

Д.О. Грицишен, к.е.н., доц.
Житомирський державний технологічний університет

СКЛАД ОБ'ЄКТІВ ТА РОЗВИТОК МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК СОЦІАЛЬНО-ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ

Обґрунтовано необхідність розглядати господарську діяльність промислового підприємства як соціально-еколого-економічну систему, що дозволяє комплексно підійти до управління економіко-екологічної безпеки. Виділено та структуровано об'єкти бухгалтерського обліку економіко-екологічної безпеки для управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства. Визначено систему об'єктів бухгалтерського обліку та ідентифіковано пріоритетні об'єкти бухгалтерського обліку екологічного характеру, які відповідають запропонованим факторам та визначають стан економіко-екологічної безпеки: відходи та операції поводження з ними й економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій (запропоновано фактори їх визначення), в розрізі яких запропоновано напрями трансформації елементів методу. Обґрунтовано склад нових завдань бухгалтерського обліку господарської діяльності промислових підприємств, виходячи з визначених пріоритетних об'єктів екологічного характеру та напрямів трансформації елементів методу.

Ключові слова: соціально-еколого-економічна система; об'єкти бухгалтерського обліку; безпека; надзвичайні ситуації; методи бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми. Динамічний розвиток економічних відносин, нові теорії розвитку соціально-економічних систем та побудова на їх основі передових економічних доктрин є передумовами появи нових та видозміни існуючих об'єктів управління господарською діяльністю промислових підприємств. Це, в свою чергу, спонукає до модифікації системи об'єктів бухгалтерського обліку як системи формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагоме значення в розвитку системи об'єктів та трансформації методу бухгалтерського обліку © Д.О. Грицишен, 2015 іння економіко-екологічною безпекою промислових підприємств здійснили вітчизняні та зарубіжні вчені: І.В. Замула, В.А. Фостолович, Н.І. Беренда, В.М. Жук, О.А. Лаговська,

О.І. Коблянська, А.А. Мункуєв, Н.Н. Рубанова, Л.Г. Йолкіна, В.В. Євдокимов, О.М. Петрук.

Викладення основного матеріалу. В наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених немає згоди щодо складу об'єктів бухгалтерського обліку, які пов'язанні із забезпеченням еколого-економічної безпеки промислового підприємства. Так різними вченими подаються відмінні підходи до їх складу. Вважаємо, що для відокремлення таких об'єктів із загальної системи об'єктів бухгалтерського обліку варто їх визначати як об'єкти бухгалтерського обліку економіко-екологічного характеру. Облікова інформація про такі об'єкти дозволить приймати управлінські рішення щодо економіко-екологічної безпеки промислового підприємства. Вважаємо, що виокремлення таких об'єктів може мати лише суто теоретичний характер, на практиці виокремлення таких об'єктів є недоцільним.

У докторській дисертації І.В. Замули зазначено, що вперше одержано «систему об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єктів господарювання, а саме: природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності, що сприяє створенню інформаційного забезпечення екологічного управління суб'єкта господарювання» [7, с. 7].

Для відображення вчена запропонувала групування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку таким чином (табл. 1).

Таблиця 1
Структурування об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності за
І.В. Замулою [7, с. 7]

Група	Об'єкт	Рахунки	Оцінка
Господарські засоби (ГЗ)	Природно-ресурсний потенціал	10, 11, 12, 01	Справедлива вартість
	Генетично модифіковані організми	20, 21, 23, 26, 27	Облікова вартість
	Відходи виробництва	206, 209	
	Необоротні активи природоох. призначення	10, 11, 12, 13, 01	
Джерела	Екологічні зобов'язання	63, 64, 68	Договірна,

утворення ГЗ			розрахункова
Результати діяльності	Екологічні доходи	70, 719	Облікова оцінка
	Екологічні витрати	15, 23, 91, 92, 93, 94	
	Фінансові результати від екологічної діяльності	44	

У цілому можемо погодитися з виділенням складом об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Проте запропонований підхід до оцінки таких об'єктів у бухгалтерському обліку є дискусійним у частині використання облікової вартості відходів виробництва, адже така оцінка залежить від особливостей технологічних процесів та подальшого використання відходів.

Крім того, чинним законодавством передбачено, що відходи можуть оцінюватися за вартістю реалізації за умови, що вони будуть реалізовані на сторону. Також у склад зазначених об'єктів не увійшли екологічні зобов'язання, які відображаються в складі дебіторської заборгованості та об'єкти економіко-екологічних наслідків, які можуть бути результатом надзвичайних ситуацій, до яких призвела господарська діяльність промислового підприємства.

Подібний, але модифікований підхід до виділення об'єктів бухгалтерського обліку економіко-екологічного характеру міститься в праці В.А. Фостолович та М.В. Агапової [21, с. 142–143], які визначають екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління підприємством та надають власний підхід до складу його об'єктів (табл. 2).

Таблиця 2

Характеристика об'єктів екологічного обліку за В.А. Фостолович та М.В. Агаповою [21, с. 142–143]

Активи
І
Для бухгалтерського відображення необоротних активів природоохоронного призначення пропонуємо ввести аналітичні рахунки до відповідних субрахунків рахунків другого та третього порядку: рахунка 10 «Основні засоби» (1001 – інвестиційна нерухомість природоохоронного призначення, 101 – земельні ділянки, 102 – капітальні витрати на поліпшення земель, 109 – інші основні засоби), - Рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (114 – природні ресурси, 117 – інші необоротні матеріальні активи); рахунка 12 «Нематеріальні активи» (121 – права користування природними ресурсами, 127 – інші нематеріальні активи); рахунка 01 «Орендовані необоротні активи»; амортизація по зазначених об'єктах обліковується на аналітичних рахунках до

