

*О. Ф. Савченко,**д. е. н., професор, Полтавський університет споживчої кооперації України**Л. А. Кравцова,**завідувач відділенням, Бердянський машинобудівний коледж**Н. О. Кулявець,**аспірант, Полтавський університет споживчої кооперації України*

ВПРОВАДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ НА ДІЮЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

ВСТУП

Охорона навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки життєдіяльності людини — обов'язкова умова сталого економічного та соціального розвитку України. За браком коштів екологічні проблеми в Україні практично не вирішуються, хоч деякі з них стають дедалі загрозливішими. Інформація, яка подається підприємствами до органів статистики, не завжди є правдивою та об'єктивною.

Нині Україна особливо гостро відчуває наслідки економічно непередуманого й нераціонального економічного розвитку. Виникає необхідність створення принципово нової системи управління й регулювання у сфері природокористування та природоохорони, яка б повною мірою включала також і ринкові механізми.

Саме у цьому, як один із ключових заходів, може бути бухгалтерський облік у екології та природокористуванні.

Наука про бухгалтерський облік, розробляючи властиву їй систему конкретних способів відображення фактів господарських підприємств, ґрунтується на діалектичному методі і економічній теорії.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є створення принципово нової системи управління й регулювання у сфері природокористування та природоохорони і відображення природоохоронних заходів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та виділення екологічного бухгалтерського обліку в окремий вид обліку.

Досягненню мети сприяє реалізація таких завдань: дослідження стану природоохоронно-

го бухгалтерського обліку на підприємствах, тобто на мікрорівні; визначити класифікацію природоохоронних рахунків; пропонування науково обґрунтованого плану природоохоронних рахунків та інше.

Для реалізації поставленої мети і завдань було використано методи економіко-математичного та статистичного моделювання, діалектичного пізнання, індукції, дедукції, порівняння, наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

РЕЗУЛЬТАТИ

На сучасному етапі в Україні використовується господарський облік, який включає: оперативний облік, бухгалтерський облік, статистичний облік, фінансовий облік, податковий та управлінський облік [1, 2]. Як бачимо, до господарського обліку не включено екологічний бухгалтерський облік. На нашу думку, саме він може бути рушійним методом обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища та визначення такого підходу до явищ господарської діяльності підприємств, розгляду всіх засобів і процесів у безперервному їх русі і розвитку, єдності, взаємозв'язку і взаємоузгоджені. Головне — обчислити витрати, що вкладаються у збереження природного середовища на макрорівні, тобто ті, які залежать від діяльності того чи іншого підприємства різних форм власності. Поза межами основної діяльності на підприємствах окремі елементи методу бухгалтерського обліку не виступають самостійно та ізольовано від основної господарської діяльності, а навпаки, тісно взаємопов'язані із основним виробничим процесом і становлять метод цього бухгалтерського обліку у своїй єдності. Документація у природоохоронному бухгалтерському обліку має стати спосо-

бом первинного спостереження не тільки за господарськими операціями і в підготовці основного виробництва, але і за станом екології у процесі виробництва тієї чи іншої продукції. Узагальнення об'єктів природоохоронного обліку на відповідних рахунках зумовить необхідність грошової оцінки стану природокористування на підприємствах, що надасть можливість подати дані у статистичних звітах підприємств, наприклад за формами 2-тп (повітря) і 2-тп (водгосп) і інших формах.

Реальність показників природоохоронного бухгалтерського обліку має перевірятись і уточнюватись за допомогою природоохоронної інвентаризації, яка має надходити бухгалтеру від промислово-санітарної лабораторії. На сьогодні ця робота не ведеться, а відповідно держава та місцеві ради не доотримують значні кошти для поліпшення стану навколишнього середовища за нанесені збитки природному середовищу підприємствами-забруднювачами аби отримати надприбутки любою ціною. Поєднання елементів методу природоохоронного бухгалтерського обліку, на нашу думку, забезпечить суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення господарських операцій з природоохоронною роботою, а також одержання узагальненої інформації про діяльність підприємств в умовах ринку, враховуючи природоохоронну діяльність при виконанні технологічного процесу при випуску продукції.

