

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ**

# **Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку АПК**

**колективна монографія**

до 70-ти річчя заснування економічного факультету і  
50-ти річчя створення кафедри обліку та оподаткування  
Львівського національного аграрного університету

**Видавництво «СПОЛОМ»  
Львів 2021**

6. МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів». URL: [http://zakon.rada.gov.ua/go/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/go/929_013)
7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
8. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України: Постанова Правління Національного банку України 23.12.2016 № 414. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0414500-16>.
9. Разборська О.О., Левченко І.А. Особливості застосування фінансової звітності банківськими установами України за МСФЗ. *Фінанси, облік, банки*. 2018. №1 (23). С.163-169.
10. Табачук Г.П., Сарахман О.М. Фінансовий облік та фінансова звітність у банках: навчальний посібник. Національний банк України. К.: УБС НБУ. 2007. 430с.
11. Фінансова звітність банків згідно МСФЗ. URL: <http://stakeholder.com.ua/news/finansova-zvitnist-bankiv-zgidno-msfz-2017.html>

## **ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРЬСЬКИМ ПІДПРИЄМСТВОМ**

*Гнатишин Л.Б., д. е. н., Прокопишин О.С., к. е. н., Лега О.В., к. е. н.*

Підприємства, які прагнуть бути відкритими для зовнішнього світу та стабільності в мінливому ринковому середовищі, повинні відповідати міжнародним і національним вимогам щодо виробництва якісної екологічної продукції. Однією з найголовніших проблем розробки і реалізації ефективної політики в цьому напрямі є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про екологічну діяльність.

Для ухвалення ефективних управлінських рішень стосовно діяльності в галузі природокористування потрібне надійне інформаційне забезпечення, основним джерелом якого на підприємстві є система бухгалтерського обліку та звітності. Бухгалтерський облік є в центрі управлінської інформаційної

системи. Як управлінський апарат, так і зовнішні користувачі отримують повну інформацію про господарську діяльність підприємства саме завдяки бухгалтерському обліку.

Крім того, у компетенцію управлінського обліку входять питання, що належать до системи збору й обробки даних нефінансового та екологічного характеру.

Підприємства, що забруднюють довкілля, повинні надавати таку інформацію про свою діяльність у галузі природокористування, оскільки її відсутність може створювати серйозні ризики для інвесторів і власників: вклавши сьогодні засоби у виробництво, вони вже завтра можуть зазнати значних втрат у вигляді штрафів, витрат на ліквідацію наслідків екологічних катастроф тощо.

Застосування таких методів ведення господарства, які враховували б природні рівноваги з боку мінімальних шкідливих впливів або призводили до поліпшення природного потенціалу, вимагає від суб'єктів господарювання оцінки впливу на навколишнє середовище і проведення природоохоронних заходів. Лише врахувавши в економічній оцінці діяльності підприємства екологічні показники, можливо дати об'єктивну оцінку та сформувати конкурентоспроможний аграрний бізнес. Головним інструментом, покликаним вирішувати це завдання на рівні підприємства, є бухгалтерський екологічний облік або облік екологічної діяльності.

Взаємозв'язок галузей економіки й природокористування перебуває в центрі уваги в працях українських та іноземних науковців і дослідників. Проблеми екологічного обліку і звітності досліджували у своїх працях такі вчені, як Вороновська О. [1], Жук В. [2], Кондратюк О. [3], Майданевич П. [4], Максимів Л. [5], Пелинь Л. [6], Гриценко О. [7], Івахів Ю. [8], Купалова Г. [9], Пікінер В. [10], Плікус І. [11], Сахно Л. [12], Скоромна О. [13], Талько Н. [14], Фостолович В. [15], Кирсанова Т., Кирсанова Е., Лукьянихин В. [2], Пшеничний В. [17], Рубанова Н. [18] та ін. В їхньому науковому доробку значні наукові досягнення в напрямі дослідження загальних проблем екологічного обліку на підприємстві. Однак з метою підвищення ефективності діяльності підприємства, щоб поліпшити інформаційне забезпечення його власників і менеджерів стосовно екологічної ситуації, що склалася на підприємстві, необхідне вирішення нових завдань, які постають у сучасних умовах господарювання.

Необхідно дослідити практичну й інформаційну базу ведення екологічного обліку в підприємствах України.

Проте досі стандарти і правила ведення обліку, які охоплювали б усі складові екологічної діяльності та її вплив на прийняття об'єктивних управлінських рішень, є недосконалими.

Провівши аналіз наукової літератури, можемо зауважити, що вектор методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємств спрямований на становлення та розвиток поняття «екологічний облік». Зокрема, Жук В. вважає, що поняття «екологічний облік» не набуло остаточного осмислення і логічної завершеності як комплексно сформованої системи знань в економіко-екологічній теорії та практиці [2]. Першочерговим питанням на шляху інтегрування екологічного обліку в систему традиційного бухгалтерського обліку є труднощі, пов'язані з оцінюванням впливів на довкілля. Відповідно до такого підходу, облік повинен об'єднувати в собі процеси ідентифікації, вимірювання та комунікації еколого-економічної інформації, які б дали змогу користувачам ухвалювати на її основі відповідні управлінські рішення [1]. Таким чином, у рамках традиційної системи обліку виділяється порівняно автономна підсистема інформаційної бази управління – екологічний бухгалтерський облік.