субрахунків рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Зобов'язання
Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на НПС, виходячи з бажання підтримувати свою репутацію. Екологічні зобов'язання поділяються на умовні (формується на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні; не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку) та реальні (відображаються на рахунках бухгалтерського обліку залежно від їх виду: 39 «Витрати майбутніх періодів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками і платежами»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»), 69 «Доходи майбутніх періодів» (за видами доходів)

Закінчення табл. 2

1
Доходи
Екологічні доходи виникають від впровадження інноваційних маловідходних, безвідходних екологічних виробництв (економію сировини та матеріалів можна визначати на підставі даних внутрішнього аналізу), виробництва екологічно чистої продукції (виокремлюється в сумі виручки від реалізації в межах аналітичних рахунків відкритих до синтетичного 70 «Доходи від реалізації») та надходження у вигляді економічного стимулювання (аналітичний рахунок до синтетичного 719 «Інші доходи від операційної діяльності»)
Витрати
Для бухгалтерського відображення екологічні витрати рекомендовано об'єднати за двома ознаками: 1) за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові); 2) за характером впливу на НПС (експлуатаційні, природоохоронні), що дозволило організувати контроль за екологічною діяльністю та розробити методики їх бухгалтерського обліку. Найбільш доцільним є підхід виділення у складі існуючих синтетичних рахунків (15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати») ряду аналітичних, згідно з розробленою класифікацією, для накопичення екологічних витрат
Фінансові результати
В бухгалтерському обліку екологічний збиток запропоновано трактувати як різницю між витратами або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства, та екологічними доходами. Від екологічно-спрямованої діяльності підприємства може бути отриманий прибуток, якщо екологічні доходи перевищуватимуть екологічні витрати. Ефективність

економічної діяльності забезпечується виконанням перспективних заходів екологоорієнтованої стратегії управління

О.В. Кантаєва та О.В. Кузнецова [9, с. 106], визначаючи місце бухгалтерського обліку в системі управління соціальною відповідальністю бізнесу, пропонують групування об'єктів в інформаційній системі управління сталим (стійким, згідно з рукописом) розвитком підприємств. Так дослідниці пропонують систему об'єктів управління в розрізі його підсистем: планування, бухгалтерський облік, економічний аналіз, внутрішній контроль. У частині бухгалтерського обліку пропонують групувати об'єкти в розрізі класів плану рахунків бухгалтерського обліку: активи: необоротні активи екологічного призначення, оборотні активи призначення, грошові кошти та їх еквіваленти екологічного призначення; пасиви: резерви екологічної діяльності, цільове фінансування екологічних проєктів, заборгованість із оплати праці та ЄСВ, кредиторська заборгованість, пов'язана з екологічною та соціальною діяльністю; доходи та витрати: екологічні витрати, доходи від екологічних проєктів. Узагальнюючими об'єктами системи управління сталим розвитком підприємства, згідно з позицією О.В. Кантаєвої та О.В. Кузнецової, є виділені три види діяльності: економічна, екологічна та соціальна. Автори пропонують власні підходи до трактування сутності таких видів діяльності та їх затвердження на законодавчому рівні.

Подібна позиція простежується в праці Ю.В. Кулій-Дем'янюк, яка зазначає, що «бухгалтерський облік як інформаційна підсистема управління стійким розвитком підприємства має бути організований за видами діяльності (екологічна, соціальна та економічна). Сьогодні існує розбіжність щодо даного питання. Так ряд вчених вважає, що екологічний та соціальний облік є окремими підсистемами обліку, а до складу бухгалтерського обліку входять лише фінансовий, управлінський та податковий. Проте вважаємо, що така постановка питання є недоцільною та необґрунтованою, адже бухгалтерський облік є єдиною системою, а об'єкти екологічного та соціального управління враховується до складу об'єктів бухгалтерського обліку. Кожна підсистема бухгалтерського обліку (фінансовий, управлінський та податковий) забезпечує комплексне відображення економічної, соціальної та екологічної діяльності підприємства. Виходячи з цього, пропонуємо вживати такі поняття, як бухгалтерський облік економічної діяльності, бухгалтерський облік соціальної діяльності та бухгалтерський облік екологічної діяльності, які є взаємопов'язаними,

а рівень їх гармонізації визначає ефективність стійкого розвитку. Якщо розглядати підприємство як сукупність керуючої та керованої підсистем, то можна простежити такий інформаційний ланцюг. Операції, пов'язані з екологічною та соціальною діяльністю, відображаються у вигляді відповідних показників, отриманих з первинних документів та переданих через канали зв'язку, групуються та узагальнюються в системі бухгалтерського обліку, а надалі використовуються для аналізу господарської діяльності: планування та контролю. Ця інформація є базою для прийняття управлінських рішень, які, в свою чергу, впливають на керуючу систему, що призводить до її якісних змін та створення нового інформаційного потоку» [12, с. 158].

Підхід до виділення об'єктів екологічного характеру в системі плану рахунків також запропонований у праці Н.І. Беренди, Н.В. Остапенко, які визначають такі субрахунки: «У 1-му класі рахунків: основні засоби природоохоронного призначення, знос основних засобів природоохоронного призначення, придбання основних засобів природоохоронного призначення; у 2-му класі рахунків: природні ресурси (сировина); у 4-му класі рахунків: фінансування природоохоронних заходів; у 5-му класі рахунків: довгострокові екологічні зобов'язання; у 6-му класі рахунків: екологічні збори і платежі; розрахунки із екологічного страхування; у 7-му класі рахунків: дохід від реалізації природоохоронних засобів; дохід від надання екологічних послуг; у 9-му класі рахунків: витрати від надання екологічних послуг, витрати від здійснення природоохоронної діяльності» [1].

