні витрати перевищують 0,5% у собівартості продукції), які мають спеціалізовані цехи та надають іншим підприємствам природоохоронні послуги, рахунок «Витрати природоохоронної діяльності» повинен мати калькуляційний характер (наприклад, субрахунок 231/1 та 231/2) і слугувати для визначення собівартості екологічних послуг та встановлення оптимальних цін на послуги, що надаються стороннім організаціям, а також для визначення фінансового результату від природоохоронної діяльності.

Витрати, враховані на рахунок «Витрати екологічної складової», списуються на рахунки основного або допоміжного виробництва (очищення стічних вод транспортного цеху, викидних газів котельні тощо), а вартість послуг стороннім організаціям відноситься на рахунок «Собівартість реалізації».

По-третє, виокремлення в обліку природоохоронних витрат необхідне для вирішення проблем упорядкування їх розподілу між окремими видами виробів чи операцій. На сьогодні екологічні витрати розподіляються разом з тими витратами, у складі яких вони обліковуються. Відповідно, в більшості випадків база розподілу не має ніякого економічно обґрунтованого зв'язку з цими витратами. Так, значна частина екологічних витрат, що зосереджена у складі загальновиробничих витрат, розподіляється згідно з середнім відсотком до заробітної плати виробничих працівників, а витрати природоохоронної діяльності, зосереджені в адміністративних витратах, списуються у періоді їх виникнення на фінансовий результат. Проте природоохоронні витрати залежать від обсягу, токсичності і складності знешкодження відходів, що утворюються при виготовленні тих чи інших виробів, а не від трудомісткості останніх. В результаті повністю викривляються обсяги витрат, що негативно позначається на ціноутворенні. Крім того, виявлення найбільш «природомістких» виробів могло б бути сигналом до перегляду конструкції або технології їх виготовлення.

Розподіл екологічних витрат на собівартість продукції, на нашу думку, повинен здійснюватися не пропорційно сумі основних витрат на виробництво, так, як це відбувається в даний час, а пропорційно економічному збитку від виробництва тієї або іншої продукції. Такий розподіл екологічних витрат є, на наш погляд, економічно більш доцільним, оскільки, по-перше, собівартість продукції буде відображати безпосередньо витрати, пов'язані з її виробництвом, по-друге, це буде стимулювати виробників до здійснення природоохоронних заходів.

Відособлення в обліку природоохоронних витрат необхідне також для вирішення проблеми

впорядкування розподілу їх між окремими видами виробів або операцій.

Також пропонується проведення екологічного аудиту, що забезпечить: підвищення ефективності використання сировинних ресурсів і зменшення негативних впливів від використання неекологічних технологій; концентрацію зусиль і ресурсів на пріоритетних напрямках господарської діяльності; зменшення екологічних ризиків та попередження розвитку негативних екологічних явищ; зменшення ризиків виникнення конфліктних ситуацій на підприємствах; формування ефективної системи контролю за екологічним розвитком сільськогосподарських підприємств.

Перспектива розвитку екологічного аудиту повинна бути спрямована на подальшу стабілізацію виробництва та збільшення обсягів випуску екологічно чистої продукції, підвищення конкурентоспроможності на внутрішньому і зовнішньому ринках за рахунок поліпшення екологічних характеристик продукції, розширення ринків збуту, підвищення продуктивності праці та економічної ефективності виробництва, ефективного використання сировинних і паливно-енергетичних ресурсів

Характеризуючи методику проведення екологічного аудиту слід почати з характеристики етапів перевірки. На першому етапі під назвою «діяльність до початку перевірки та планування» аудитор знайомиться з підприємством та його діяльністю, визначає систему внутрішнього контролю, а також стан ведення бухгалтерського обліку. При цьому особливу увагу йому необхідно звернути на напрями використання природних ресурсів, наявність джерел викидів, а також дозвіл на їх існування, особливості забруднення навколишнього середовища та вплив на населення, що проживає на даній території [2].

Останнім етапом впровадження екологічного аудиту є формування висновків та складання аудиторського висновку і звіту, який повинен містити:

- загальні відомості про об'єкт та замовника екологічного аудиту;
- підстави для проведення екологічного аудиту, його мету, завдання, програму та обсяги виконаних робіт;
- відомості про виконання екологічного аудиту;
- перелік основних законодавчих актів та інших нормативних документів, для перевірки на відповідність, яким проводився екологічний аудит;
- характеристику фактичного стану об'єкта екологічного аудиту, включаючи оцінку ефективності та достатності його природоохоронної діяльності, систем управління навколишнім середовищем, стану природоохоронного обладнання та споруд, зокрема, час встановлення, амортизація, придатність;
- відомості про оплату екологічних зборів і платежів, включаючи стан та можливість їх сплати та заборгованість;
- збитки заподіяні навколишньому природному середовищу [5].