Запропоновано основне рівняння балансу [2]:

$$\text{Активи (А)} = \text{Пасиви (П)} \quad (1).$$

Нами пропонується рівняння:

природоохоронні активи = капітал (власний природоохоронний капітал) + природоохоронні зобов'язання, і формула балансу буде мати вигляд:

$$\text{ПА} = \text{ВПК} + \text{ПЗ} \quad (2).$$

Цією формулою ми визначаємо перший відомий світовій практиці [2] фундаментальний принцип бухгалтерського обліку — двосторонність, що формується у вигляді рівняння і пов'язує між собою три поняття: активи, природоохоронні зобов'язання та природоохоронний капітал. Це рівняння — основа бухгалтерського обліку.

Його також можна подати у вигляді відображення кінцевого принципу по відношенню до капіталу (активи природоохоронної діяльності на підприємствах мінус зобов'язання підприємства з природоохоронної діяльності дорівнює власний природоохоронний капітал на підприємстві):

$$\text{ПА} - \text{ПЗ} = \text{ВПК} \quad (3).$$

На наш погляд, форму природоохоронного бухгалтерського балансу в Україні має розробити і затвердити Міністерство фінансів України за погодженням з Міністерством екології

та охорони природного середовища України та із Державним комітетом статистики України. Природоохоронні господарські засоби та джерела їх формування мають відображатись в розрізі статей балансу з природоохоронної роботи. У такому балансі в статті мають групуватись за розділами природоохоронного балансу, а це і буде загальним відображенням з визначення природоохоронного бухгалтерського балансу.

Дискусії серед науковців стосовно класифікації господарського бухгалтерського обліку ведуться постійно. Однак будь-яка класифікація природоохоронних рахунків може мати три мети [3]:

— показати природу того чи іншого рахунка (кожний рахунок може бути зрозумілим тільки у порівнянні з іншими рахунками);

— надати можливість використовувати будь-який рахунок (тобто правильно вибирати рахунок при складанні бухгалтерських проведення);

— надати необхідні орієнтири при складанні робочого плану природоохоронних рахунків.

Класифікація природоохоронних бухгалтерських рахунків має велике практичне значення, оскільки допомагає зрозуміти економічний зміст кожного бухгалтерського природоохоронного рахунка, полегшує правильне використання таких рахунків для групування об'єктів обліку природокористування при здійсненні виробничих процесів, з'ясовуючи призначення кожного такого рахунка, його функції та характер показників у залученні природних ресурсів на підприємствах для поточного керівництва та контролю. Розкриваючи технологічні властивості й особливості побудови рахунків, класифікація природоохоронних рахунків забезпечить правильне ведення рахунків залежно від їх структури [1].

На підставі науково обґрунтованого Плану природоохоронних рахунків може організуватись вся система бухгалтерського обліку на підприємстві, він є схемою реєстрації та групування фактів еколого-економічної діяльності підприємства.

Як один із варіантів План рахунків бухгалтерського обліку з включенням економіко-екологічної діяльності на підприємстві може класифікуватись:

- за відношенням до балансу;
- за ступенем деталізації;
- за екологічним та за економічним змістом;
- за призначенням та структурою;
- за Планом рахунків;
- за природоохоронними рахунками.

Деталізований розподіл природоохоронних рахунків належить ще розробити та провести їх апробацію на практиці у виробничих процесах. На даному етапі загальна кількість бухгал-

терських рахунків на підприємствах різна, але економічний зміст їх однаковий. Безумовно, з веденням екологічних бухгалтерських рахунків загальна їх кількість має значно збільшитись. Зазначимо, що для ведення екологічного бухгалтерського обліку в штаті бухгалтерії підприємства має бути введена посада бухгалтера з обліку природоохоронної роботи на підприємстві, особливо на великих промислових підприємствах із шкідливим виробництвом.