Л.М. Пелиньо [16] запропонував звіт про екологічну діяльність, відповідно до якої її об'єктами є повні витрати, пов'язані з охороною навколишнього природного середовища (об'єкти необоротних активів природного призначення, витрати на їх ремонт та інші капітальні витрати), поточні витрати (витрати, пов'язані з експлуатацією природоохоронного призначення, утилізація (захоронення) відходів, інші поточні витрати), податки і платежі (збори на викиди, скиди, розміщення відходів, збори за викиди в атмосферне повітря, штрафи за порушення екологічного законодавства), економія або дохід, внаслідок запобігання додатковим витратам (зменшення об'єму твердих відходів, зменшення викидів в атмосферне повітря, зменшення скидів, економія, внаслідок переробки вторинної сировини, інша економія).

Запропонований автором склад об'єктів економіко-екологічного обліку найбільшою мірою показує взаємозв'язок підприємства з навколишнім природним середовищем, адже такий зв'язок найбільш

простежується через відходи, які впливають на всі екологічні підсистеми. Проте автором не враховані операції поводження з відходами, які на промислових підприємствах можуть бути пов'язанні з цілим комплексом додаткових виробництв і навіть випуску супутньої продукції.

Вітчизняний вчений проф. В.М. Жук у докторській дисертації [6, с. 24] пропонує так групувати об'єкти бухгалтерського обліку економіки сталого (гармонізаційного) розвитку: по-перше, процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та примноженням фізичного капіталу та біологічних активів («жива» економіка): використання та примноження: земельного капіталу; еколого-природоохоронного капіталу; біологічних активів; енергетичних активів (у т.ч. сільськогосподарської продукції); виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції; по-друге, специфічні господарські процеси: відносини власності, у т.ч.: майнові, земельні; спеціальні режими оподаткування: ФСП; ПДВ; земельний податок тощо; державна (бюджетна) підтримка за програмами; особливості організації різноманітних форм господарювання, формування соціальної, природоохоронної та екологічної інфраструктури; по-третє, процеси зміни активів, формування фінансових результатів діяльності: формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо); зміна вартості біологічних активів; формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності.

У докторській дисертації російської дослідниці О.В. Ілічової [8, с. 26] визначено об'єкти екологічного обліку. Так особливою складовою екологічного обліку автор визначає облік екологічних фінансових зобов'язань, до яких відносить оцінку і визнання викидів парникових газів як об'єкт НМА; облік зобов'язань по викидах вуглекислого газу; облік витрат і перерозподіл квот на викиди; витрати на участь у програмах екологічного оздоровлення територій; витрати на формування сприятливого екологічного іміджу; планові витрати на екологічне забезпечення поточної діяльності; планові витрати на екологічну діяльність за інноваційними проектами; ймовірні витрати на впровадження нанотехнологій зі скорочення викидів парникових газів. У частині звітності про екологічну діяльність автор виділяє такі види звітності: інвестиції в екологічну діяльність, витрати на наукові дослідження в галузі екології, витрати по управлінню екологічною діяльністю і її планування, витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків шкоди, складання екобалансу по викидах парникових газів, складання фінансової звітності з урахуванням екологічної складової бізнесу (квотування).

Окремих об'єктам бухгалтерського обліку, які носять економіко-екологічний характер, присвячено праці вітчизняних вчених та зарубіжних вчених, які пропонують напрями розвитку організаційно-методологічного забезпечення бухгалтерського обліку як основи дотримання положень теорії сталого розвитку.

«Для вирішення проблеми обмеженості облікової інформації щодо моделювання потенційних можливостей і загроз (екологічного та соціального характеру) підприємства створювати вартість у майбутньому, - пише проф. О.А. Лаговська, – запропоновано поділ непередбачених фактів господарського життя. Виділено непередбачені соціальні та непередбачені екологічні факти господарського життя (факти господарського життя, що мають місце станом на звітну дату та зумовлені соціальною/екологічною діяльністю підприємства з позитивними та негативними соціальними/екологічними наслідками діяльності, щодо яких та ймовірності їх виникнення в майбутньому існує невизначеність, тобто виникнення наслідків залежить від того, відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна або декілька невизначених подій)» [13, с. 19–20]. Так вчена вважає, що непередбачувані факти господарського життя екологічного характеру вагомо впливають на вартість підприємства, а тому є особливим об'єктом обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління. Зокрема, до таких об'єктів автор відносить: непередбачені зобов'язання/активи в частині потенційних або незавершених (на звітну дату) судових справ за екологічними питаннями; непередбачені зобов'язання/активи, пов'язані з відновленням забрудненого навколишнього середовища та усуненням негативних наслідків екологічного характеру; непередбачені зобов'язання, пов'язані з майбутніми змінами норм чинного законодавства, державної політики, які зумовлюють виникнення нових екологічних зобов'язань або призводять до збільшення розміру існуючих; непередбачені зобов'язання, спричинені припиненням або призупиненням діяльності підприємства, викликаних недотриманням норм екологічного характеру, визначених чинним законодавством [13, с. 19–20].

Погоджуємося із зазначеною позицією автора щодо структурування окремих об'єктів бухгалтерського обліку економіко-екологічного характеру. Проте доцільно було б їх доповнити непередбачуваними наслідками, що зумовлені надзвичайними ситуаціями, які на сьогоднішній день не знаходять свого відображення в бухгалтерському законодавстві, адже такий вид діяльності, як надзвичайна діяльність, був включений до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та П(С)БО. В цілому,

підхід О.А. Лаговської дозволяє підвищити якість інформаційного забезпечення управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

О.І. Коблянська в своїй праці розглядає особливості бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань, які, як зазначає автор, «виникають у трьох випадках: 1) нарахування плати за використання природних ресурсів; 2) невиконання вимог чинного екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, виплати штрафів; 3) усунення негативних наслідків впливу підприємств на навколишнє середовище. На нашу думку, слід виділити як два окремі випадки, ще й оподаткування екологічно шкідливої продукції (так званого негативного стимулювання) і можливості визначення суб'єктів господарювання для надання додаткових пільг за умов здійснення ними природоохоронних програм, упровадження екобезпечної техніки й технології виробництва» [10, с. 213].