Налагодження системи бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах з урахуванням екологічної складової є важливим напрямом економічної політики щодо забезпечення сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектору економіки. Значущість обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства з акцентом на поняття «екологічний облік» зумовлена економічними, екологічними та соціальними викликами (рис. 1).

Становлення обліку екологічної діяльності як управлінського та інформаційного інструменту продовжується в сучасних умовах і в розвинутих країнах світу. Загальна назва «екологічний облік» об'єднує сучасні досить різноманітні підходи стосовно обліку екологічної діяльності.

Так, на думку Кирсанової Т., екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі

природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [16].

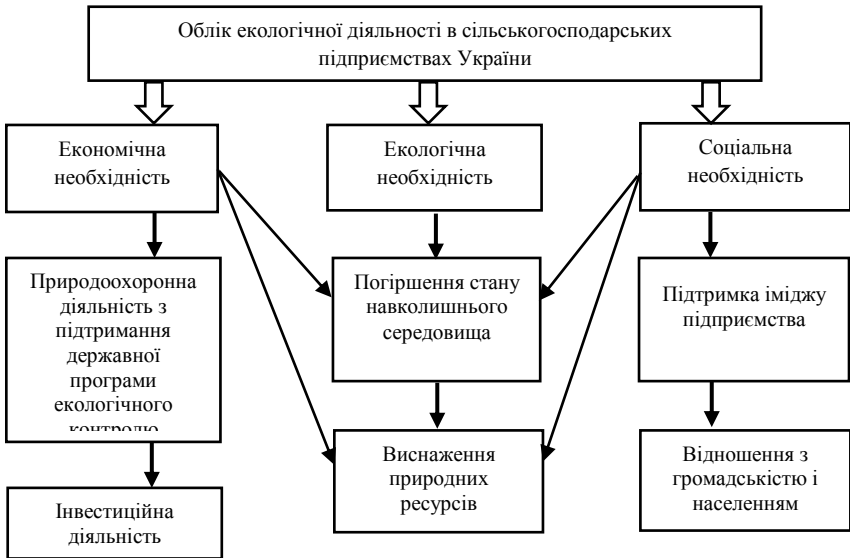


Рис. 1. Актуальність обліку екологічної діяльності в сільськогосподарських підприємствах України

Джерело: сформовано авторами на основі [4]

Як зазначає Пшеничний В., екологічний облік – це система збору, реєстрації, узагальнення і відображення інформації про природні ресурси, екологічні зобов'язання, господарські операції, природоохоронну діяльність підприємства, а також про отримані результати з метою визначення екологічного потенціалу та його основних складових [17].

У працях Рубанової Н. бухгалтерський екологічний облік визначено як процес збору, реєстрації, узагальнення й відображення в системі природоохоронних витрат, природних активів, екологічних фондів, резервів і зобов'язань, а також результатів діяльності господарюючих суб'єктів з метою управління та визначення екологічного потенціалу підприємства [18].

Натомість у працях Жука В. конкретного визначення екологізації бухгалтерського обліку не подано. В екологічній сфері

він виокремлює функції бухгалтерського обліку, які полягають у: посиленні ролі регулювання економіки; здійсненні менеджменту та контролю природоохоронних заходів; посиленні контролю за витратами; обов'язковому складанні відповідної звітності; необхідності виконання професійних обов'язків і дотримання громадського інтересу; можливості вжиття захисних заходів; оцінці ризику; моральній відповідальності [2].

Ми вважаємо, що екологічний облік – це процес збору, нагромадження, обробки та відображення даних про екологічний стан господарювання в масштабах макроекономічних показників з метою ухвалення в окремих секторах національної економіки ефективних управлінських рішень.

До необхідності виникнення та здійснення екологічного обліку у світовому масштабі спонукали такі причини [4]:

- збільшення витрат на природоохоронну діяльність у великій кількості країн;
- жорсткість природоохоронного законодавства;
- формування нових переваг споживачів інформації з екологічних питань.

Для того щоб сформувавши систему бухгалтерського обліку екологічної діяльності, нині існує низка підходів.

Зокрема, австрійський учений Г. Джобстл пропонує систему обліку, що складається з таких трьох елементів: бухгалтерський, соціальний облік та облік довкілля [19].

У процесі нашого дослідження ми осучаснили схему бухгалтерського обліку на основі запропонованої Г. Джобстлом й адаптували її до сільськогосподарської діяльності, яка має певні особливості і яку здійснюють у безпосередньому контакті з навколишнім середовищем. Ми ставили акцент на природоохоронній складовій діяльності, а тому облік екологічної діяльності виділено як один з основних елементів системи обліку. Ним, зокрема, передбачається облік екологічних зобов'язань і екологічних витрат (рис. 2).

Методику інтегрованого екологічного обліку розробив італійський Фонд ЕНІ імені Енріко Маттеї (Fondazione Eni Enrico Mattei – FEEM). Ця методика розглядає систему екологічного менеджменту та всю екологічну політику підприємства. Завдяки їй можна нагромаджувати та обробляти дані аудиту й моніторингу

діяльності підприємства, а отже, це дає змогу визначення цілей оперативного поточного управління підприємством.

