

електропостачання. Доведено, що існуючі дослідження з впровадження систем на основі блокчейн технологій доводять ефективність контролю споживання енергії, що створюють умови використання цих технологій на залізницях. На нашу думку в сучасних умовах на залізницях України потрібно впроваджувати такі енергоощадні заходи, які не потребують значних інвестицій, вписуються в існуючу інфраструктуру тягового електропостачання.

3.4. Облік виробництва і обігу органічної сільськогосподарської продукції

© **Абрахам Ю. В.**

*канд. екон. наук, доц. кафедри бухгалтерського обліку,
Сумський національний аграрний університет, м. Суми, Україна*

В даний час особливої уваги потребує підготовка та надання повної, правдивої та неупередженої інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень. Традиційна система бухгалтерського обліку не сприяє врахуванню екологічного впливу на природне навколишнє середовище зі сторони підприємства і виконання ним функцій екологічного управління та контролю.

Особливу увагу слід приділити вирішенню питань збереження навколишнього природного середовища та раціонального використання природних ресурсів, а також зниження негативного впливу на нього. Вирішення цих питань стануть запорукою для подальшого розвитку економіки в цілому. Досягнення мінімального впливу на навколишнє середовище можливе не тільки при відповідному рівні розвитку технологій, але і при правильно сформованій управлінській звітності. А тому саме екологічний облік надасть можливість здійснення аналізу і контролю за раціональною природоохоронною діяльністю підприємства.

Сьогодні питання стосовно обліку витрат на екологічну безпеку має більш дискусійний характер, а тому не існує єдиного варіанту його вирішення. До таких питань можна віднести: відсутність єдиного класифікатора витрат на екологічну безпеку, недосконалість методики обліку цих витрат, відсутня систематизація витрат у загальній кількості витрат підприємства та інформації про витрати на екологічну безпеку у складі фінансової й управлінської звітності підприємства.

Виникнення серед широкого кола зацікавлених осіб зацікавленості результатами і наслідками екологічної діяльності економічних суб'єктів викликало необхідність формування екологічної інформації та стало передумовою виникнення і розвитку екологічного обліку.

Для розкриття інформації про екологічний розвиток необхідно приділити увагу впровадженню підприємством екологічного обліку. Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, реєстрації, накопичення, зберігання, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства у галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень.

Об'єктами екологічного обліку є активи, пов'язані з екологічною діяльністю, доходи від екологічної діяльності, екологічні витрати, джерела фінансування екологічної діяльності. До активів, що пов'язані з екологічною діяльністю можна віднести: необоротні активи (нематеріальні активи, результати досліджень і розробок, основні засоби та ін.) та оборотні активи (запаси, які використовуються в процесі експлуатації основних засобів екологічного призначення). До доходів від екологічної діяльності можна віднести: доходи від продажу енергії, відходів, надання в користування основних засобів екологічного призначення, надання послуг лабораторій та ін. До екологічних витрат можна віднести: поточні екологічні витрати (збір, зберігання і перероблювання, знищення, розміщення відходів виробництва і споживання власними силами), капітальні екологічні витрати (будівництво споруд, які перешкоджають забрудненню атмосферного повітря і запобігають зміни клімату), фінансові екологічні витрати (у випадку цільового фінансування чи надходжень від випуску облігацій). До джерел фінансування екологічної діяльності відносяться: власні і позикові джерела.

Як зазначає вітчизняний науковець Пелиньо Л. М., існує ряд перешкод, що стримують впровадження екологічного обліку на підприємствах, а саме:

– витрати підлягають вирахуванню із суми оподаткованого податком доходу лише після того, як вони проведені. Тому відсутній стимул враховувати зобов'язання, зокрема екологічні;

– так як інвестори уважно стежать за величиною прибутку виходячи з однієї акції, підприємства відкладають вживання заходів, які могли б призвести до зменшення прибутків;

– особлива складність виділення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат;

– відсутність чітких рекомендацій щодо надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах.

На думку вченого, екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, так як лише у цьому випадку він стане ефективним інструментом природоохоронної діяльності на підприємстві [1].

Сьогодні найчастіше розглядаються чотири основні напрями розвитку екологічного обліку:

- фінансовий облік;
- управлінський облік (облік виробничих витрат);
- облік потоку основних засобів;
- екологічна звітність.