Пропозиції автора є досить цікавими та можуть мати місце в практиці облікового забезпечення управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств. Проте вони спрямовані лише на екологічні зобов'язання, які виникають перед державою та обумовлені податковим законодавством. Таке розуміння екологічних зобов'язань є досить вузьким, адже не враховує всього спектра господарської діяльності промислового підприємства. Так у результаті господарської діяльності у підприємства можуть виникнути екологічні зобов'язання перед іншими підприємствами, наприклад, за поведження з відходами; купівлі–продажу квот на викиди парникових газів, відповідно до Кіотського протоколу, та ін.; працівниками, наприклад, доплати за роботу на екологічно небезпечних виробництвах, оплата лікування, пов'язаного з надзвичайними ситуаціями, та ін.

Особливим об'єктом екологічного обліку П.М. Майданевич вважає екологічні витрати, які мають відобразитися у фінансовому обліку з певною метою: «Відображення екологічних витрат і зобов'язань демонструє відношення суб'єкта господарської діяльності до навколишнього середовища і вплив природоохоронної діяльності на фінансовий стан підприємства; наявна екологічна інформація впливає на інвестиційні рішення; необхідністю виявлення екологічної інформації з метою прийняття об'єктивних управлінських рішень; обов'язковістю виконання концепції сталого розвитку та дотримання принципу екоефективності з використанням екологічної облікової інформації; запиту нових інформаційних потреб користувачів щодо

здійснення природоохоронної діяльності суб'єктів господарювання» [14].

Екологічні витрати бухгалтерського обліку в умовах сталого розвитку економіки розглядає Л.А. Попов, пропонуючи їх поділити на витрати природоохоронної діяльності та поточні і капітальні витрати на виробництві, які мають екологічний характер, а також визначає об'єкти, які мають відобразитися в екологічній звітності (табл. 3).

Витрати природоохоронної діяльності виділяються з позиції статичного спостереження. Витрати виробництва автор поділяє на капітальні та поточні. Значно розширюється спектр об'єктів в екологічній звітності, що охоплює екологічні характеристики операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Екологічні витрати в розрізі видів забруднення (тверді відходи, стічні води, викиди в атмосферу, шумове забруднення навколишнього середовища) розглядає А.А. Мункуєв [15, с. 10], який пропонує виділяти природоохоронні витрати та витрати, пов'язані з впливом на навколишнє середовище. До природоохоронних витрат автор відносить такі витрати: на повторне використання відходів, на замкнуту систему водопостачання, на очисне устаткування (фільтри, очисні споруди), по встановленню спеціальних шумопоглинальних екранів, озелененню. Витрати, пов'язані з впливом на навколишнє середовище, групує за двома видами: інтерналізовані витрати (платежі стороннім організаціям за ліквідацію відходів, платежі за викиди стічних вод, плата за викиди в атмосферу, можливо, екологічний податок на викиди CO₂, плата за шумове забруднення навколишнього середовища) та зовнішні витрати (збиток від забруднення ґрунту, водних об'єктів, повітря, низької якості акустичного середовища, порушення умов життєдіяльності).

В.А. Пшеничний [19, с. 10–11] визначає об'єкти екологічного потенціалу підприємства в складі активів (земельні ресурси, основні засоби природоохоронного характеру, нематеріальні активи (свідоцтва, ліцензії), екологічні чисті запаси та продукція, потенційні еколого-економічні витрати) та пасивів (екологічний резерв, екологічні зобов'язання, екологічні і природоохоронні платежі, резерви майбутніх витрат, оціночні резерви). Крім того, автор надає власну класифікацію екологічних витрат у системі обліково-аналітичного забезпечення, відповідно до якої виділяє платежі по видобутку, освоєнню та використанню природних ресурсів (природоресурсні платежі: земля, надра, вода, ліс); екологічні платежі (платежі за негативний вплив на навколишнє середовище або природоохоронні платежі (викиди, скиди, розміщення відходів); природоохоронні

витрати (очисні споруди, програми охорони навколишнього середовища).

Таблиця 3

*Характеристика об'єктів бухгалтерського обліку
в умовах сталого розвитку економіки
за Л.О. Поповим [18, с. 21]*

Витрати природоохоронної діяльності	
1	
<p>Утримання заповідників та інших особливо охоронюваних природних територій, витрати на охорону ресурсів тваринного світу, охорону лісових ресурсів (частково), озеленення міст і промислових центрів; операційні витрати бюджету для екології: витрати на утримання та діяльність державних органів у галузі охорони довкілля, в тому числі оплата праці управлінських і контрольних органів з охорони довкілля та раціонального використання природних ресурсів; капітальні вкладення на охорону навколишнього середовища (прямі і зв'язані); поточні витрати організацій на охорону навколишнього середовища; витрати на капітальний ремонт основних фондів природоохоронного призначення; витрати на наукові дослідження в галузі охорони навколишнього середовища та раціонального використання природних ресурсів; витрати на екологічну освіту та просвітництво (підготовку відповідних спеціалістів)</p>	
Витрати виробництва	
поточні витрати	капітальні витрати
<p>Платежі за забруднення навколишнього природного середовища та інші види впливу; витрати на оплату послуг сторонніх організацій за приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів; витрати на очищення стічних вод; витрати з поховання екологічно небезпечних відходів; витрати на оплату послуг сторонніх організацій, здійснюваних за приписом територіального комітету з охорони природи; поточні витрати, пов'язані з утриманням та</p>	<p>Витрати на будівництво, придбання, реконструкцію та модернізацію об'єктів природоохоронного призначення; плата за екологічну експертизу</p>