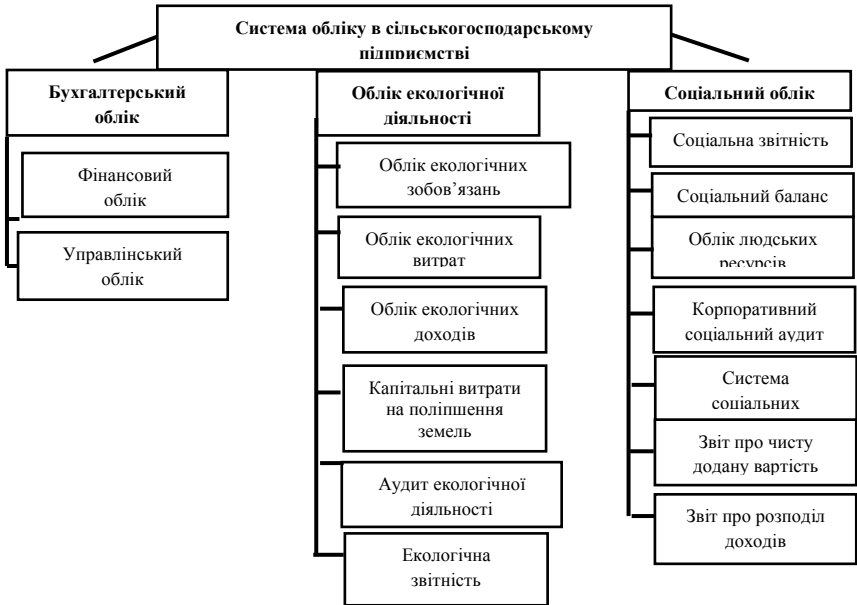


Рис. 2. Схема обліку екологічної діяльності в обліковій системі сільськогосподарського підприємства

Джерело: сформовано авторами

Однак, оскільки основна частка екологічних витрат пов'язана зі забрудненням довкілля, більшість вітчизняних підприємств вважає за краще не розкривати цієї інформації. Дослідження доводять, що в обліку й звітності переважна більшість підприємств відображає лише ті показники, що позитивно характеризують вплив на навколишнє середовище.

На основі викладеного узагальнимо вимоги, які ставляться до обліку екологічної діяльності:

- у сільськогосподарському підприємстві облік екологічної діяльності має відображати не лише вплив на його фінансовий стан витрат, що пов'язані з природоохоронною діяльністю підприємства, а й його ставлення до довкілля загалом;

- надання пристосованої для інвесторів інформації, що стосується екологічних заходів і витрат, пов'язаних з

природоохоронною діяльністю, цю інформацію інвестори в майбутньому зможуть використовувати з метою прийняття інвестиційних рішень;

- надання звітності щодо природоохоронних заходів, які здійснює підприємство, та їхню ефективність повинні стимулювати і законодавство, і банки, й інвестори, а також громадськість і конкуренти (зокрема й міжнародні).

На нашу думку, термін «екологічний облік» за своєю суттю є дещо ширшим поняттям, ніж облік екологічної діяльності. На національному рівні «екологічний облік» тлумачиться як облік щодо фізичних запасів природних ресурсів, вартісної оцінки деградації навколишнього природного середовища і відповідних витрат на природоохоронні заходи. На рівні підприємств екологічний облік може бути використаний у контексті методик управлінського обліку, фінансового обліку з метою подання зовнішньої звітності, а також аналізу фізичних витрат сировини за методом «витрати-випуск» [1-5].

На противагу цьому, облік екологічної діяльності може провадитись тільки в межах фінансового обліку, забезпечуючи користувачів лише інформацією про доходи і витрати такої діяльності. Ми вважаємо, що такий підхід цілком виправданий для фермерських господарств, де питання розмежування системи обліку та звітності не є актуальним. Тому в рамках цього дослідження акцентуємо увагу все-таки суто на розробці порядку відображення в обліку саме екологічної діяльності.

Отже, система обліку в сучасних умовах повинна задовольняти інформацією екологічного характеру щонайменше три групи користувачів: інвесторів, кредиторів, менеджерів та інших зацікавлених осіб. Таким чином, у контексті досліджуваної проблеми, на нашу думку, облік екологічної діяльності можна трактувати як управлінський та інформаційний інструмент довершеного обліково-аналітичного забезпечення сучасного сільськогосподарського підприємства. У нашому розумінні – це процес збору, нагромадження, обробки та презентації даних про екологічний стан, витрати і доходи екологічного характеру в діяльності підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень [20].

В українських підприємствах облік екологічної діяльності повинен стати важливою складовою частиною системи бухгалтерського обліку. Але навіть з урахуванням закордонного



досвіду підприємства, які впроваджують екологічний облік, змушені долати низку перешкод. На рис. 3 конкретизовано необхідність і перешкоди щодо впровадження обліку екологічної діяльності сільськогосподарськими підприємствами України.

