

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

к.е.н., доцент Безверхня Ю.В.

В даній статті викладено основи екологічно направленої діяльності сільськогосподарських підприємств, розглянуто питання раціонального природокористування, пов'язаних із цим витрат та питання їх обліку та аналізу

Ключові слова: екологія, сільське господарство, підприємство, витрати, облік

Постановка проблеми. Збереження природи та покращення оточуючого середовища стають все більш пріоритетними напрямками діяльності держави та суспільства. А тому і діяльність сільськогосподарських підприємств повинна бути націлена на виробництво екологічно чистої продукції, заради покращення здоров'я, підвищення якості та тривалості життя населення.

В умовах переходу до ринку у сільському господарстві країни виникла і активно розвивається нова форма організації виробництва – фермерство, основою якого тепер стає приватна власність на землю. Господарями на землі стали люди, яким нажалі часто бракує екологічних знань. Усі численні дискусії з приводу форм землеволодіння та землекористування практично не торкалися достатньою мірою такого важливого критерію, як уміння вести господарство на високому культурному рівні, тобто вміння грамотно, раціонально використовувати і берегти землю. Вирішення екологічних проблем набуває особливого значення в агропромисловому виробництві, зокрема у сільському господарстві, яке є своєрідною контактною зоною людини з природою. Близько 50% усіх негативних процесів, які призводять до деградації стану природного середовища, припадає саме на цю галузь. І якщо виходити з позицій екологічного захисту, головна мета зараз повинна полягати у тому, щоб зберегти землю, її якісний стан для майбутніх поколінь [1].

Крім того, стан угідь є основою для зернового господарства країни. Тому виробництво якісного зерна стає підґрунтям економічної стабільності держави. А якісна продукція повинна бути екологічно чистою.

Стає зрозумілим, що управлінський облік співвідношення екологічних витрат, понесених підприємством на підвищення раціонального використання ресурсів, забезпечення їх відновлення та охорони, зменшення шкідливого впливу на оточуюче середовище, а також виявлення додаткових доходів від інвестування коштів у заходи, пов'язані з виробництвом екологічно чистої продукції є досить актуальним питанням для діяльності сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Дослідженням питань екологічної діяльності та обліку витрат приділяли увагу багато українських та зарубіжних вчених: Антоненко А.С., Гнилицька Л.А., Євдокімов А.В., Зіновчук Н.В., Шевчук В.Я., Воронцов А.П та інші. Вони розглядали питання раціонального природокористування, економічну ефективність впровадження ґрунтозахисних систем, напрями удосконалення обліку, систему еколого-економічних показників, їх аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності тощо. Але питання потребує подальших досліджень.

Метою статті є розгляд проблеми сучасного природокористування, обліку та аналізу екологічних витрат, визначення основних засад екологічно спрямованої діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу. З переходом до ринкової економіки пріоритетним напрямом для вітчизняних сільськогосподарських підприємств стає раціональне природокористування, оскільки земля є необхідним природним ресурсом їх діяльності, водні ресурси при цьому також не менш необхідні. Але на ділі ми спостерігаємо надзвичайно високий рівень сільськогосподарського освоєння території України, деградацію земельних угідь і збідніння агроландшафтів, обмеженість у зв'язку з цим придатних для ведення сільського господарства земель. Такі фактори можна розглядати як головні з тих, що зумовлюють можливе падіння врожайності сільськогосподарських культур і продуктивності праці чи навіть стагнацію цих показників на найближчі 10-15 років. Все це зумовлює необхідність розробки і впровадження в усіх зонах країни екологічно безпечних інтенсивних систем землеробства, розрахованих на одержання високої віддачі при мінімальних витратах енергетичних та інших ресурсів, а також реалізації системи заходів по оптимізації структури сільськогосподарських угідь та консервації їх значної частини з метою оздоровлення природного середовища.

У той же час, в гонитві за прибутками, підприємства нещадно експлуатують природні ресурси. Покращення ж екологічного стану асоціювалось з недоотриманням доходів та зростанням цін на продукцію. Тож не дивно, що як наслідок перевиснаженого використання природних ресурсів, нераціональною структурою організації виробництва та споживання призвели до виникнення забруднень навколишнього середовища, які перевищують граничні норми.