Необхідно забезпечити обов'язковість проведення екологічного аудиту, розширити сферу екологічного аудиту і на об'єкти, які вже виїшли з виробничої діяльності, але є загрозою для навколишнього середовища – накопичувачі

токсичних відходів, у тому числі пестицидів та мінеральних добрив, занедбані смітники і т.д. в найкоротший період розробити єдину методичну базу для проведення аудиту та єдині вимоги для аудиторів

**Висновки і пропозиції.** З метою усунення виявлених недоліків в практичній реалізації екологічного обліку та аудиту на підприємствах запропоновано:

– Виділення самостійної калькуляційної статті для відображення в собівартості продукції екологічних витрат, а також окремого синтетичного рахунку, для обліку цих витрат, що дасть можливість планувати поточні витрати на природоохоронну діяльність залежно від виділених обсягів витрат і використовувати їх чітко за призначенням, а також буде сприяти вдосконаленню їх розподілу між виробленою продукцією;

– Рахунок «Витрати екологічної складової» на одних підприємствах може використовуватися як збирально-розподільчий, а на інших – як калькуляційний, в залежності від обсягів природоохоронної діяльності, а рахунки 231/1 «Витрати рослинництва» та 231/2 «Витрати тваринництва» будуть враховувати всі поточні виробничі витрати для вирощування екологічно чистої продукції,

– Практичною рекомендацією є пропозиція щодо запровадження екологічного аудиту як інструменту контролю і вирішального впливу на фінансову, господарську, комерційну та природоохоронну політику підприємства з метою одержання вигід від поліпшення екології навколишнього середовища. Це дасть змогу оцінювати фінансову звітність у частині відображення в ній інформації про природоохоронну діяльність кожного суб'єкта господарювання.

### Список літератури:

1. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища», прийнятий постановою ВР від 01.01.2016, № 918-19 // Відомості Верховної Ради, 1991, № 41 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>
2. Закон України «Про екологічний аудит», прийнятий постановою ВР від 24.06.2004 № 1862-IV // Відомості Верховної Ради. – 2004. – № 45 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>
3. Методичні рекомендації щодо підготовки, здійснення та оформлення звіту про екологічний аудит Міністерства охорони навколишнього природного середовища України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.menr.gov.ua/documents/5\\_1149506489\\_Metodrec.rar](http://www.menr.gov.ua/documents/5_1149506489_Metodrec.rar)
4. Сахно Л.А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/ekologichniy-oblik-i-audit-v-reformuvanni-tradiciynoi-sistemi-obliku-na-pidприємстві.html>
5. Ковалева Н.Г., Хумарова Н.И. Функции хозяйственного контроля, экологического аудита и экспертизы в формировании рыночных отношений. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uran/donetsk/ua/masters/2001>

**Сахно Л.А.**

Таврический государственный агротехнологический университет

## УЧЕТ И АУДИТ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРОПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

### Аннотация

В статье исследовано развитие теоретико-методических аспектов учета и аудита экологической составляющей в агропромышленных предприятиях. В работе сформулированы направления совершенствования систем планирования и учета экологических затрат на предприятиях, предложены рекомендации по улучшению учета расходов экологической составляющей в деятельности хозяйств АПВ. В качестве основы внедрения экоконтролинга на предприятиях предложено использовать экологический учет. Для учета экологических затрат аграрных предприятий предложено выделение самостоятельной калькуляционной статьи для отображения в себестоимости продукции экологических затрат, а также отдельного синтетического счета для учета этих расходов. Усовершенствованы организационные и методические аспекты проведения экологического аудита в АПП.

**Ключевые слова:** экология, экологический учет, экологический аудит, расходы, экологическая составляющая АПВ.

**Sakhno L.A.**

Tavria State Agrotechnological University

## **ACCOUNTING AND AUDIT ENVIRONMENTAL COMPONENT IN THE ACTIVITIES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES**

### **Summary**

The article studied the development of theoretical and methodological aspects of accounting and auditing the environmental component in the agro-industrial enterprises. We formulate ways of improving systems of planning and the integration of environmental costs in enterprises, provide recommendations to improve the integration of environmental component of costs in the activities of agricultural enterprises. The suggested use of environmental accounting as a basis ekokontrolinga implementation in enterprises. To account for the environmental costs of agricultural enterprises invited to the selection of independent calculation items to display in the environmental costs of production costs, as well as a separate synthetic accounts to account for these costs. Improved organizational and methodological aspects of environmental audit in agriculture.

**Keywords:** ecology, environmental accounting, environmental audits, costs, environmental component of agricultural enterprises.