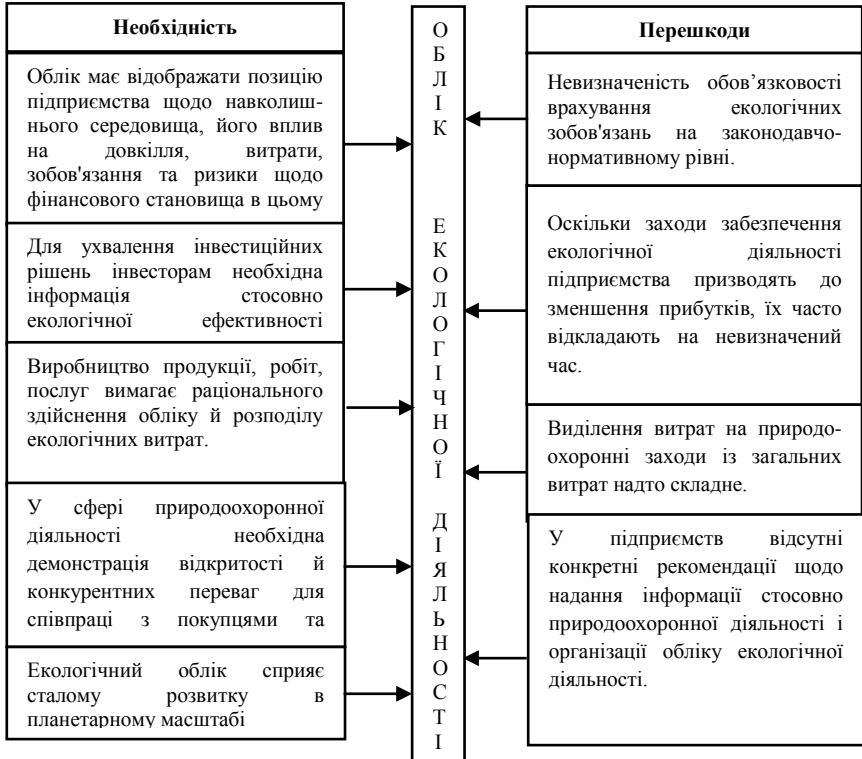


Рис. 3. Необхідність та перешкоди впровадження обліку екологічної діяльності сільськогосподарськими підприємствами України

Джерело: сформовано авторами

Предметом обліку екологічної діяльності є операції з охорони довкілля, які здійснюють сільськогосподарські підприємства, та їхня діяльність, яка впливає на навколишнє середовище.

Об'єктами обліку охорони довкілля є витрати і зобов'язання сільськогосподарських підприємств з охорони навколишнього середовища.

На облікову політику підприємства безпосередньо впливають суб'єкти екологічного обліку, адже структурною одиницею облікової політики підприємства є екологічний облік (рис. 4).



Рис. 4. Суб'єкти екологічного обліку сільськогосподарського підприємства

Джерело: сформовано авторами

Основою для ведення обліку екологічної діяльності в сільськогосподарських підприємствах є бухгалтерське та податкове законодавство. Проте, як уже зазначалося, в Україні більшість підприємств вважає за доцільне не розкривати інформації про екологічні витрати, оскільки значна їх частка пов'язана із забрудненням навколишнього середовища. Єдиним офіційним документом, який юридично підтверджує негативний вплив діяльності підприємств на навколишнє середовище, є податкова декларація з екологічного податку [21]. Звідси, суму екологічного податку в межах операційної діяльності підприємства можна вважати екологічними витратами звітної періоду. Весь облік природоохоронних витрат у підприємстві полягає в здійсненні розрахунків за екологічними платежами. Ці платежі включаються в собівартість продукції, а в разі перевищення лімітів – за рахунок прибутку підприємства. Для користувачів відсутність інформації щодо обліку екологічної діяльності створює складнощі, що

приводять до проблем планування виробничої діяльності сільськогосподарського підприємства. У результаті на рахунках бухгалтерського обліку екологічні витрати та операції, що є наслідком виснаження природних ресурсів і деградації середовища, не враховуються. Проблематично є й оцінити екологічні витрати, що відображають зміни якості екосистем, довкілля, втрату біологічного різноманіття тощо.

Дослідження показують, що в основу розробки еколого-економічної інформаційної бази повинні бути покладені стандарти екологічного виробництва сільськогосподарської продукції. Важливою екологічною вимогою, яка випливає з екологічних стандартів, у виробництві сільськогосподарської продукції є:

- підтримка якості водних ресурсів та повітряного басейну відповідно до встановлених вимог;
- зберігання ґрунту як компонента біосфери та основного засобу виробництва в сільському господарстві;
- отримання продукції оптимальної якості;
- забезпечення умов для безперервного підвищення родючості ґрунтів.

Узагальнюючи власні напрацювання наукового характеру, зауважимо, що загалом система обліку екологічної діяльності підприємства повинна охоплювати три основні складові: облік екологічних витрат та доходів, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність.

Екологічні витрати підприємства – витрати на покриття негативних зовнішніх ефектів, які виникають внаслідок добровільних чи обов'язкових природоохоронних заходів з метою запобігання, усунення чи зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат сировини, матеріалів, енергії [5].

У методології статистичного обліку в нашій країні під екологічними витратами розуміють усі витрати підприємства з охорони довкілля та раціонального природокористування, які здійснюються з власних чи позикових коштів підприємства. Особливості екологічних витрат у сільському господарстві відображено на рис. 5.

