

УДК 658.5.012

Фаловська І.Д.

кандидат економічних наук,

старший викладач кафедри менеджменту

Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ

## COST MANAGEMENT FOR ENVIRONMENTAL ACTIVITIES

## АНОТАЦІЯ

Розглянуто питання розвитку підходів до раціональної побудови системи управління, обліку й аналізу природоохоронної діяльності на вітчизняних підприємствах. Висвітлено процес функціонування системи управлінських, організаційних і економічних проблем у цій сфері, що деякою мірою відвертає увагу від перспектив налагодження ефективної охорони довкілля.

**Ключові слова:** природоохоронна діяльність, облік природоохоронних витрат, центри відповідальності, система планування, аналіз і контроль.

## АННОТАЦИЯ

Рассмотрены вопросы развития подходов к рациональному построению системы управления, учета и анализа природоохранной деятельности на отечественных предприятиях. Освещен процесс функционирования системы управленческих, организационных и экономических проблем в этой сфере, что в определенной степени отвлекает от перспектив налаживания эффективной охраны окружающей среды.

**Ключевые слова:** природоохранная деятельность, учет природоохранных затрат, центры ответственности, система планирования, анализ и контроль.

## ANNOTATION

The problems of development of management approaches to rational construction of management system, accounting and analysis of environmental activities at the domestic enterprises are studied. The process of the system of management, organizational, and economic problems in this area, which to some extent detracts from the prospects of establishing effective protection of the environment is reflected.

**Keywords:** environmental activities, accounting of environmental costs, responsibility centers, planning system, analysis and control.

**Постановка проблеми.** В умовах реструктуризації господарських зв'язків підприємств значну увагу необхідно приділяти заходам із охорони навколишнього середовища та управлінню витратами, пов'язаними із цим процесом. Актуальність дослідження зростає, так як воно є спробою комплексного викладу питань із вдосконалення управління на рівні підприємства, співвідношення між системам управління на рівні підприємства із фінансовим обліком та аналізом, з організацією внутрішнього і зовнішнього контролю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У науковій літературі автори достатньо уваги приділяють загальним питанням розвитку управління та удосконалення облікових систем, а також прогресивним методам обробки і аналізу інформації. Серед них такі відомі науковці: М.І. Баканов, С.Ф. Голов, І.Д. Фаріон, С.І. Шкарабан, Т.П. Карпова, Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, Я.В. Соколов та інші. На необхідність управління природо-

охоронними витратами вказували Н.З. Гофман, В.В. Немченко, Ю.П. Лебединський, Т.А. Дьоміна, В.К. Тішков, О.Ф. Балацький, С.А. Стуков, В.Ф. Палій та інші економісти. Проте теоретичні й методичні положення, пов'язані з управлінням, обліком та аналізом природоохоронної діяльності, потребують подальшого поглиблення та доповнення.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Відсутність повноцінної інформації про процеси природокористування господарюючих суб'єктів створює велике коло проблем для різних груп користувачів еколого-економічної інформації, підвищує всю сукупність соціальних, виробничих і фінансових ризиків.

**Постановка завдання.** Існуюча система інформації про природоохоронну діяльність на підприємствах України не відповідає сучасним вимогам, гальмує подальший розвиток і вдосконалення управління. Це обумовило коло питань дослідження.

Цілі статті. Дослідження полягає у розробці і обґрунтуванні наукової концепції і методичних основ управління на рівні підприємства, обліку, аналізу та контролю в загальній системі управління підприємством. Відповідно, були визначені такі завдання:

- оцінити основні тенденції й напрями розвитку сфері природокористування;
- дослідити існуючу на підприємствах систему інформаційного забезпечення управлінських рішень у сфері природокористування й охорони довкілля;
- впровадити систему обліку та аналізу природоохоронних витрат на підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** В умовах посиленого реформування усіх ланок промисловості особливого значення набувають питання дотримання вимог екологічної безпеки в машинобудуванні, забезпечення культури виробництва, переробки та споживання машинобудівної продукції, які в свою чергу мають стати головними чинниками у процесі відродження машинобудівного потенціалу країни. Саме орієнтування на зрівноважений розвиток машинобудівних підприємств дозволить створити необхідні передумови раціонального використання природних, трудових, технологічних, фінансових та інших ресурсів для забезпечення процесу суспільного відтворення.

Загострення екологічної ситуації, зумовлене надмірним навантаженням довкілля, змушує підприємства до пошуку відповідних шляхів вирішення даної проблеми. В умовах ринкової економіки успіх підприємств все більше залежить від врахування природоохоронних чинників власної діяльності.

Природоохоронна діяльність повинна бути систематичною та спрямованою на забезпечення еколого-економічної ефективності виробництва – постійного покращання природоохоронних характеристик та здійснення виробничих процесів із мінімальним впливом на довкілля й отриманням максимального економічного ефекту [1, с. 18-23].

Вивчивши існуючу систему планування і обліку природоохоронних витрат на підприємствах України і розглянувши зарубіжний досвід, можна запропонувати провести такі зміни у цій системі.

