

УДК 657.1:502.171

В.С. Лень, канд. экон. наук**А.М. Коливешко**, аспирант

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ЭКОЛОГИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**В.С. Лень**, канд. экон. наук**О.М. Колівешко**, аспірант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЕКОЛОГІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**Vasiliy Len**, PhD in Economics**Aleksandr Koliveshko**, PhD student

Chernigiv National University of Technology, Chernigiv, Ukraine

ECOLOGICAL ACTIVITY IN THE ACCOUNTING SYSTEM

Рассмотрено место учета экологической деятельности в системе бухгалтерского учета. Обосновано, что учет экологической деятельности является подсистемой бухгалтерского учета и осуществляется в пределах финансового и управленческого учета. Также выяснено, что понятие «экологический учет» является понятием высшего уровня в сравнении с понятием «бухгалтерский учет экологической деятельности». Под экологическим учетом следует понимать процесс распознавания, оценки и передачи экологической информации, которая дает возможность пользователям такой информации компетентно принимать решения и формировать суждения.

Ключевые слова: экологический учет, учет экологической деятельности, подсистема бухгалтерского учета экологической деятельности.

Розглянуто місце обліку екологічної діяльності в системі бухгалтерського обліку. Обґрунтовано, що облік екологічної діяльності є підсистемою бухгалтерського обліку й здійснюється в межах фінансового та управлінського обліку. Також з'ясовано, що поняття «екологічний облік» є поняттям вищого рівня в порівнянні з поняттям «бухгалтерський облік екологічної діяльності». Під екологічним обліком варто розуміти процес розпізнавання, оцінювання й передачі екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення й формувати судження.

Ключові слова: екологічний облік, облік екологічної діяльності, підсистема бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

The place of accounting of ecological activity in the accounting system is considered in the article. It is proved that accounting of ecological activity is a subsystem of accounting and is carried out within financial and management accounting. It is also proved that the concept of "environmental accounting" is a concept of higher level in comparison with the concept of "accounting of ecological activity". Environmental accounting refers to the process of recognition, assessment and transfer of ecological information that enables users of such information to make concrete decisions and to form judgements competently.

Key words: environmental accounting, accounting of ecological activity, the subsystem of accounting of ecological activity.

Постановка проблемы. В последнее время мировое сообщество осознало, что устойчивое функционирование экологических систем является крайне важным для сохранения здоровья человека и создания условий для развития будущих поколений. Это привело к усилению внимания общественности к экологическим проблемам не только на мировом, а и на местном уровне. Концепция устойчивого развития предполагает, что субъекты экономической деятельности должны рассматривать деятельность по охране окружающей среды как неотъемлемую часть ведения бизнеса.

Для информирования общественности об экологической деятельности на мировом уровне разработаны соответствующие нормативные документы. В частности, в соответствии с Международным стандартом ISO/FDIS 26000 предприятия должны проявлять надлежащую предусмотрительность (*due diligence*), которая в контексте социальной ответственности представляет собой всеобъемлющий активный процесс выявления фактического и потенциального отрицательного социального, экологического и экономического влияния решений и деятельности организации с целью избежать и минимизировать это влияние [1].

В декабре 2013 года опубликован Международный стандарт «Интегрированная отчетность» (*International Integrated Reporting Council*). Ожидается, что с течением времени этот стандарт станет нормой корпоративной отчетности [2]. Рабочей группой Международного Совета по интегрированной отчетности до конца 2015 года должны быть разработаны

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Учебная программа по интегрированной отчетности и Руководство для тренеров. Официальные провайдеры данной программы в своих регионах начнут оказывать услуги по сертификации топ-менеджеров и специалистов в области интегрированной отчетности начиная с 2016 года [3]. В этом стандарте, наряду с другими требованиями, предусмотрено раскрывать в интегрированной отчетности и экологические аспекты деятельности, в том числе воздействие на внешнюю среду, экологические последствия.

Осознание значимости экологии субъектами экономической деятельности проявляется в увеличении затрат на охрану и восстановление окружающей среды, что требует формирования надлежащей информации для управления этими затратами.