Екологічний стан сучасної України, негативно відображається на екологічній безпеці населення та потребує все більш значних витрат суспільства на ліквідацію та усунення наслідків забруднення навколишнього середовища. Разом з тим автоматично постає питання обліку таких екологічно направлених витрат [2].

Екологічний облік підприємства має стати складовою частиною управлінського обліку у системі бухгалтерського обліку. Важливість обліку екологічних витрат стає очевидною, оскільки механізм природокористування є платним.

Платність природокористування включає [3]:

- плату за спожиті природні ресурси (земля, вода, корисні копалини тощо), яка сплачується за право користування природними ресурсами в межах лімітів, за надлімітне використання, за відновлення та охорону природних ресурсів;
- плату за забруднення навколишнього середовища, що сплачується за викиди в межах встановлених лімітів, та за зверхлімітне забруднення;
- плату за інші види впливу на оточуюче середовище (збір за геологорозвідувальні роботи, збір за користування радіочастотними ресурсами тощо).

Тож, оперативна облікова інформація про витрати на здійснення природоохоронної діяльності, вливаючись в загальний потік техніко-економічної інформації, необхідна для об'єктивного попередження явищ, які негативно впливають на навколишнє середовище, а також допомагають виявленню та найбільш використанню природних ресурсів. Тут, доречно постає питання обліку та контролю витрат на природоохоронну діяльність, і разом з тим, на екологічно-чисту продукцію, а також проблеми формування ресурсів на її виробництво.

Зараз витрати на екологічне виробництво сільськогосподарської продукції розглядаються як витрати виробництва, і як витрати на охорону навколишнього середовища [4]. Для повного уособлення екологічних витрат необхідно визначити критерії віднесення тих чи інших витрат до природоохоронних та виділити класифікаційні ознаки.

Отож, до витрат щодо раціонального використання та відновлення навколишнього середовища можна віднести витрати:

- на поліпшення земельних ресурсів: відновлення родючості ґрунтів, очищення

ґрунтів від шкідливих речовин (забруднення добривами, радіоактивними частинами, тощо); виведення певної частини сільськогосподарських земель з господарського обороту у зв'язку з надзвичайно високою розораністю;

- на охорону та раціональне використання води, лісів;
- на утилізацію та використання відходів (обладнання складів, відстійників, сховищ);
- на будівництво та обладнання природоохоронних та ресурсозберігаючих об'єктів (водоочисних, газо-пилоуловлюючих установок та споруд);
- облаштування та утримання санітарно-захисних, буферних зон та лісосмуг тощо.

Основними виконавцями екологічної програми є підприємства (в даному випадку сільськогосподарські), які несуть безпосередньо витрати по проведенню природоохоронних заходів. Згідно П(С)БО 16 «Витрати» природоохоронні витрати включаються в собівартість виробленої продукції (робіт, послуг). Предметом обліку, на який направлена діяльність, пов'язана з екологічною безпекою (відповідністю норм і методів застосування хімічних речовин, їх складу та якості; зниження викидів в атмосферу транспортними засобами та сільськогосподарськими машинами), є процес виробництва екологічно чистої продукції [5].

З метою системного відображення природоохоронних витрат у фінансовому обліку автор пропонує виділити в Плані рахунків бухгалтерського обліку спеціальний рахунок «Витрати на природоохоронну діяльність». На підприємствах, де обсяги природоохоронної діяльності незначні й послуги стороннім організаціям не надаються, цей рахунок може бути збирально-розподільчим «Витрати на природоохоронну діяльність». Це обґрунтовується тим, що природоохоронні витрати неможливо прямо віднести на собівартість конкретних видів продукції: вони потребують певної бази розподілу, мають комплексний характер, загальновиробничі властивості, тобто, опосередковано пов'язані з виробництвом продукції.

Для обліку природоохоронних витрат запропоновано за доцільне, окрім запропонованого рахунку «Природоохоронні витрати», виділити систему аналітичних рахунків за окремими природоохоронними об'єктами: витрати на охорону земельних ресурсів; витрати на охорону атмосферного повітря; витрати на охорону водних ресурсів; витрати на охорону надр. Аналітичний облік може здійснюватися також за структурними підрозділами природоохоронної служби, спеціалізованими підрозділами.

