

новлені факти спотворення облікової та звітної інформації, то вони зобов'язані поставити до відома про це відповідних керівників підприємства та запропонувати їм законні варіанти, які дозволяють негайно усунути ці порушення і спотворення. У випадку відмови зробити це бухгалтер чи аудитор повинні припинити роботу на даному підприємстві, не розголошуючи при цьому інформацію конфіденційного властивості без отримання на те особливого згоди відповідальних осіб з числа власників або керівників підприємства¹².

Необхідно зауважити, що реалізація соціальної функції бухгалтерського обліку як і всієї системи управління державою має бути ініційовано і підтримано переважною частиною суспільства із розумінням значимості наслідків соціальних перетворень.

УДК 657.221

О.О. МАМОТЮК, *магістрант,*
Луцький національний технічний університет

ОБ'ЄКТИ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ І КЛАСИФІКАЦІЯ

Прагнення суб'єктів господарювання максимізувати прибутки призвела до масової ірраціональної експлуатації природних ресурсів та зменшення реальної собівартості продукції і послуг за рахунок забруднення середовища.

Усвідомлення наслідків, що виникають від впливу господарської діяльності на природне середовище, відбувається через отримання інформації про даний вплив. Бухгалтерський облік, як система виміру господарських явищ і процесів, має здатність виступати джерелом інформації, вираженої у вартісних вимірниках, а відтак і стимулювати природоохоронні заходи.

Можливість оцінити витрачання природних ресурсів, а також дати економічну інтерпретацію змін, що відбуваються у на-

¹² Етичний кодекс професійних бухгалтерів \\
<http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/201-etichnij-kodeks-profesjnx-buxgalterv.html>

вколишньому природному середовищі створюють об'єктивні передумови побудови системи екологічного обліку, яка б забезпечувала збір і підготовку релевантної інформації для управління природокористуванням як на рівні держави, так і на рівні підприємств.

Таким чином, організувати екологічний облік на підприємстві – це означає покласти на існуючу систему бухгалтерського обліку підприємства додаткові функції, або виділити їх як особливу ланку облікової системи підприємства, якщо вони вже виконуються, і забезпечити розкриття інформації про природні ресурси та вплив господарської діяльності на них з метою задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Методологічно екологічний облік проявляється через відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання. Дослідженням об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю, займалися такі вітчизняні вчені: Н.А. Василевська, А.А. Левченко, Л.М. Пелиньо, О. Вороновська, О. Пилипів, П.І. Гайдуцький, І.І. Шкуратова, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, Н.М. Малюга, І.В. Замула, Л.Г. Мельник.

Об'єкти бухгалтерського обліку (за визначенням Ф.Ф. Бутинця) – це явища і процеси, що мають відношення до діяльності підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. За умови ігнорування об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємства, облікова інформація не відображає реальний стан господарюючого суб'єкта.

Для детальної характеристики об'єктів екологічного обліку, необхідно спочатку визначити основні його складові:

- синтетичний і аналітичний облік витрат на природоохоронну діяльність;
- облік активів, які використовуються у цілях охорони навколишнього середовища;
- облік усіх інших активів, які впливають на стан довкілля;

- облік доходів від раціонального використання ресурсів та позитивного ефекту від впливу на довкілля;
- збір інформації та складання звітів про екологічну діяльність;
- вимір та облік у натуральних і вартісних вимірниках стану екосистем, у межах яких здійснюється виробнича діяльність підприємства;
- облік екологічного податку, рентні платежі за видобуток і транспортування нафти і природного газу, плати за землю і користування надрами, а також зборів за спеціальне використання води і лісових ресурсів.

У своїх працях вчені-обліковці виділяють такі об'єкти обліку:

- екологічні витрати;
- екологічні засоби (активи);
- екологічні зобов'язання;
- екологічний ефект;
- екологічні господарські операції;
- природні ресурси і права на їх використання.

Для систематизації результатів дослідження об'єкти екологічного обліку було поділено на три групи об'єктів екологічного обліку (див рис. 1): активи (природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, активи природоохоронного призначення), пасиви (екологічні зобов'язання) та процеси (екологічні доходи, екологічні витрати та фінансові результати від екологічної діяльності суб'єкта господарювання).