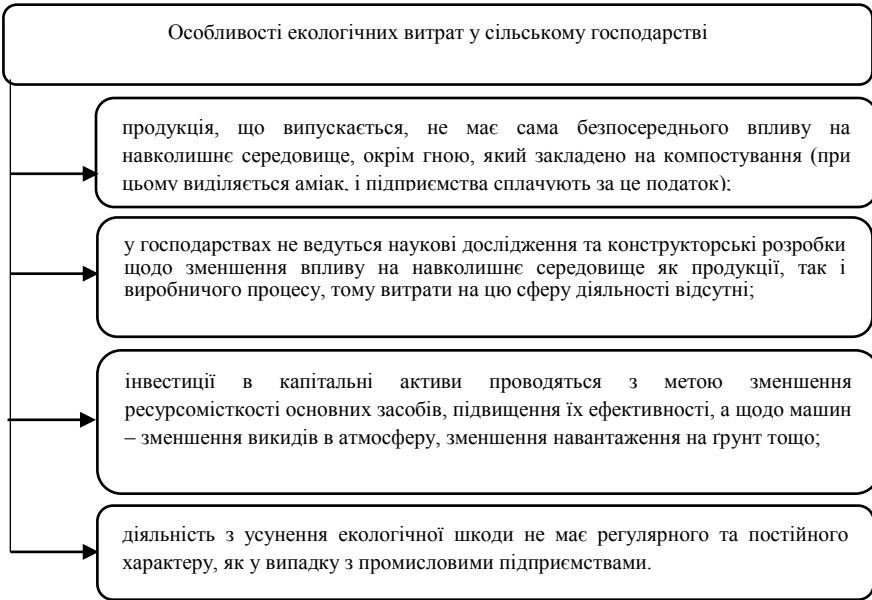


Рис. 5. Особливості екологічних витрат у сільському господарстві  
Джерело: сформовано авторами

Синтетичний облік екологічних витрат повинен здійснюватися, враховуючи галузеві особливості та особливості діяльності самого підприємства. Об'єкти аналітичного обліку залежать від ступеня впливу суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище і напрямів здійснюваної екологічної діяльності.

Поняття «екологічні зобов'язання» для України є новим і не задекларованими у національних стандартах. Екологічні зобов'язання – це екологічний борг підприємства перед державою і соціальною сферою за завдані збитки природі та одночасно показник, що відображає обсяг заподіяної шкоди у грошовому вимірнику [3]. Екологічні зобов'язання можуть здійснювати суттєвий вплив на фінансовий стан підприємства [22]. Наразі безпрецедентним фактом підтвердження екологічних зобов'язань є податкова звітність сільськогосподарських підприємств. При цьому у вітчизняній обліковій практиці зараз усе ще відсутнє чітке розмежування між екологічними витратами та екологічними зобов'язаннями.

Екологічні зобов'язання виникають у трьох випадках (рис. 6).



Рис. 6. Моменти виникнення екологічних зобов'язань  
Джерело: сформовано авторами

Ми вважаємо, що звітність за екологічними показниками та первинна документація мають стати носієм оперативної та звітної інформації про екологічну сторону діяльності підприємства з метою створення умов для управління впливом сільськогосподарського виробництва на ґрунт, повітря і воду, що дозволить систематизовано здійснювати контроль за дотриманням вимог екологічного законодавства. Екологічна звітність сьогодні повинна бути не лише джерелом інформації про стан розрахунків із бюджетом, а й стати важливим елементом сталого економічного розвитку підприємств. У цьому сенсі податкова звітність повинна забезпечити не лише механізм демонстрації для громадськості готовності підприємства до дій з охорони навколишнього природного середовища, а й результатом самих дій.

Екологічний звіт повинен відображати:

- вид екологічних проблем, що належать до діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства;
- офіційну політику і програми, прийняті підприємством щодо природоохоронних заходів; поліпшення в ключових областях, що відбулися з часу прийняття політики;
- цільові показники викидів у навколишнє природне середовище, встановлені підприємством, і те, як діяльність підприємства співвідноситься з цими показниками;

- обсяг здійснення природоохоронних заходів, що було визначено державними законами, і наскільки повно вимоги держави виконуються;
- інформацію про відомі потенційно серйозні екологічні проблеми.

Таким чином, на сучасному етапі розвитку екологічного обліку в сільськогосподарських підприємствах України ключовим є питання щодо його нормативного забезпечення. Так, П(С)БО 16 «Витрати» не визначає жодного твердження про сутність екологічних витрат. Тому пропонуємо до п.6 долучити абзац з визначенням екологічних витрат, їх класифікацією, порядком визнання та відображення в обліку. Аналогічно і П(С)БО 15 «Дохід» не виділяє інформації про екологічні доходи в підприємстві, які зазвичай формуються за рахунок повторного використання відходів. Отже, доцільно доповнити п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» інформацією про екологічні доходи та порядок їх визнання. У П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначено необхідність визнання зобов'язання за умови, що їхня оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення. Тобто дається лише загальне визначення зобов'язання. Вважаємо, що наведені визначення зобов'язань варто доповнити екологічною складовою, охарактеризувавши умови їх виникнення в підприємствах.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не виділяє окремих рахунків для обліку екологічних зобов'язань, доходів і витрат. Тому нами розроблено концептуальну модель місця та документально-методичного забезпечення екологічної діяльності в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства (рис. 7).