Управлінський облік природоохоронної діяльності покликаний вирішити такі основні завдання:

- розрахунок планових витрат на здійснення природоохоронних заходів, планування видів природоохоронних заходів та джерел їх фінансування;
- формування кошторису витрат на природоохоронну діяльність та контроль за його виконанням;
- складання внутрішньої звітності у розрізі сегментів природоохоронної діяльності.

Для ефективного управління природоохоронною діяльністю в управлінському обліку потрібно удосконалити склад витрат на природоохоронну діяльність, визначити різні шляхи виникнення витрат і найбільш коректного їх розподілу. В роботі запропоновано перелік статей витрат на природоохоронну діяльність в управлінському обліку відображати таким чином: загальноприйняті статті витрат, непрямі витрати, витрати на створення іміджу компанії і підтримання зв'язків, витрати на управління природоохоронною діяльністю та витрати на ліквідацію наслідків збитку, нанесеного навколишньому середовищу.

На основі вивчення специфіки природоохоронних витрат на підприємствах аграрної промисловості, а також інформаційних запитів з боку системи менеджменту, з врахуванням особливостей організації облікових процедур, у роботі запропоновано форму реєстру синтетичного та аналітичного обліку природоохоронних витрат – «Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність».

У кінці звітнього періоду доцільно формувати «Нагромаджувальну відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність», в якій наводиться величина природоохоронних витрат, передбачена кошторисом, фактичне її значення за кожен місяць та наростаючим підсумком з початку року, що дозволить аналізувати відхилення фактичних витрат від запланованих та їх динаміку.

Враховуючи міжнародну практику ведення обліку, запропоновано у системі управлінського обліку формувати такий вид сегментної звітності, як «Звіт показників природоохоронної діяльності» та контрольні звіти про виконання кошторису природоохоронних витрат, який складається на основі центрів витрат природоохоронної діяльності, а також особливу форму внутрішньої звітності підприємства – звіт про екологічну діяльність, що містить цифрову й текстову інформацію про екологічні проблеми підприємства.

Найбільш складним є питання про розподіл природоохоронних витрат між окремими видами продукції, яку випускає підприємство. В дисертаційній роботі обґрунтовано застосування як бази розподілу природоохоронних витрат показник «природомісткості» продукції, що за суттю відображає рівень використаної природної сировини в собівартості продукції. Природомісткість аграрної продукції залежить, по-перше, від фактичного обсягу використання природної сировини, по-друге, від їх якісних показників (кількості вмісту в природній сировині основної речовини, обсягу забруднених ресурсів). Визначення рівня природних витрат з урахуванням їх якісної оцінки в загальній сумі витрат виробництва сільськогосподарської продукції дасть змогу розподіляти природоохоронні витрати залежно від обсягу, токсичності й складності знезараження відходів, очищення стічних вод і повітря від забруднюючих речовин, які утворюються при виробництві продукції [6].

Проведення еколого-економічного аналізу діяльності підприємства необхідне для вивчення всіх аспектів господарської діяльності та здійснення наступних заходів:

- визначення розміру прямого чи опосередкованого впливу підприємства на зміни стану навколишнього середовища з метою приведення природоохоронної діяльності у відповідність з вимогами законодавства і нормативними актами України;
- оптимізації використання природних ресурсів, особливо земельних;
- зниження енергоспоживання;
- зменшення відходів;
- попередження аварійних викидів, техногенних катастроф, а також прийняття ефективних управлінських рішень в сфері охорони навколишнього середовища.

Еколого-економічний аналіз діяльності підприємств включає в себе:

- ідентифікацію промислового підприємства як джерела техногенного впливу на навколишнє природне середовище;
- аналіз природоохоронних витрат; оцінку ефективності й аналіз результатів природоохоронної діяльності.

Актуальним завданням аналізу є виявлення факторів, що впливають на природоохоронну діяльність. Фактори можуть бути загальними, тобто такими, що впливають на ряд показників (наприклад, фінансування природоохоронної діяльності), або частковими, які здійснюють вплив на один показник (наприклад, знос основних природоохоронних засобів) [5]. Внутрішні фактори залежать від діяльності

підприємства. Вони досить чисельні, а тому їх доцільно об'єднувати в такі групи: технічні, організаційні, економічні.