По-перше, для забезпечення відособленого планування і обліку природоохоронних витрат вимагається скласти чіткий і достатньо деталізований типовий класифікатор устаткування, пристосувань і робіт, а також відповідних витрат, що відносяться до природоохоронних. При цьому обов'язковою умовою є врахування специфіки виробництва.

Це повинно бути зроблено на рівні відповідних міністерств і відомств. Класифікатор повинен бути складений відповідно до структури природоохоронних витрат, з розбиттям по галузях; території; видам витрат; економічній природі витрат; напрямку природоохоронних витрат; видам природокористування.

На його основі на підприємстві необхідно провести ретельну інвентаризацію устаткування і споруд і розробити більш конкретизований перелік основних засобів і робіт, що повністю або частково відносяться до природоохоронних. Повинні бути розроблені коди природоохоронних витрат по вказаному розбиттю, а в первинні документи внесені відповідні реквізити.

Наступний етап вимагає виділення відповідної самостійної калькуляційної статті для віддзеркалення у собівартості продукції природоохоронних витрат, а також окремого синтетичного рахунку для обліку цих витрат по складових елементах, що дасть можливість планувати поточні витрати на природоохоронну діяльність залежно від виділених обсягів витрат і використовувати їх строго за призначенням, а також буде сприяти вдосконаленню їх розподілу між продукцією, що випускається.

Природоохоронними є витрати, що виникають у зв'язку з експлуатацією природоохоронних об'єктів і устаткування, а також у результаті проведення заходів, пов'язаних з попередженнями і ліквідацією наслідків забруднення природи внаслідок виробничої діяльності підприємства.

До останніх відносяться витрати на заходи, що проводяться або в джерелі забруднення, або

на шляхах переміщення забруднюючих речовин з метою оберігання навколишнього середовища від забруднення. За своїм змістом термін «витрати» – багатоаспектний. Тому наукова класифікація природоохоронних витрат необхідна в плануванні, обліку витрат за центрами відповідальності, в калькуляції і ціноутворенні.

Науково обґрунтоване групування витрат потрібне для вдосконалення механізму управління.

Класифікація природоохоронних витрат рекомендується до застосування така: за цільовим призначенням; типу витрат; об'єктам природи; джерелам відшкодування; за видами використовуваних ресурсів.

Специфіка природоохоронних витрат полягає в тому, що вони можуть виникати у всіх видах діяльності. Причини такого положення витікають з технологічних і організаційних особливостей підприємства. Очисні споруди можуть мати різну структуру. Залежно від цього будується обліковий процес.

При впровадженні методів управлінського обліку на очисних спорудах особливий акцент зроблений на облік витрат за центрами відповідальності. Це викликано тим, що очисні споруди повинні працювати чітко і безперебійно.

Специфіка очисних споруд така, що якщо хоч один працівник на своїй ділянці спрацює непрофесійно, порушується весь виробничий процес, оскільки, згідно з технологічним регламентом, виробництво повинне бути негайно зупинене. Крім того, якщо, наприклад, недостатньо працювала центрифуга на дослідно-промисловій установці (де вода остаточно відділяється від осаду), стоки не відповідатимуть ГОСТу, в результаті в місто поступатиме забруднена вода. Це вже має соціальний аспект. У зв'язку з цим облік побудований на очисних спорудах за центрами витрат, які є такими, що становлять центри відповідальності, а при наданні послуг стороннім підприємствам за центрами прибутку.

Проте при проведенні дослідницьких робіт запропонований і впроваджений облік витрат за центрами відповідальності. У калькуляцію введена стаття «Зміст очисних каналізаційних споруд», де відображаються тільки прямі витрати даних очисних, що дозволяє контролювати рівень природоохоронних витрат і розвинути спеціально орієнтовані моделі формування витрат управлінського обліку.

Приховані поточні витрати на природоохоронні заходи складно підрахувати прямо, тому що вони входять складовою частиною в інші комплексні витрати або є витратами подвійного призначення: наприклад, додаткові витрати на екологічно безпечну сировину або пристосування природоохоронної властивості, безпосередньо вбудовані в технологічний процес. Приховані витрати виділяють з окремих статей витрат розрахунковим шляхом на підставі висновків фахівців.

Окремі українські підприємства, що привертають іноземні інвестиції, готують для своїх інвесторів звіти, використовуючи групування витрат за видами природоохоронної діяльності. Дане групування рекомендоване Стандартами ООН по обліку і включає такі позиції :

- 1) інвестиції;
- 2) загальнофірмові витрати (поточні);
- 3) науково-дослідницькі витрати;
- 4) витрати по управлінню природоохоронною діяльністю (ПД);
- 5) витрати по ліквідації наслідків збитку;
- 6) відшкодовані витрати.

У міжнародній практиці організації управлінського обліку природоохоронних витрат екологічний облік і контроль є областями, що динамічно розвиваються. Вони включають фінансовий і управлінський облік, звітність за екологічними показниками й екологічний аудит.