Анализ последних исследований и публикаций. Проблемы учета экологической деятельности и его места в системе бухгалтерского учета исследовали В.М. Жук, И.В. Замула, Н.И. Беренда, О.В. Ильичева, Т.А. Кирсанова, О.С. Кожухова, С.О. Левицкая, Р.П. Лизогуб, Л.В. Лукьянихин, П.М. Майданевич, И.А. Маслова, Э.К. Муруева, Н.В. Остапенко, О.Ф. Савченко, Л.А. Сахно, О.В. Тараничева, Н.Н. Рубанова, Е.А. Супрунова, И.Н. Санникова, В.А. Фостолович и другие. Эти ученые исследовали понятийный аппарат учета экологической деятельности, его место в общей системе учета и в системе бухгалтерского учета, отдельные вопросы его организации, а также проблемы информационного обеспечения системы экоменеджмента на уровне предприятия, что явилось весомым вкладом в развитие теории и методологии бухгалтерского учета экологической деятельности.

Выделение не решенных ранее частей общей проблемы. Важным является выделение в системе бухгалтерского учета подсистем, в которых накапливается информация об экологической деятельности, однако в научном сообществе по этому вопросу единого мнения не достигнуто.

Цель статьи. Основной целью статьи является определение места учета экологической деятельности в общей системе бухгалтерского учета.

Изложение основного материала. Для обоснования места бухгалтерского учета экологической деятельности в общей системе бухгалтерского учета предприятия нами проанализировано много научных публикаций отечественных и российских ученых.

Т.А. Кирсанова [4] считает, что экологический учет целесообразно отнести к управленческому учету как неотъемлемую его часть. В.М. Жук делает вывод, что экологический учет несомненно должен стать частью управленческого учета [5]. П.М. Майданевич утверждает о необходимости широкого внедрения экологического учета в общую информационную систему финансового учета [6].

Л.М. Пелиньо [7] утверждает, что показатели экологической деятельности формируются в системе финансового и управленческого учета. С ней соглашаются также Н.И. Беренда и Н.В. Остапенко [8].

В.З. Папинко [9] учет экологической деятельности предлагает учитывать в подсистемах учетной системы, с конкретными задачами относительно каждой из них: «В финансовом учете – предоставлять пользователям обобщенную ретроспективную информацию о природоохранной деятельности предприятия в денежном измерении; в управленческом учете – отслеживать в масштабе реального времени природоохранную деятельность в денежном и натуральных измерителях, информировать систему менеджмента об эффективности использования ресурсов и т. п., в контроллинге – аккумулировать информацию для планирования, учета, анализа и стратегического управления природоохранной деятельностью предприятия».

Э.К. Муруева [10] считает, что показатели экологической деятельности следует формировать в системах экологического финансового и экологического управленческого учета. Экологический финансовый учет автор отличает от традиционного детальным рассмотрением прибылей и доходов от инвестиций в экологию, а экологический управ-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

ленческий учет – детальным рассмотрением физической информации о потоках энергии, воды, материалов, включая отходы, так и стоимостной информации о связанных с ними затратах, результатах и сбережениях.

Самостоятельным направлением бухгалтерского учета считает экологический учет О.С. Кожухова [11], который вместе с финансовым и управленческим учетом включает в себя учет доходов и затрат от экологической деятельности, активов природоохранного назначения, экологического налога, рентных платежей, штрафных санкций за нарушение экологического законодательства, а также сбор информации и составление отчетов об экологической деятельности. Практически такие же предложения приведены И.Б. Садовской [12], а П.А. Сахно [13] выделяет экологический учет в отдельную систему, которая включает три основные составляющие: учет экологических затрат; учет экологических обязательств; отчетность о природоохранной деятельности.

Как самостоятельное направление бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта, который обеспечит бухгалтерский учет соответствующей экологической информацией, определяет экологический учет Е.В. Ильичова [14]. Вместе с тем она отмечает, что в настоящее время экологический учет не имеет систематизированного характера. Однако на приведенном ею рисунке экологический учет представлен отдельно от бухгалтерского и показана их взаимосвязь.

Австрийские ученые Н.А. Jobstl и J.N. Hogg предложили систему учета из трех элементов: бухгалтерский, социальный и экологический бухгалтерский учет [15]. То есть авторы структурно выводят экологический учет за пределы системы бухгалтерского учета. Составляющими бухгалтерского экологического учета они считают: экологический учет, экологический баланс, анализ жизненного цикла, экологический аудит, учет экологических затрат, экологический Impact-анализ, учет естественного капитала, учет для составления экологической публичной отчетности.