експлуатацією фондів природоохоронного призначення; інші види поточних природоохоронних витрат	
---	--

Закінчення табл. 3

1
Об'єкти, які підлягають відображенню в екологічній звітності
Витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків збитку, інвестиції в природоохоронну діяльність, витрати на управління та планування природоохоронної діяльності, відшкодувальні витрати, які сплачені добровільно або за рішенням суду, загальнофірмові витрати на охорону навколишнього середовища та ступінь їх впливу на фінансові результати діяльності, фінансові наслідки заходів у сфері охорони навколишнього середовища для майбутніх періодів, витрати на наукові дослідження та розробки в області охорони навколишнього середовища та раціонального природокористування

Н.М. Рубанова [20, с. 15] визначає природні ресурси як особливий об'єкт бухгалтерського обліку – екологічні активи. До видів екологічних активів автор відносить землю, надра, воду, витрати, відходи.

О.В. Гарманов [3, с. 37] у своїй дисертації визначає екологічні витрати як особливий об'єкт бухгалтерського екологічного обліку та економічного екологічного аналізу й виділяє три групи таких об'єктів: платежі за освоєння, видобуток, використання природних ресурсів та їх відтворення, охорону або природоресурсні платежі; екологічні платежі: платежі по басейнам (земля, надра, вода, ліс, тваринний світ, водні біологічні ресурси), платежі за негативний вплив на навколишнє середовище (скиди, відходи, викиди), інші платежі (страхування, ліцензування, резерви); природоохоронні витрати: очисні споруди, програми навколишнього середовища. Крім того, автор надає перелік природоохоронних заходів, що пов'язані з відповідними екологічними витратами: охорона та раціональне використання водних ресурсів, охорона повітряного басейну, використання відходів виробництва та споживання, екологічна просвіта та підготовка кадрів, науково-дослідні роботи.

Зазначенні об'єкти характеризують систему бухгалтерського обліку лише в загальному вигляді. Автором не пов'язано зазначенні витрати та заходи з контекстними об'єктами бухгалтерського обліку й видами господарської діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова та інша). Такий підхід не дозволяє виявити напрями розвитку організаційно-методологічного забезпечення бухгалтерського обліку

та економічного аналізу в інформаційному просторі управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

Витрати на природоохоронні заходи стали об'єктом дослідження М.С. Борисової [2, с. 7], яка розробила класифікацію таких витрат за ознаками: за економічним характером (капітальні та поточні), за видами природоохоронних заходів (відходи, вода, повітря, шум, ліс), за напрямом витрат (екологічна безпека продукції, екологічна безпека виробництва, оздоровлення навколишнього середовища), за секторами діяльності. Проте незважаючи на те, що предметом дослідження визначено проблеми організації та методики обліку і аналізу таких витрат, автор не надала пропозицій щодо їх удосконалення в розрізі окремих методів, а визначила лише їх значення в управлінні підприємством.

Таким чином, дослідження різних підходів до виділення об'єктів економіко-екологічного характеру вказує на існування різного спектра прояву екологічних складових у господарській діяльності промислових підприємств. Окремі вчені навіть виділяють екологічні об'єкти, об'єкти екологічної або природоохоронної діяльності, еколого-економічні об'єкти. Дані складові виявляються майже у всіх об'єктах бухгалтерського обліку: оборотні та необоротні активи, власний капітал та зобов'язання, доходи, витрати і фінансові результати. Для уникнення інформаційної асиметрії є можливість формувати інформацію про весь комплекс об'єктів економіко-екологічного характеру. Вважаємо, що введення в науковий обіг понять «екологічні об'єкти», «еколого-економічні об'єкти» є недоцільним, в свою чергу, поняття «об'єкти природоохоронної» або «екологічної діяльності» має сенс лише за умови, що дані види діяльності є відокремленими від операційної, фінансової або інвестиційної. Адже відірвана інформація про екологічну діяльність від усіх інших видів діяльності підприємства є нерациональною та недоцільною, бо визначитися з управлінським рішенням суто за наявності лише такої інформації неможливо. Так надана облікова інформація про екологічну діяльність не дозволить спрогнозувати економічний ефект від такого рішення.

На наш погляд, виділення та структурування об'єктів бухгалтерського обліку для управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства може проходити різними шляхами: по-перше, обґрунтування екологічної діяльності як окремої складової господарської діяльності промислового підприємства й, відповідно, ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку; по-друге, виділення за кожною групою об'єктів бухгалтерського обліку

промислових підприємств тих об'єктів, які мають економіко-екологічний характер; по-третє, виділення пріоритетних об'єктів бухгалтерського обліку, управління якими дозволить встановити на відповідний рівень економіко-екологічну безпеку промислового підприємства.

Подібний підхід до класифікації екологічних витрат обрала С.В. Козельська [11, с. 9]: поточні екологічні витрати з утримання та вибуття активу природоохоронного призначення, поточні комерційні екологічні витрати, поточні екологічні витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, поточні екологічні витрати на освіту, поточні матеріально-виробничі екологічні витрати.

Кожне підприємство, залежно від галузі, розмірів, організаційно-правової форми та стратегії розвитку, може визначати власний варіант структурування об'єктів бухгалтерського обліку. Важливе значення в обранні того чи іншого варіанту матиме стратегія промислового підприємства, яка визначатиме пріоритети його діяльності та ставлення управлінського персоналу до екологічних аспектів господарської діяльності. Кожен із зазначених варіантів має свої особливості, які визначають його переваги та недоліки. Аналізуючи всі інформаційні можливості бухгалтерського обліку та запити користувачів, вважаємо, що найбільш доцільним є варіант, який передбачає обрання пріоритетних об'єктів бухгалтерського обліку.