Відображення у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств екологічних факторів зумовлено тим, що будь-який суб'єкт господарювання у сфері сільського господарства підлягає екологічному ризику: по-перше, його діяльність пов'язана з можливістю зараження ґрунтів, підземних та поверхневих вод, атмосфери; по-друге, він деякою мірою залежить від екологічного законодавства (але менше, ніж суб'єкти важкої промисловості, хімічної та нафтової промисловості, фармацевтики тощо);

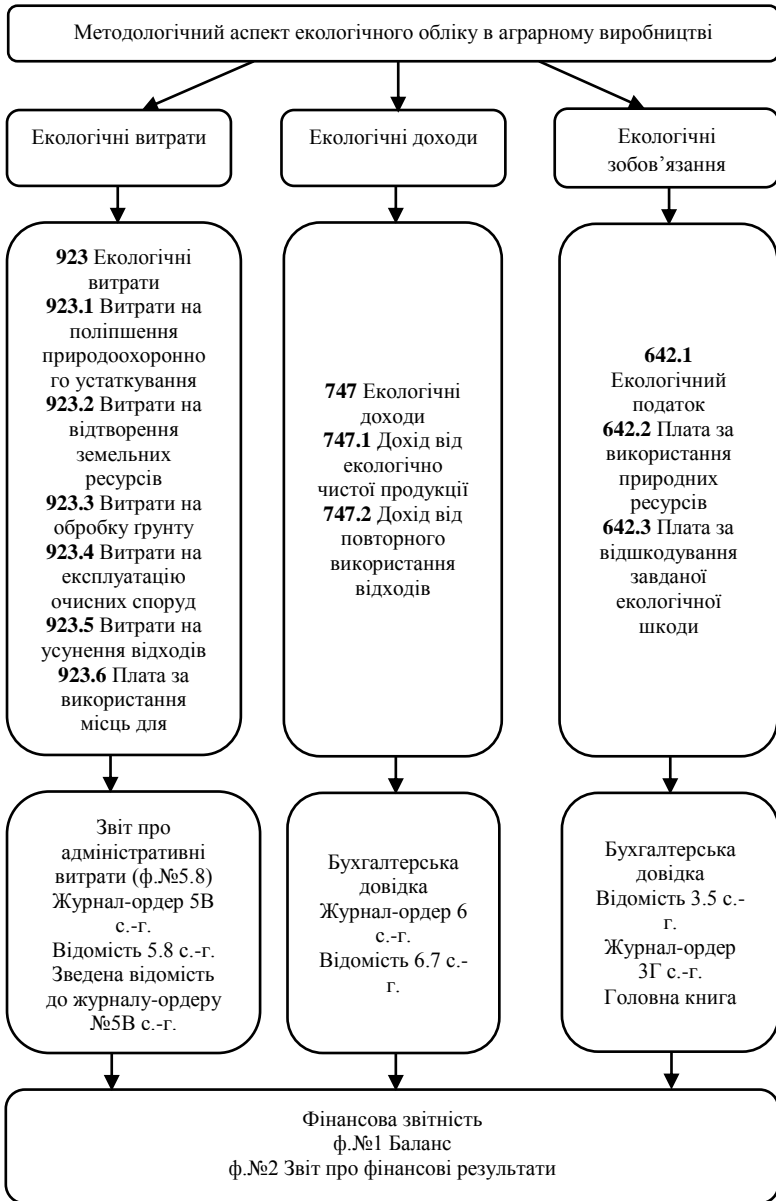


Рис. 7. Модель бухгалтерського відображення екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства  
 Джерело: сформовано авторами

по-третє, він може володіти ділянками, що заражені попередніми власниками (субститутивна відповідальність) чи може володіти правом власності щодо таких ділянок. Таким чином, виникають природоохоронні витрати та зобов'язання, необхідність і контроль дотримання вимог екологічного законодавства, які мають знайти своє відображення у фінансовій звітності.

На підставі цього пропонуємо виділити окремі статті балансу, які можуть дати докладнішу інформацію про екологічні аспекти діяльності підприємства.

У Звіті про фінансові результати також можлива детальна класифікація, наприклад: виручка і її частка від продажу відходів; витрати, у тому числі витрати на придбання екологічно чистої сировини; амортизаційні відрахування, у тому числі амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування; інші витрати, у тому числі інші витрати на охорону навколишнього середовища.

Отже, облік екологічної діяльності:

- дозволить планувати, нормувати, контролювати й аналізувати витрати на природоохоронну діяльність;

- допоможе створити умови для стимулювання природоохоронної діяльності;

- стане передумовою поглибленого вивчення в національному масштабі «фінансових наслідків» порушення екологічної безпеки і визначення впливу цих витрат на рентабельність підприємств і ціну продукції;

- полегшить проблему визначення економічної ефективності природоохоронних заходів і оцінки економічного збитку, заподіяваного суспільству забрудненням навколишнього середовища;

- дасть змогу оцінити значення природоохоронної діяльності для економіки як на рівні одного підприємства, так і на макрорівні.

Створення інформаційної системи про стан навколишнього середовища на макрорівні неможливе без створення подібних систем на рівні окремих підприємств. Особливу увагу під час створення такої системи треба приділяти питанням планування і обліку екологічних витрат, а також питанням надання звітності за екологічною діяльністю підприємств, оскільки від правильного визначення екологічних витрат і їх реального вимірювання багато в чому залежать організація поточного фінансування природоохоронної діяльності, індексація екологічних платежів



підприємств, формування і витрачання засобів екологічних фондів, встановлення ставок екологічного страхування тощо.

Очевидно, що збір, обробка і аналіз екологічних витрат неможливі без організації екологічного контролінгу.