Велика кількість підприємств і організацій поряд із традиційною фінансовою звітністю складають звіти про стійкий розвиток та соціальну відповідальність. Необхідність складання таких звітів пов'язана із зростанням важливості вимог зацікавлених осіб до діяльності підприємства. При цьому основними факторами вважаються економічні. Проте враховуючи основні вимоги складання звіту про стійкий розвиток слід враховувати важливість екологічної та соціальної складових.

Спільне дослідження Global Reporting Initiative, Проекту звітності стійкого розвитку під патронажем Принца Уельського (A4S) і Radley Yeldar підтверджують, що найбільшим попитом на сьогодні користуються дані щодо корпоративного управління: близько 70 % респондентів назвали ці дані дуже важливими. Інформація про природні ресурси зацікавила 64 % інвесторів та аналітиків. Щодо соціальної звітності, то вона займає найменший відсоток у звітності стійкого розвитку – лише 52 % визнали важливість даної інформації. Також експерти наголошують, що дана ситуація пов'язана не з відсутністю важливості соціального фактора, а, скоріше, певні перешкоди у співставленні показників такої інформації: якщо їх не можна порівняти, то й не можна спиратися на соціальну звітність.

У розділі про відповідальність за продукцію з питання здоров'я, безпеки споживача, а також маркування продукції та послуг розглядається система забезпечення обов'язкових вимог до безпеки продукції та послуг, а також наводяться основні показники результативності, рекомендовані у керівництві СК1 [7].

Отже, звітність щодо стійкого розвитку є новим самостійним напрямом бухгалтерської звітності, що орієнтований на задоволення вимог користувачів та суспільства в цілому. Підготовка даної звітності сприятиме суттєвому зниженню ризиків діяльності підприємства та підвищенню ефективності управління його стійким розвитком.

Проаналізувавши закономірності впровадження екологічного обліку в Україні можна зазначити, що найбільш придатна для розвитку екологічного обліку є система управлінського обліку, оскільки саме управлінський облік здатний формувати показники внутрішньої звітності за даними первинного обліку, що стають системою комунікацій усередині підприємства.

Сьогодні зростання сільськогосподарського виробництва повинне відбуватися на якісно новому рівні – на основі екологічно безпечних технологій. Органічне сільське господарство та його продукція забезпечують реальну вигоду для навколишнього середовища та здоров'я споживачів, які надають перевагу використанню органічних методів виробництва, а тому – готові сплачувати додаткову цінову надбавку за сертифіковану органічну їжу.

Можливості бухгалтерського обліку в умовах виробництва екологічно чистої продукції рослинництва вимагають додаткового вивчення, а також необхідна аргументація якісно нового підходу до отримання бухгалтерської інформації, яка використовується для управління ефективністю галузі.

Для того, щоб організувати бухгалтерський облік екологічних витрат перш за все потрібно виділити статті, що зможуть надати повну інформацію про витрати на екологічну складову, безпеку навколишнього середовища та людей, маркування продукції та послуг.

Виділення даних статей слід узгодити перш за все з економічною природою відповідних витрат та критеріїв їх визнання. Це необхідно для накопичення інформації за відповідними елементами для складання звітності. Плані В. рахунків є необхідним введення окремих субрахунків для обліку екологічних об'єктів.

Методи екологічного обліку мають включати в себе:

- методи бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка та калькуляція, рахунки і подвійний запис, звітність);
- методи статистичного обліку (збір, контроль, редагування, групування первинних статистичних екологічних даних);
- еколого-параметричні методи (результати хімічних і фізичних експериментів, методи комп'ютерного моделювання).

У процесі екологічного обліку, так як і статистичного та оперативного обліку, використовують натуральні, вартісні та відносні вимірники.

Екологічна звітність має включати в себе:

- бухгалтерську звітність: баланс (звіт про фінансові результати) та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- статистичну звітність: форма № 1 – відходи (річна), № 1 – небезпечні відходи, № 2 – ТП(повітря) (річна), № 1 – екологічні витрати (річна).
- податкову звітність: податкові декларації по сплаті рентної плати за користування природними ресурсами, за забруднення та негативний вплив на навколишнє природне середовище;
- звітність по екологічним стандартам, тобто звітність, яка розкриває рівень екологічності підприємства.

Користувачами екологічної інформації підприємства можуть бути:

- внутрішні: керівництво, бухгалтерія, екологічний відділ, фахівці з питань екології, персонал підприємства;
- зовнішні: державні та місцеві органи влади, інвестори, природоохоронні організації та ін.