Перевагами зазначеного підходу вважаємо такі: по-перше, не дозволяє розпорошувати інформацію та під час прийняття стратегічно важливих управлінських рішень увага концентрується на найбільш суттєвій інформації, тобто інформації про об'єкти, які визначають стан економіко-екологічної безпеки промислового підприємства; по-друге, при виділенні за кожною групою об'єктів тих, які є еколого-орієнтованими, облікова інформація є виокремленою, а тому не дає повного відображення стану господарської діяльності промислового підприємства й, відповідно, рівень її економіко-екологічної безпеки; по-третє, пріоритетність об'єктів обумовлюється їх ризиковістю, а, отже, управлінські рішення будуть базуватися на обліковій інформації, яка дозволить попереджати ризики; по-четверте, виокремлення екологічної діяльності в структурі господарської діяльності руйнує розуміння підприємництва, зокрема мети функціонування промислового підприємства – отримання прибутку. Адже якщо визнавати екологічну діяльність, то потрібно визначати її кінцевий продукт, її фінансові результати, проте не вся екологічна діяльність приносить доходи, а отже і прибуток. Окремі екологічні будуть спрямовані на удосконалення операційної діяльності, а також можуть

застосовувати інвестиційні інструменти; по-п'яте, господарська діяльність, в цілому, може бути еколого-орієнтована шляхом зменшення впливу на навколишнє середовище, а тому виділення окремих її складових в екологічну діяльність є недоцільним. Екологічну орієнтованість господарської діяльності будуть визначати лише окремі об'єкти – пріоритетні об'єкти екологічного характеру.

Таким чином, для налагодження ефективної системи управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства необхідно визначити пріоритетні об'єкти бухгалтерського обліку екологічного характеру. Обґрунтування та визначення складу пріоритетних об'єктів бухгалтерського обліку екологічного характеру пропонуємо визначати, виходячи із сукупності факторів (рис. 1).

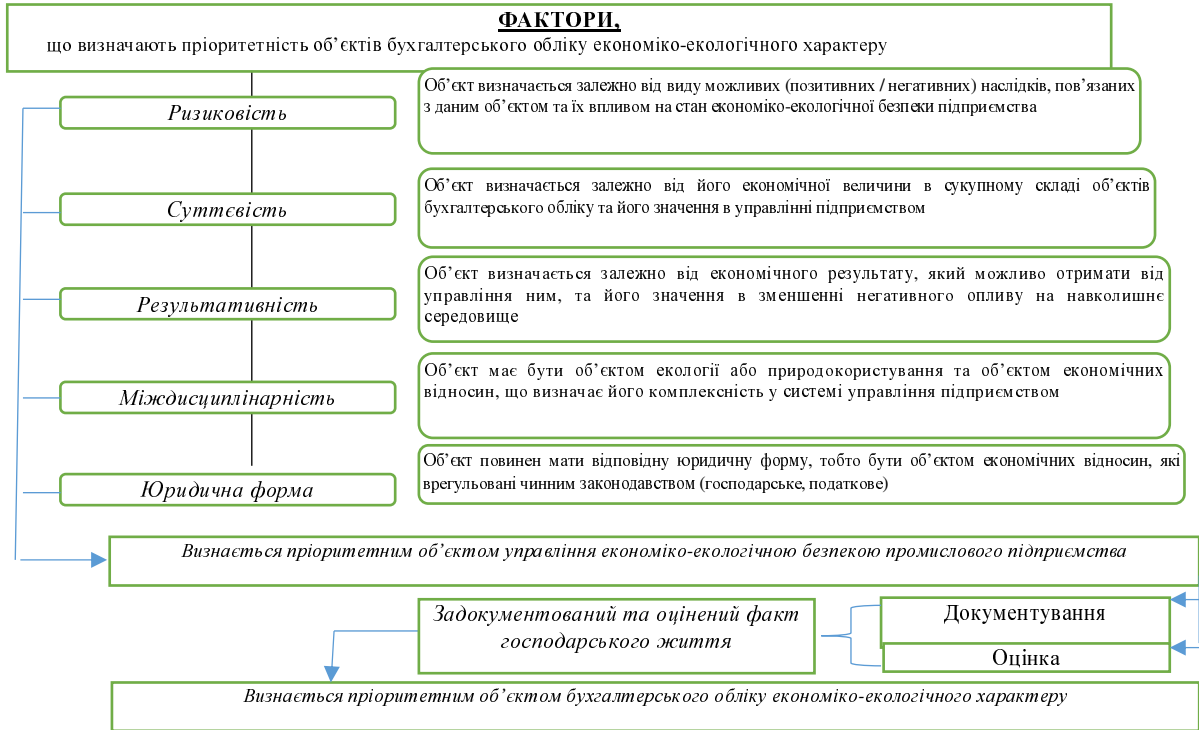


Рис. 1. Порядок визначення складу пріоритетних об'єктів економіко-екологічного характеру

Кожне промислове підприємство, залежно від галузі та обсягів діяльності, в системі управління економіко-екологічною безпекою має різний склад об'єктів, які відповідають зазначеним факторам. Досліджуючи підприємства вітчизняного машинобудування, ми прийшли до висновку, що найбільш пріоритетними об'єктами економіко-екологічного характеру є відходи, що жорстко регулюються вітчизняним законодавством. Із даного приводу влучно зазначила Л.Г. Йолкіна: «Сучасний етап розвитку суспільства базується на концепції сталого розвитку, слабка реалізація принципів якого проявляється у збільшенні техногенного навантаження на навколишнє середовище і його деградації. У навколишнє середовище все активніше втягується процес виробництва матеріальних благ не лише як постачальник природних ресурсів, але і як фактор виробництва (приймач й утилізатор відходів суспільства). У результаті спостерігається тенденція погіршення показників, що характеризують стан навколишнього природного середовища, стає лімітуючим фактором економічного і соціального розвитку суспільства, особливо при екстенсивному природокористуванні. Вирішення протиріч між наростаючими екологічними проблемами і масштабами природокористування можливе за переорієнтації суспільного виробництва на екологічний шлях розвитку» [4].