Формування екологічного контролінгу пов'язане, з одного боку, з розвитком функцій контролінгу як такого і його застосуванням у практиці управління бізнесом; з іншого – з необхідністю узагальнення і систематизації різних інформаційних потоків, вживаних системою екологічного менеджменту, і пошуками для цього адекватних інструментів і механізмів.

Екологічний контролінг дасть змогу оцінювати не тільки ефект від кожного можливого варіанта, а й імовірність одержання цього ефекту, ініціюючи нові підходи та шляхи поліпшення захисту довкілля. Це безпосередньо стосується впровадження нових технологій, використання різних очисних споруд, які забезпечують зниження викидів забруднювальних речовин у навколишнє середовище тощо.

На нашу думку, сучасний еко-контролінг забезпечить управлінців необхідною інформацією про використання ресурсів та їх брак, використані для природоохоронних заходів матеріали, потенційні ризики, невиробничі забруднення та виробничі викиди. Прийняття рішень на основі такої інформації зумовлює підвищення здатності пристосування підприємства до змін, зумовлених екологічними чинниками, підвищення спроможності реагування на екологічно небезпечні виробничі порушення й неефективну організацію потоків енергії та матеріалів, а також сприяння дієвої мотивації співробітників у сфері охорони довкілля.

Вплив обліку екологічної діяльності та екологічного контролінгу на прийняття управлінських рішень відображено на рис. 8.

Загалом система обліку екологічної діяльності охоплює облік екологічних витрат та доходів, облік екологічних зобов'язань та формування звітності. На цьому етапі становлення обліку екологічної діяльності у сільськогосподарських підприємствах України основним є питання щодо його нормативного забезпечення. Так, П(С)БО 16 «Витрати» не визначає жодного твердження про сутність екологічних витрат. Тому пропонуємо до п.6 ввести абзац з визначенням екологічних витрат, їх класифікацією, порядком визнання та відображення в обліку. Аналогічно і П(С)БО 15 «Дохід» не виділяє інформації про

екологічні доходи на підприємстві, які зазвичай формуються за рахунок повторного використання відходів.

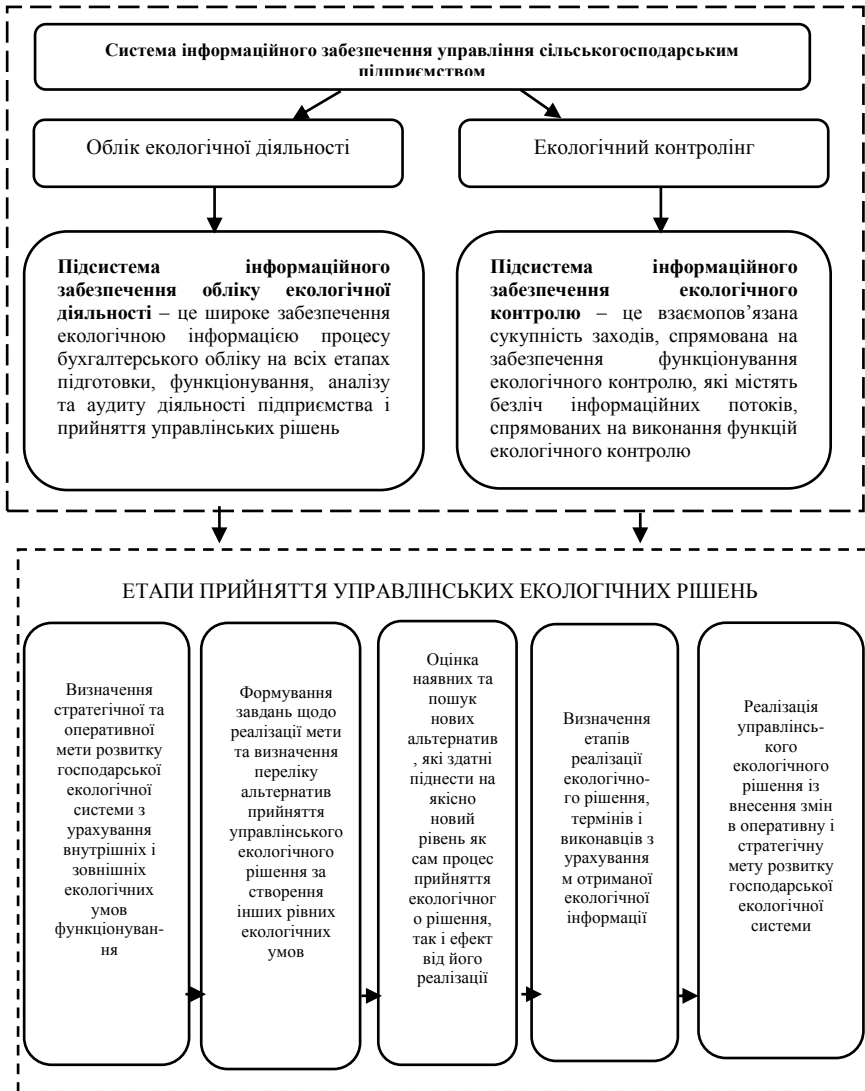


Рис. 8. Облік екологічної діяльності та екологічний контролінг у формуванні інформаційного забезпечення управління сільськогосподарським підприємством

Джерело: сформовано авторами

Отже, доцільно доповнити п.5 П(С)БО 15 «Дохід» інформацією про екологічні доходи та порядок їх визнання. У П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначено необхідність визнання зобов'язання за умови, що їхня оцінка може бути достовірно визначена та ймовірно зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення. Тобто подається лише загальне визначення зобов'язання. Вважаємо, що подані визначення зобов'язань варто доповнити екологічною складовою, охарактеризувавши умови їх виникнення на підприємствах.