На даному етапі існує три міжнародні класифікації екосистемних послуг:

- класифікація, яка висвітлена в доповіді «Оцінка екосистем на порозі тисячоріччя» (2005), яка використовується для глобальної і субглобальної оцінки екосистемних послуг;
- класифікація міжнародного проекту «Економіка екосистем і біорізноманіття – TEEB The Economics of Ecosystems and Biodiversity» (2010), яка використовується країнами, учасниками цього проекту для оцінки екосистемних послуг на національному рівні;
- класифікація Європейського агентства по охороні навколишнього середовища CICES – Common International Classification of Ecosystem Services (2011), яка заснована на двох вищезазначених класифікаціях, але більшою мірою направлена на економічну оцінку і облік екосистем на національному, регіональному і локальному рівнях.

У проекті «Оцінка екосистем на порозі тисячоліття – Millennium Ecosystem Assessment», ініційованого ООН, послуги, які надаються екосистемами, можуть відноситися до однієї із чотирьох широких категорій:

1) послуги, які забезпечують – це послуги або товари, що надаються екосистемами (матеріали, продовольство, наприклад, деревина, декоративні, біохімічні ресурси та прісна вода). Ця категорія оцінюється нескладно: рахується обсяг і вартість певного виду ресурсів;

2) послуги, що регулюють – послуги до яких відносять природне очищення води і перетворення відходів. Оцінка проводиться таким чином: яку кількість грошових коштів доведеться вкласти в очистку повітря чи води, в охорону здоров'я і відновлення територій у разі, якщо екосистема буде порушена і припинить саморегулювання;

3) культурні послуги – культурне розмаїття навколишнього середовища, емоційна цінність – прихильність людини до місця проживання, соціальні зв'язки, цінність культурної спадщини, оздоровчий відпочинок і екотуризм. Оцінку можна проводити наступним чином: скільки суспільство готове заплатити за використання території в рекреаційних або інших культурних цілях, включаючи плату за розміщення і підтримку території у первозданному вигляді;

4) підтримуючі послуги – послуги, що забезпечують виконання всіх інших екосистемних послуг і функцій, наприклад, ґрунтоутворення, фотосинтез, кругообіг речовин тощо. Підтримуючі послуги можна об'єднати з регулюючими, так як їх функції схожі. У зв'язку з цим метод їх оцінки схожий з методом оцінки регулюючих послуг.

В Україні ці критерії оцінки також можуть використовуватися для виконання прийнятої в 2015 р. «Стратегії сталого розвитку України на період до 2020 року». В стратегії визначено вектор безпеки, сутність якого полягає у забезпеченні безпеки життя та здоров'я людини, а це

неможливе без безпечного стану довкілля. Для успішного виконання заданого вектора безпеки потрібна точна вартісна оцінка вищезазначених критеріїв.

Також важливим питанням «бухгалтерського екологічного обліку», а саме, «екологічного управлінського обліку» є критерії прийняття рішень щодо ресурсів підприємства.

Тому в числі найважливіших напрямів розвитку бухгалтерського екологічного обліку є питання оптимізації витрат природоохоронного характеру, їх адаптація до сучасних вимог фінансового та управлінського обліку, особливо в межах формування відповідних систем витрат.

Без виділення екологічних витрат із загальної суми виробничих витрат не буде встановлена справедлива собівартість відповідної продукції і, отже, встановлена її справедлива ціна. Це питання може бути вирішене за допомогою activity based costing – методу калькулювання витрат за видами діяльності. Основними завданнями цього методу є усунення недоліків традиційних систем обліку витрат та надання більш точної інформації щодо обчислення собівартості продукції. Сутність даного методу обліку витрат полягає у тому, що всі витрати спочатку відносять на види діяльності, а потім, на основі попиту на ці види діяльності, перерозподіляють на продукцію [2]. Витрати, співвіднесені з продукцією – це загальна сума витрат за видами діяльності, необхідних для виробництва і продажу продукції.

Характерною особливістю екологічної фінансової звітності [3] є те, що вона адресована в першу чергу акціонерам і інвесторам, а тому важливе значення мають оцінка та відображення в обліку екологічних зобов'язань.

Зміни в оцінці зобов'язань мають відобразитися в обліку в межах формування його спеціального розділу, що стосується зміни облікових оцінок. При цьому необхідний ступінчастий підхід до управління екологічними зобов'язаннями. Стратегічне завдання підсистеми бухгалтерського екологічного обліку сприятиме зниженню екологічного навантаження підприємства та його сталому розвитку.