Варто зазначити, що під відходами варто розуміти не лише результати виробництва, а цілий комплекс операцій, які враховують утворення відходів, зберігання, переробку, утилізацію, захоронення, впровадження безвідходних та маловідходних виробництв. Тобто йдеться мова про комплексний об'єкт, а саме: відходи та операції поводження з ними. Так вказаний об'єкт повністю відповідає зазначеним факторам та є об'єктом бухгалтерського обліку, від управління яким залежить рівень економіко-екологічної безпеки. Адже система поводження з відходами спрямована на вирішення цілої низки економіко-екологічних завдань: раціональне використання природних ресурсів (відходи можуть бути вторинною сировиною, впровадження маловідходних та безвідходних виробництв забезпечує повне використання властивостей природних ресурсів) на підприємстві; зменшення негативного впливу господарської діяльності промислового підприємства на навколишнє середовище (відходи забруднюють земельні ресурси, водні ресурси, атмосферне повітря).

Вирішення зазначених завдань дозволяє говорити про відходи як об'єкт, який має економічні та екологічні властивості, які впливають на результативність господарської діяльності промислового підприємства в забезпеченні сталого розвитку.

Не менш важливим та малодослідженим об'єктом бухгалтерського обліку, який впливає на стан економіко-екологічної безпеки промислового підприємства є економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій, які можуть бути спричинені небезпечними подіями як внутрішнього, так і зовнішнього середовища та можуть бути загрозою безперервності діяльності підприємства. «Значний вплив на діяльність підприємств мали активізація громадських рухів і формування нових цінностей у суспільстві, що викликали підйом екологічної активності, особливо після великих аварій в Індії та Чорнобилі з важкими наслідками для навколишнього середовища. Значно актуалізувалося питання сталого розвитку підприємств у результаті великих аварій, серед яких особливе місце займає розлив нафти у результаті вибуху свердловини компанії BP у Мексиканській затоці (2010 р.)» [12, с. 149].

Економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій повністю відповідають факторам визначення пріоритетних об'єктів бухгалтерського обліку економіко-екологічного характеру. Особлива увага до даних об'єктів актуалізується в умовах нестабільного навколишнього середовища, а також нестабільності політичного та економічного стану в державі. Так на сьогоднішній день важких економіко-екологічних наслідків зазнали промислові підприємства в результаті бойових дій на сході України, а також на окупованій території Автономної Республіки Крим. В цілому, це впливає на особливість даних об'єктів у системі бухгалтерського обліку, адже сформована облікова інформація дозволяє керувати сукупністю ризиків, які визначатимуть рівень економіко-екологічної безпеки промислового підприємства.

Таким чином, нами визначено два пріоритетних об'єкти бухгалтерського обліку екологічного характеру, які відповідають запропонованим факторам та визначають стан економіко-екологічної безпеки: відходи та операції поводження з ними й економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій. Відповідно до визначених об'єктів є необхідність обґрунтування напрямів трансформації та розвитку методу бухгалтерського обліку, що стане основою формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою. Зважаючи на склад елементів методу бухгалтерського обліку, вважаємо, що напрями трансформації мають визначатися залежно від специфіки об'єкта та інформації, яку планується отримати в результаті. Адже відомо, система бухгалтерського обліку є пізнавальним процесом, яка через сукупність елементів методу, на думку В.В. Євдокимова [5] та О.М. Петрука [17],

дозволяє здійснювати спостереження (документування та інвентаризація), вимірювання (оцінка і калькулювання), систематизацію/ групування (рахунки, подвійний запис) та узагальнення (баланс та звітність) (табл. 4).

Таблиця 4

Трансформація елементів методу бухгалтерського обліку в системі управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства

Елемент методу	Напрямок розвитку	Застосування	
		відходи та операції поводження з ними	економіко-екологічні наслідки НС
1	2	3	4
Спостереження			
Документування	Реквізитне розширення	У розрізі фізичних та економічних властивостей відходів та технологічних особливостей операцій з їх поводженням	У розрізі економіко-екологічних наслідків та видів надзвичайних ситуацій, що пов'язанні з окремими об'єктами
	Нові документи	У розрізі нових об'єктів – операції поводження з відходами	Відповідно до механізму визнання економіко-екологічних наслідків
	Механізм застосування	Змінюється в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій – електронні документи та електронний документообіг	
Інвентаризація	Мета використання	Виявлення відходів та результати операцій поводження з ними	Виявлення економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій
	Механізм застосування	Змінюється в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій	

Закінчення табл. 4

1	2	3	4
Вимірювання			

Оцінка	Багатоваріантна	Оцінюються залежно від їх подальшого використання	Оцінюються за справедливою вартістю
Калькулювання	Нові об'єкти	Визначається собівартість об'єктів, утворених у результаті поведження з відходами	Собівартість готової продукції є об'єктом оцінки економіко-екологічних наслідків
Систематизація / групування			
Рахунки	Аналітичне розширення	Враховуються фізичні та економічні властивості об'єктів бухгалтерського обліку	
Подвійний запис	Нові об'єкти	Поява нових об'єктів супроводжується розробкою нової методики облікового відображення на рахунках	
Узагальнення			
Баланс	Всі операції, пов'язані з відходами, та операції поведження з ними й економіко-екологічними наслідками відображаються в системі бухгалтерського обліку та не порушують балансове рівняння		
Звітність	Показникове розширення	В існуючих видах звітності (фінансова, статистична) відбувається розширення спектра показників	
	Нові види звітності	Впровадження звітності сталого розвитку відповідно до міжнародних систем регулювання, що враховує особливості зазначених об'єктів та є якимось засобом відображення стану економічної безпеки, так і інформаційним джерелом управління нею	