Анализ приведенных источников свидетельствует, что разные авторы определяют разное место бухгалтерского учета экологической деятельности, а именно:

- учет экологической деятельности является прерогативой управленческого учета;
- учет экологической деятельности является прерогативой финансового учета;
- учет экологической деятельности осуществляется в подсистемах финансового и управленческого учета;
- учет экологической деятельности следует осуществлять в отдельной подсистеме бухгалтерского учета;
- учет экологической деятельности выводится за границы традиционного бухгалтерского учета и является отдельной системой экологического бухгалтерского учета.

Прежде всего следует отметить, что словосочетание «экологический учет», которое применяют авторы в вышеприведенном обзоре литературных источников, не является корректным. Нами раньше приводилось обоснование, что вместо него для субъектов хозяйственной деятельности следует применять словосочетание «бухгалтерский учет экологической деятельности» [16]. Понятие «экологический учет» тоже имеет право на существование, если рассматривать учет вообще как процесс распознавания, оценки и передачи информации, которая дает возможность пользователям такой информации компетентно принимать решения и формировать суждения. В этом случае из учета вообще можно выделить как отдельные его составляющие бухгалтерский, социальный, экологический и научно-технический учеты. При этом под экологическим учетом следует понимать процесс распознавания, оценки и передачи экологической информации, которая дает возможность пользователям такой информации компетентно принимать решения и формировать суждения [17].

С утверждением о том, что учет экологической деятельности является прерогативой лишь управленческого учета нельзя согласиться по той причине, что денежные показатели экологической деятельности накапливаются в подсистеме бухгалтерского учета –

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

финансовом учете, а более детальная информация, которая включает и натуральные показатели для управления деятельностью, накапливается в подсистеме бухгалтерского учета – управленческом учете. По этой же причине учет экологической деятельности не может быть только прерогативой финансового учета.

Утверждение относительно необходимости выделения бухгалтерского учета экологической деятельности за границы финансового и управленческого учета или вообще бухгалтерского, на наш взгляд, не является достаточно обоснованным в связи с тем, что экологическая деятельность экономических субъектов является совокупностью хозяйственных операций, которые статистически измеримы и сопоставимы в динамике.

Мы считаем, что место бухгалтерского учета экологической деятельности в системе бухгалтерского учета с его подсистемами финансового и управленческого учета. В финансовом учете накапливается информация об экологической деятельности в денежном выражении, а в управленческом учете информация детализируется в зависимости от нужд управления как в денежных, так и в натуральных показателях. К тому же разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий является довольно условным. Эти два вида учета тесно взаимосвязанные и граница между ними очень размыта [18].

На наш взгляд, взаимосвязь бухгалтерского учета, экологического учета и учета экологической деятельности можно представить схемой, приведенной на рисунке.

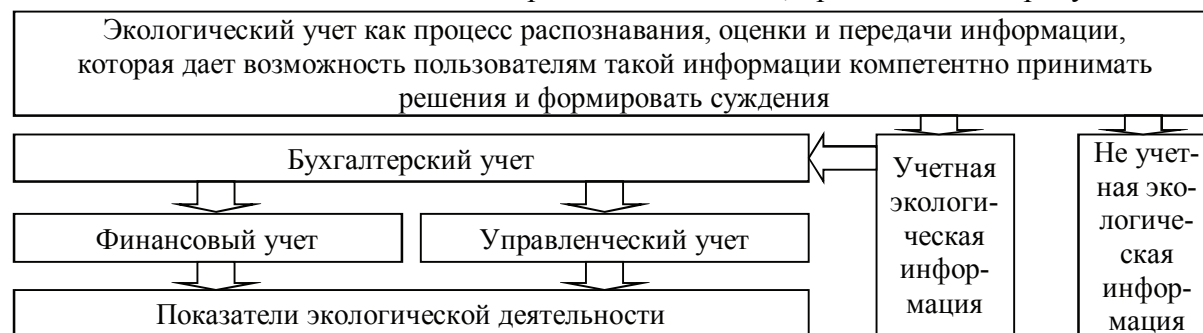


Рис. Взаимосвязь бухгалтерского учета, экологического учета и учета экологической деятельности

На крупных предприятиях для накопления информации об экологической деятельности в структуре бухгалтерии целесообразно выделить отдельные рабочие места (топологические участки учета), которые следует обеспечить рабочими альбомами всех форм первичных документов, регистров, форм отчетности, которые используются для отражения в учете, внутренней и внешней отчетности экологической деятельности предприятия.