Включаючи екологічні рахунки до робочого Плану рахунків, бухгалтер, що зайнятий обліком з природоохоронної роботи, керується практичними потребами свого підприємства.

Так, на невеликій фірмі достатньо мати декілька рахунків з еколого-економічної роботи, у той час коли великому підприємству доводиться вести значно більше рахунків як з основної діяльності, так і з економіко-екологічної роботи, тому кожне підприємство, виходячи із своїх потреб, має розробити власний Робочий план рахунків, включаючи економіко-екологічні рахунки. Такий план рахунків має бути додатком до Наказу про облікову політику підприємства, відображає специфіку галузі та підприємства, додатково визначає зміст аналітичного обліку і характеристику форми обліку, яка застосовується.

На нашу думку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України, належало б доповнити назвами природоохоронного спрямування синтетичні рахунки та субрахунки. Так, синтетичний рахунок 10 "Основні засоби" необхідно доповнити субрахунком 103 "Будинки та споруди" субрахунком 1031 "Природоохоронні споруди: фільтри, очисні водні споруди, інше природоохоронне устаткування". В синтетичному рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" субрахунок "За видами витрат" доцільно розділити на два субрахунки: 378 "За видами витрат" та 379 "За видами витрат природоохоронної діяльності". Також до синтетичного рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" необхідно передбачити субрахунок 479 "Забезпечення відновлення лісових ресурсів, полезахисних лісосмуг та декоративних насаджень". До страхових платежів необхідно ввести субрахунок екологічного страхування.

На нашу думку, рахунок 79 "Фінансові результати" доцільно доповнити субрахунком 795 "Результати торгівлі викидами, скидами та виробничими відходами", а стосовно амортизаційних відрахувань у субрахунку 831 необхідно передбачити, окрім основних засобів, ще й

амортизацію природоохоронних об'єктів, споруд, улаштувань, пристроїв.

В Україні не налагоджено сміттєперероблення відходів виробництва та утилізація таких відходів. У цьому питанні належить на синтетичному рахунку 86 передбачити субрахунок "Перероблення та утилізація відходів виробництва і сміття".

Безумовно, є ще багато питань у природоохоронній діяльності, які належить вирішувати комплексно, і важлива роль відводиться бухгалтерському обліку на підприємствах.

План рахунків, що направлений на бухгалтерський облік економіко-екологічної діяльності на підприємстві, може мати можливі рахунки, достатні для організації поточного природоохоронного обліку, контролю витрат саме на охорону природного середовища, а не на інші цілі і ефективному управлінню в природоохоронній діяльності на мікрорівні, що забезпечить економічно і юридично повноцінну інформацію про об'єкти природоохоронного бухгалтерського обліку в синтетичному і аналітичному аспектах, яка дозволить з мінімальними затратами отримати достовірну інформацію про стан екологічних обставин на діючому підприємстві.

Впровадження бухгалтерського економіко-екологічного запису можна назвати кореспонденцією природоохоронних бухгалтерських рахунків, а самі рахунки — кореспондуючими.

ВИСНОВОК

Впровадження економіко-екологічного бухгалтерського обліку на підприємствах зможе дати правдиву інформацію про фактичні витрати на охорону природного середовища на підприємствах і чи взагалі були вкладені підприємством грошові ресурси на такі важливі заходи. Природоохоронний бухгалтерський облік має відповідати міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, а План рахунків враховувати облік економіко-екологічної діяльності на підприємствах, що є особливо важливим для України на шляху євроінтеграції.

Література:

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — 6-те вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2005. — 756 с.
2. Бухгалтерський облік: Навч. пос./ За заг. ред. Вериги Ю.А. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 396 с.
3. Свідерській Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2005. — 233 с.

Стаття надійшла до редакції 26.03.2009 р.