Наведений перелік об'єктів складався, виходячи з реалій, які спричиняють погіршення стану довкілля. Природно-ресурсний потенціал неможливо зберегти від негативного антропогенного впливу без належної вартісної оцінки і обліку всіх його складових: земельних, водних, лісових ресурсів; атмосферного повітря; надр і територій видобутку корисних копалин, а також біологічного різноманіття. Так, природно-ресурсний потенціал поділяється за ступенем вичерпності на вичерпний (біологічне різноманіття, ґрунт, корисні копалини) і невичерпний (космічні,

кліматичні та водні ресурси). Варто зазначити, що вичерпність стосується тільки їх кількості, щодо якості, то всі природні ресурси є вичерпними.



Рис. 1. Об'єкти екологічного обліку

Розвиток експортних відносин показав, що стан управління якістю на підприємствах України незадовільний – продукція вітчизняних підприємств є неконкурентоспроможною на світовому ринку саме через якість і собівартість. Тому набуває особливого значення проблема розробки та впровадження дієвих методів управління якістю продукції, зокрема харчової. Термін «генетично модифіковані організми» (ГМО) трактується як живі організми-носії додаткового генетичного матеріалу, вживленого з метою надання нових біологічних властивостей.

Застосування ГМО несе неоднозначні наслідки. Позитивні: створення медичних препаратів, штучних тканин і шкіри; нега-

тивні – використання ГМО у харчовій промисловості та порушення генофонду людей, які їх споживають.

ГМО на підприємстві повинні обліковуватися як окремі групи сировини та готової продукції, відповідно, як об'єкт бухгалтерського обліку, вони втілені у запасах підприємства, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва.

Україна є країною зі значними обсягами виникнення та нагромадження виробничих відходів, які займають значну частину її території, що загрожує екологічною катастрофою. Ситуація, що склалася в Україні з виробничими відходами, потребує негайного вирішення. Для цього потрібен облік, який дозволить на рівні держави – здійснювати контроль за наявністю виробничих відходів, застосовувати штрафні санкції до порушників законодавчих вимог; на рівні суб'єкта господарювання – володіти інформацією для управління відходами виробництва; мати можливість отримувати додатковий дохід від реалізації переробленої частини відходів; забезпечувати повне збирання і своєчасне знешкодження та видалення відходів, а також дотримання правил екологічної безпеки при поводженні з ними.

Активи природоохоронного призначення – це необоротні активи, які використовуються підприємством в його екологічній діяльності (фільтри, очисні споруди, вітрові генератори, очисні споруди) та оборотні активи, які використовуються в технічному обслуговуванні і ремонті зазначених необоротних активів (запчастини, знаряддя, біопаливо тощо). Спеціальних нормативних документів щодо обліку таких активів немає - бухгалтери керуються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими наказами Міністерства фінансів України. При цьому амортизація і витрати на ремонт, технічне обслуговування, модернізацію та вартість списаних активів природоохоронного призначення, як правило включаються до складу загальновиробничих витрат.

Важливість обліку екологічних доходів, витрат, зобов'язань та ефекту пояснюється потребою керівництва отримувати управлінську інформацію про діяльність у напрямку природокористування. Вітчизняна нормативна база не передбачає ви-

значення екологічних витрат і рахунків для їх обліку. Тоді як екологічні витрати можна обліковувати на основі розроблених самостійно рахунків і класифікацій, екологічні доходи, ефект і збиток – взагалі аморфні поняття, які важко виміряти в натуральних та вартісних вимірниках. Але це не виключає необхідність їх обліку.

Для відображення в бухгалтерському обліку наведених специфічних об'єктів необхідно розробити і законодавчо встановити відповідну методику їх обліку та включення до фінансової звітності суб'єкта господарювання. Відсутність методики відображення в обліковій системі об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю зумовлює актуальність досліджень зазначеної тематики в сучасних умовах.

УДК 657.1:631.11

В.Б. МОССАКОВСЬКИЙ, *д.е.н.,*
головний науковий співробітник,
ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, м. Київ

ПЕРШОЧЕРГОВІ ЗАХОДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ В АГРАРНІЙ СФЕРІ УКРАЇНИ

Дослідження стану організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України засвідчує, що облікове забезпечення знаходиться в незадовільному стані через застосування різних стандартів (П(С)БО, МСФЗ). Це вказує на необхідність здійснення ряду заходів щодо покращення інформаційного забезпечення управління аграрним сектором:

1. Приймаючи до уваги різноманітні варіанти реформування звітності в різних країнах, вважати за доцільне збереження узагальнення даних звітності всіх підприємств України, які займаються сільськогосподарським виробництвом, включаючи і такі його види як сільський туризм і т.п.

2. В основу побудови бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах має бути покладений Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). Агроформування, акції