Аналіз факторів дає можливість визначити основні з них, виявити внутрішньогосподарські резерви, дати основу для планування і стимулювання природоохоронної діяльності. Таким чином, процес еколого-економічного аналізу включає: оцінку техногенного впливу підприємства на навколишнє середовище, виявлення і систематизацію факторів впливу на ефективність природоохоронних заходів, розрахунок показників про результати природоохоронної діяльності (екологічні та економічні).

Аналізуючи організаційно-технічний рівень природоохоронної діяльності, доцільно порівнювати його з основним виробництвом – аналізувати інформацію про наявність, прогресивність та стан природоохоронних споруд і методів очищення, відповідність їх параметрам основного виробництва, зосереджуючи увагу на таких параметрах природоохоронного обладнання як потужність, пропускна здатність, ступінь очищення тощо. Аналіз технічних заходів проводять у два етапи:

- аналіз виконання плану технічних заходів;
- аналіз впливу технічних заходів на ефективність природоохоронної діяльності.

Тож, екологічно направлена діяльність підприємства повинна мати на меті:

–забезпечити органи управління інформацією, яка дає змогу приймати дійові рішення щодо недопущення або зменшення негативного впливу на навколишнє середовище;

–своєчасно вносити корективи у плани, вибирати оптимальні варіанти розв'язування екологічних проблем;

–сприяти зменшенню екологічного ризику, пов'язаного з невизначеністю та вибором альтернативних рішень з управління господарськими процесами і непередбаченими ситуаціями;

–забезпечувати гнучкість й адаптивність в управлінні екологічним виробництвом;

–використовувати нові можливості, які забезпечують нововведення та ринок і, як результат, підвищують екологічну якість й ефективність управління.

Висновки. Об'єктивна необхідність екологічної направленості діяльності підприємства в системі ринкових відносин обумовлена формуванням показників результативності досягнення екологічного сталого розвитку. Спроби оцінки розвитку за допомогою показників, які б забезпечили тісний зв'язок економічних і екологічних чинників, знаходяться поки що на початковому етапі свого становлення.

Переведення сільськогосподарського виробництва на принципово нову економіко-технологічну основу, структурна перебудова його з урахуванням екологічних факторів, законів, вимог і нормативів є обов'язковою і вирішальною умовою успішного подолання екологічної кризи, яка в Україні вразила практично всі сфери й складові її природного середовища. Щорічні втрати України від неефективного, нераціонального природокористування становлять до 20% її національного доходу. Це є наслідком нехтування екологічними законами, факторами, критеріями і вимогами в господарюванні і надмірної експлуатації природних ресурсів.

Тепер Україна потребує принципово нової екологічної політики, в основу якої повинна бути покладена вимога обов'язкового дотримання екологічної безпеки життєдіяльності людини. Головною метою такої політики повинно стати забезпечення якнайсприятливіших природних умов життя, раціональне використання та відтворення природних ресурсів, забезпечення максимальних доходів підприємців, але не будь-якою ціною. Тож тема обліку та аналізу екологічних витрат залишається досить актуальною та заслуговує подальшого поглибленого дослідження.

Список літератури

1. Лысенко Ю.В. Управленческий учет в системе управления предприятием / Ю.В. Лысенко / Проблемы современной экономики. – 2004. – №3 (19). – С. 35-39
2. Саенко К.С. Учет экологических затрат / К.С. Саенко / М.: Финансы и статистика. – 2005. – 376 с.
3. Гнилицька Л. Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності / Л. Гнилицька / Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 7. – С.17
4. Евдокимов А.В. Система эколого-экономических показателей как основа обеспечения экологической безопасности / А.В.Евдокимов / Экологическая экономика и управление. – Сумы: ИПП «Мрія – 1» ЛТД. – 1997. – С. 180.
5. Папінко В.З. Природоохоронні витрати в системі бухгалтерського обліку / В.З. Папінко / Наука і молодь. Київ: НАУ. – 2002. – С. 294.
6. Тесля Г.В. Облік природоохоронної діяльності / Г.В. Тесля / Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2001. – № 18. – С. 116–117.