Витрати на природоохоронні заходи включають такі прямі і непрямі витрати [2, с. 234]: витрати на робочу силу; витрати на енергію; витрати на технічне обслуговування і поточний ремонт; витрати на виробничі матеріали; додаткові витрати внаслідок використання альтернативної сировини; виплати по відсотках; амортизація; податки (на основний капітал, платню службовців, нерухомість тощо); страхові внески; комісійні платежі; витрати, пов'язані з отриманням дозволів і ліцензій; внески на потреби комунальних служб; на внутрішні витрати, включаючи витрати на транспорт, енергію, устаткування виробничих приміщень; витрати на оплату послуг; витрати у зв'язку із зупинкою виробництва, викликані припиненням використання потужностей, що не відповідають вимогам техніки безпеки.

Якщо пов'язані з природоохоронною діяльністю витрати, згідно з керівними принципами, не фіксуються на спеціально виділених рахунках, то їх облік здійснюють на основі консультації з керівниками відповідних обліково-кальculaційних підрозділів.

Огляд літератури, в якій зустрічається словосполучення «облік природоохоронної діяльності», показує, що різні автори вкладають у нього різний сенс. На рівні підприємств облік природоохоронної діяльності може бути використаний у контексті методик внутрішнього (управлінського) обліку, фінансового обліку для цілей представлення зовнішньої звітності, а також аналізу фізичних потоків сировини за методом «витрати-випуск».

Для правильного розрахунку як збитку від забруднення навколишнього середовища, так і ефективності природоохоронних заходів необхідний точний облік витрат на природоохоронну діяльність і її результатів. До оцінних і тим більше фондокоригуючих показників можна вводити тільки такі показники, за якими ведеться достовірний облік. У зв'язку з

чим можна зробити висновок про те, що бухгалтерський облік грає істотну роль в управлінні природоохоронною діяльністю.

Кожна із систем управлінського обліку оперує з поняттями «доходи», «витрати», «активи». Проте для зручності ці системи будуть описані у розрізі витрат, а саме:

- 1) облік повної собівартості;
- 2) диференційований облік витрат;
- 3) облік за центрами відповідальності.

Ці системи обліку оперують з двома типами даних: дані про події, що відбулися, і оцінні дані майбутніх періодів. Перші є реєстрацією того, що вже відбулося; другі – що відбудеться в майбутньому. Дані про попередні події служать для орієнтування з таких питань: як йдуть справи, яка проблема вимагає пильнішої уваги. Оцінні дані майбутніх періодів є інформацією для відповіді на питання, який із варіантів вирішення проблеми буде кращим [3, с. 125].

Розвиток внутрішнього (управлінського) обліку природоохоронної діяльності не схильний до інституційного регулювання і тиску в тій мірі, в якій до них схильний розвиток фінансового обліку. Велика частина публікацій по внутрішньому обліку природоохоронних заходів відноситься до рівня підприємств. Основну частину роботи, що ведеться сьогодні в області внутрішнього (управлінського) обліку природоохоронної діяльності, можна підрозділити на два напрями [2, с. 269]:

- розробка складу витрат, безпосередньо пов'язаних з природоохоронною діяльністю;
- включення загальних для підприємства витрат, пов'язаних із господарсько-фінансовою діяльністю.

Склад витрат на природоохоронну діяльність при організації внутрішнього обліку припускає «витратноорієнтований» підхід.

У міжнародній практиці пропонується практична концептуальна схема аналізу витрат на природоохоронну діяльність, в якій робиться спроба визначити різні шляхи виникнення витрат на ці цілі для кращого виявлення і найбільш коректного розподілу витрат на природоохоронну діяльність в рамках існуючої системи обліку витрат [3, с. 237]. Як вже було зазначено, такий підхід не зачіпає включення зовнішніх витрат.

Включення зовнішніх витрат і облік повних витрат є другим підходом до організації внутрішнього управлінського обліку.

Зусилля з інтеграції зовнішніх витрат в управлінські рішення продовжуватимуться і розширюватимуться.

Нині системи інформування і ухвалення рішень на підприємстві не передбачають такого діяльного і перспективного процесу ухвалення рішень. Хоча окремі підприємства практично готові до адресації зовнішніх, суспільних витрат, має пройти якийсь час, перш ніж зовнішні, суспільні витрати зможуть бути інтегровані до складу витрат, складання капі-

тальних бюджетів, розробку процесів і продуктів і загальний процес ухвалення господарських рішень.

**Висновки.** Розроблена система удосконалення інформаційного забезпечення управління природоохоронною діяльністю, що дасть змогу створити умови для виділення природоохоронної діяльності при їх оцінці й стимулюванні. Одночасно із розвитком та поширенням цих ідей має відбуватися й коригування основних засад ведення природоохоронної діяльності на підприємствах. Таким чином, дослідження підтвердило, що на українських підприємствах необхідно відповідальніше підходити до обліку

природоохоронних витрат, оскільки це питання відноситься до соціально значущих питань управлінського обліку.

---

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Максимив Л. Тенденции развития экологически ориентированного бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 5. – С. 18-23.
2. Саенко К.С. Учет экологических затрат [Текст] / К.С. Саенко. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
3. Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию : Пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 200 с.: ил.