Выводы и предложения. Подытоживая результаты проведенного исследования, можно сделать следующие выводы и обобщения:

1) бухгалтерский учет экологической деятельности является подсистемой бухгалтерского учета и накопление ее показателей осуществляется в пределах финансового и управленческого учета;

2) вывод бухгалтерского учета экологической деятельности за границы системы бухгалтерского учета является необоснованным в связи с тем, что в понятии «бухгалтерский учет экологической деятельности» ударение делается именно на словах «бухгалтерский учет». Кроме того, экологическая деятельность с точки зрения бухгалтера является совокупностью хозяйственных операций, которые находят свое отражения на счетах бухгалтерского учета;

3) понятие «экологический учет» является понятием высшего уровня по сравнению с понятием «бухгалтерский учет экологической деятельности», под которым следует понимать процесс распознавания, оценки и передачи экологической информации, которая дает возможность пользователям такой информации компетентно принимать решения и формировать суждения.

Список использованных источников

1. *Международный стандарт ISO/FDIS 26000*. Руководство по социальной ответственности. Guidance on social responsibility [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ksovok.com/doc/iso_fdis_26000_rus.pdf.
2. *Международный Стандарт <ИО>* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ir.org.ru>.
3. *Прошла первая встреча Рабочей группы по разработке Учебной программы ИО* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ir.org.ru/mass-media/novosti/125-proshla-pervaya-vstrecha-rabochej-gruppy-mezhdunarodnogo-soveta-po-integrirovannoj-otchetnosti-po-razrabotke-uchebnoj-programmy-io>.
4. *Кірсанова Т. О.* Екологічний контролінг в системі управління підприємством : автореф. ... дис. канд. екон. наук : спец. 08.08.01 «Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища» / Т. О. Кірсанова. – Суми : Сумський державний університет, 2004. – 20 с.
5. *Жук В. М.* Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // *Агроекологічний журнал*. – 2012. – № 2. – С. 18–23.
6. *Майданевич П. М.* Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства [Електронний ресурс] / П. М. Майданевич // *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. – 2013. – Вип. 10 (1). – 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).
7. *Пелиньо Л. М.* Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля / Л. М. Пелиньо // *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. – 2008. – Вип. 18.2. – С. 70–75.
8. *Беренда Н. І.* Розвиток екологічного обліку в Україні з врахуванням світового досвіду [Електронний ресурс] / Н. І. Беренда, Н. В. Остапенко. – Режим доступу : <http://dSPACE.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6439/1/2..pdf>.
9. *Папінко В. З.* Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / В. З. Папінко. – Тернопіль, 2004. – 22 с.
10. *Муруева Э. К.* Развитие экологического учета (на примере лесного сектора экономики) / Э. К. Муруева. – СПб. : Издательство Санкт-Петербургской академии управления и экономики, 2009. – 212 с.
11. *Кожухова О. С.* Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция [Электронный ресурс] / О. С. Кожухова // *Управление экономическими системами*. – 2012. – № 3. – Режим доступа : <http://uecs.ru/ekonomika-prirodopolzovaniy2?start=50>.
12. *Садовська І.* Управлінський облік природоохоронної діяльності сільськогосподарських підприємств / І. Садовська // *Економічний дискурс : міжнародний збірник наукових праць*. – Тернопіль : Крок, 2013. – Вип. 1. – С. 216–218.
13. *Сахно Л. А.* Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві / Л. А. Сахно // *Облік і фінанси АПК*. – 2009. – № 1. – С. 89–92.
14. *Ильичева Е. В.* Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е. В. Ильичева. – Орел : ГОУ ВПО «Орловский государственный технический университет», 2010. – 37 с.
15. *Jobstl H. A., Hogg J.N.* State of Forestry Accounting in some European Countries. In: Buttoud G., Jobstl H., Merlo M. (eds.). *Accounting and Managerial Economics for Environmentally-friendly Forestry. Economie et Sociologie Rurales, Actes et Communications*, № 15, P. 17–40.
16. *Лень В. С.* Екологічний облік: поняття та зміст / В. С. Лень, О. М. Колівешко // *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. – 2014. – № 2 (74). – С. 223–229.
17. *Лень В. С.* Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливіченко. – Вид. 3-тє. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 556 с.
18. *Лень В. С.* Управлінський облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – 2-ге видання. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.