Для формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства є потреба в розвитку елементів методу бухгалтерського обліку в зазначених напрямках. Це дозволить значно розширити напрям використання методу бухгалтерського обліку та розвинути його методологію, що, в цілому, вплине на якість інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Трансформація елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє розширити напрями використання облікової інформації, а, отже, й підвищити, його значення та вагомість у системі управління. На нашу думку, можна говорити про те, що змінюється статус бухгалтерського обліку, адже змінюється спектр використання облікової інформації, і, відповідно, мета та сукупність його завдань, які виконуються як на рівні окремого підприємства, так і на міжгосподарському рівні та рівні держави. В цілому, це дає можливість говорити про значення бухгалтерського обліку в забезпеченні сталого розвитку підприємства та соціально-економічних систем вищих рівнів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, за результатами дослідження нами обґрунтовано необхідність розглядати господарську діяльність промислового підприємства як соціально-еколого-економічну систему, що дозволяє комплексно підійти до управління економіко-екологічної безпеки. Визначено систему об'єктів бухгалтерського обліку та ідентифіковано пріоритетні об'єкти (запропоновано фактори їх визначення), в розрізі яких запропоновані напрями трансформації елементів методу.

Список використаної літератури:

1. *Беренда Н.І.* Розвиток екологічного обліку в Україні з врахуванням світового досвіду / *Н.І. Беренда, Н.В. Остапенко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6439/1/2.pdf>.
2. *Борисова М.С.* Организация учета и анализа природоохранных мероприятий (на примере Республики Саха (Якутия)) : автореф. дис. ... канд. экон. наук : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *М.С. Борисова.* – СПб. – Пушкин, 2003. – 20 с.
3. *Гарманов А.В.* Организация экономического экологического анализа хозяйствующего субъекта : дис. ... канд. экон. наук : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *А.В. Гарманов.* – Воронеж. – 2011. – 150 с.

4. *Елкина Л.Г.* Управление развитием эколого-экономической системы: теория и практика / *Л.Г. Елкина.* – М. : Палеотип, 2009. – 200 с.
5. *Євдокимов В.В.* Моделивання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / *В.В. Євдокимов* ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 20 с.
6. *Жук В.М.* Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спеціальність: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / *В.М. Жук.* – К., 2010. – 40 с.
7. *Замула І.В.* Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спеціальність: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами економічної діяльності) / *І.В. Замула.* – Житомир, – 2010. – 40 с.
8. *Ильичева Е.В.* Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности : автореф. ... докт. екон. наук : специальность : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *Ильичева Елена Вячеславовна.* – Орел, 2010. – 48 с.
9. *Кантасва О.В.* Місце бухгалтерського обліку в системі управління соціальною відповідальністю бізнесу / *О.В. Кантасва, О.В. Кузнецова* // Вісник ЖДТУ / Серія : Економічні науки, 2012. – № 4 (62). – С. 103–106.
10. *Коблянська О.І.* Актуальні аспекти обліку екологічних зобов'язань / *О.І. Коблянська* // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2014. – № 2 (20). – С. 212–214.
11. *Козельская С.В.* Формирование и развитие методического обеспечения учета и анализа экологических затрат хозяйствующего субъекта : автореф. дис. ... канд. екон. наук : специальность: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *С.В. Козельская.* – Саратов, 2012. – 19 с.
12. *Кулій-Дем'янюк Ю.В.* Бухгалтерський облік в системі управління стійким розвитком / *Ю.В. Кулій-Дем'янюк* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 3 (21). – Ч 2. – 2011. – С. 149–159.
13. *Лаговська О.А.* Розвиток бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого

- управління: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спеціальність: 09.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / *О.А. Лаговська*. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 40 с.
14. *Майданевич П.М.* Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства / *П.М. Майданевич* // Економічні науки / Серія : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(1\)_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)_46.pdf).
 15. *Мункуев А.А.* Развитие методов эколого-экономического обоснования управленческих решений на предприятии : автореф. дис. ... канд. екон. наук : специальность: 08.00.05. «Экономика и управление народным хозяйством (экономика природопользования)» / *А.А. Мункуев*. – М., – 2005. – 22 с.
 16. *Пелиньо Л.М.* Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні / *Л.М. Пелиньо* // Наук. вісник НЛТУУ : зб. наук.-техн. праць. – Львів : НЛТУУ, 2006. – С. 145–149.
 17. *Петрук О.М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / *О.М. Петрук* ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006. – 32 с.
 18. *Попов Л.А.* Развитие бухгалтерского учета и отчетности в коммерческих организациях в условиях устойчивого развития экономики : автореф. дис. ... докт. екон. наук : специальность: 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / *Л.А. Попов*. – Ростов н/Д, – 2015. – 25 с.
 19. *Пшеничный В.А.* Учетно-аналитическое обеспечение экологического менеджмента предприятий газовой отрасли : автореф. дис. ... канд. екон. наук : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *Пшеничный Владимир Анатольевич*. – Ставрополь. – 2012. – 20 с.
 20. *Рубанова Н.Н.* Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *Н.Н. Рубанова*. – Орел, 2005. – 18 с.
 21. *Фостолович В.А.* Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств / *В.А. Фостолович, М.В. Агапова* // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 141–144.

ГРИЦИШЕН Дмитрій Олександрович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою.

Стаття надійшла до редакції 16.03.2015.