Проведене дослідження дало підстави для таких висновків і пропозицій:

1. Особливі вимоги до якості сільськогосподарської продукції та стану довкілля спричинюють необхідність розроблення методичного забезпечення обліку екологічної діяльності аграрних підприємств.

2. З метою усунення методологічних та правових неузгоджень і протиріч запропоновано доповнити трактування доходів, витрат та зобов'язань екологічною складовою з урахуванням умов їх виникнення в сільськогосподарських підприємствах.

3. Відображення в обліку екологічної діяльності за розробленою бухгалтерською моделлю відповідно до запропонованих розрізів аналітики дозволить поліпшити організацію облікового процесу, якість і прозорість звітності, посилити контроль за дотриманням екологічного законодавства і збереженням довкілля.

4. Недостатність висвітлення екологічних проблем в обліку спричинює унеможливлення врахування ролі бухгалтерського обліку в реалізації положень концепції сталого розвитку економіки. Джерелом інформації для ефективних управлінських рішень щодо екологічної якості продукції є бухгалтерський облік витрат на неї, але наявний вітчизняний порядок бухгалтерського обліку не надає необхідної інформації для управління.

5. В умовах інтеграції України до світового ринку зростає інтерес до створення налагодженої системи контролю за дотриманням екологічних вимог, інформаційною базою якої має стати бухгалтерський облік екологічної діяльності.

#### **Список використаних джерел**

1. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*. 2011. № 2(31). С. 195-200.

2. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. № 2. С. 18-23.
3. Кондратюк О. М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2008. 21 с.
4. Майданевич П. М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(1\)\\_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)_46.pdf)
5. Максимів Л. І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування. *Вісник САДУ: Економіка та менеджмент*. Суми: Козацький вал, 2001. С. 123-129.
6. Пелиньо Л. М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*: зб. наук.-техн. праць. Львів: НЛТУУ, 2008. Вип. 18.2. С. 70-75.
7. Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер.: Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 2. С. 678-683. URL: [http://www.economyand society.in.ua/journal/2\\_ukr/2\\_2016.pdf](http://www.economyand society.in.ua/journal/2_ukr/2_2016.pdf)
8. Івахів Ю. О. Екологічний облік: суть, необхідність та розвиток. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=58818>
9. Купалова Г., Матвієнко Т. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Сер.: Економіка*. 2012. Вип. 142. С. 12-16. URL: [file:///C:/Users/User/Downloads/VKNU\\_Ekon\\_2012\\_142\\_5%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/VKNU_Ekon_2012_142_5%20(1).pdf)
10. Пікінер В. В., Степаненко Ю. В. Передумови інтегрування екологічної складової у систему обліку на підприємствах. URL: [http://www.rusnauka.com/35\\_NOBG\\_2013/Economics/7\\_153208.doc.htm](http://www.rusnauka.com/35_NOBG_2013/Economics/7_153208.doc.htm)
11. Плікус І. Й. Бухгалтерський екологічний облік: управлінський, фінансовий та стратегічний контексти. *Економіка та управління: теорія й практика: Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Нюрнберг, 26 верес. 2014 р.)*. Нюрнберг: Verlag SWG imex

- GmbH Nürnberg, Deutschland. Т. 2. С. 181–185. URL: [http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/37162/1/Plikus\\_ecooblic.pdf](http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/37162/1/Plikus_ecooblic.pdf)
12. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 89–92.
  13. Скоромна О. М. Необхідність застосування екологічного обліку на сільськогосподарських підприємствах. URL: <https://core.ac.uk/display/32610067>
  14. Талько Н. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління в умовах екологізації аграрного виробництва. *Наукові читання-2014: наук.-теор. зб.* Житомир: ЖНАЕУ, 2014. Т. 3. С. 102-105.
  15. Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2013. Вип. 1 (39). С. 141–144. URL: [http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Innovastijna-ekonomika/IE-1\(39\)-2013/36.pdf](http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Innovastijna-ekonomika/IE-1(39)-2013/36.pdf)
  16. Кирсанова Т. А., Кирсанова Е. В., Лукьянихин В. А. Экологический контроллинг – инструмент экоменеджмента / под ред. В. А. Лукьянихина. Сумы: Козацький вал, 2004.
  17. Пшеничный В. А. Учетно-аналитическое обеспечение экологического менеджмента предприятий газовой отрасли: автореф. дисс. ... канд. экон. наук. Ставрополь, 2012. 20 с.
  18. Рубанова Н. Н. Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов: автореф. дисс. ... канд. экон. наук. Орел, 2005. 18 с.
  19. Jobstl H. A., Hogg J. N. State of Forestry Accounting in some European Countries. *Accounting and Managerial Economics for Environmentally-friendly Forestry. Economie et Sociologie Rurales, Actes et Communications*. 2009. No. 15, P. 17-40.
  20. Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці: наук.-метод. журн.* 2016. Вип. 275. Т. 263: Економіка. С. 78-83.
  21. Податковий Кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=241&rtID=1106>