Об'єктами обліку в органічному землеробстві є ресурси, продукти та процеси, які не містять генетично модифікованих організмів і речовин та при виробництві яких: у рослинництві заборонено використовувати ядохімікати для боротьби з бур'янами, шкідниками й хворобами рослин, а також мінеральні добрива синтетичного походження, при цьому захист рослин здійснюється переважно препаратами натурального походження, а для живлення ґрунту й рослин використовуються органічні добрива; у тваринництві не дозволяються застосовувати стимулятори росту, гормони й антибіотики, а для лікування тварин використовуються профілактичні засоби й гомеопатичні препарати.

Місце та роль системи обліку в органічному землеробстві визначаються також об'єктами: екологічного стану ґрунтів; технологіями виробництва; якості продукції аграрного сектору економіки та якості продуктів харчування [4].

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних перетворень біологічних активів в рослинництві можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля, тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо) [2].

Номенклатура витрат екологічної спрямованості розрізняється по галузям і видам природоохоронної діяльності, їх конкретна деталізація визначається потребами планування і обліку. Сільськогосподарське підприємство при виробництві екологічної чистої продукції рослинництва здійснює витрати по матеріалам, заробітній платі, обслуговуванню основних засобів, загальновиробничі і загальногосподарські витрати. Тому при існуючому рівні зв'язків в системі сільськогосподарське виробництво – навколишнє середовище буде цілком виправданим виділення самостійної комплексної екологічної статті.

Безумовно, необхідно створити умови для автоматизованого обліку, для чого повинні бути розроблені коди екологічних витрат, які будуються таким чином. Перші дві цифри указують на синтетичний рахунок, другі дві на вид природоохоронної діяльності – субрахунок і місце виникнення витрат – аналітичний рахунок, далі кодується стаття витрат. Коди повинні бути внесені до первинних документів. Така побудова коду дозволить групувати інформацію практично в будь-якому розрізі.

Доцільно передбачити різні методики обліку для поточних і капітальних екологічних витрат. До поточних витрат при виробництві екологічно чистої продукції рослинництва

можна віднести витрати по обробці ґрунтів, які проводяться відповідно до принципів органічного виробництва, придбанню природних мінеральних препаратів, покупці екологічно безпечних препаратів по захисту рослин, витрати по насінництву і покупці насіння нових сортів і таке інше. До капітальних витрат можуть відноситися витрати на обслуговування складів, відстійників, сховищ, облаштуванню буферних зон, витрати по підвищенню ґрунтової родючості, боротьби з шкідниками і хворобами, додаткові витрати, пов'язані з насінництвом (сортіві прополки, апробація, очищення комбайнів після прибирання різних сортів, обробка насіння, витрати на зберігання), витрати по переробці, витрати по обслуговуванню прилеглих буферних зон, витрати по експертизі виробничого процесу і сертифікації, контролю і т. д. [5].

Для вирішення проблем облікової політики в сфері розвитку органічного виробництва необхідно забезпечити:

– організацію первинного обліку господарських операцій пов'язаних з органічним землеробством, щодо використання ресурсів, оприбуткування об'єктів діяльності та їх реалізації, визначення фінансових результатів. Виробники органічної сільськогосподарської продукції та її переробники повинні точно зазначати на яких площах, у яких будівлях, на якому устаткуванні здійснюється виробництво. Органічні підприємства зобов'язанні точно визначати на всіх рівнях виробництва і переробки та документувати усі необоротні активи, виробничі запаси та вироблену продукцію;

– видозмінений підхід до формування виробничої собівартості органічних продуктів на бухгалтерських рахунках 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільського виробництва» і 28 «Товари» з виділенням окремих статей витрат, що характеризують рівень використання ресурсів, які не шкодять навколишньому природному середовищу;

– побудову системи обліку, щодо відображення наявності, руху і використання ресурсів для органічного землеробства (сільськогосподарських земель, активів і витрат на інноваційну робочу силу);

– розробку ефективного облікового процесу в сфері органічного виробництва за умови використання органічних добрив, багаторічних бобових трав та сидеральних культур.

Це надасть можливість формувати необхідну інформацію про накопичення і раціональне використання вологи, мінеральне живлення рослин, умови життєдіяльності ґрунтових мікроорганізмів, структуру ґрунту та її відхилення від природної, збереження і розширення відтворення ґрунту.

Отже, на нашу думку, існуючий рівень організації обліку, на нашу думку, не може задовольнити всі вимоги щодо екологічного обліку та надати необхідну інформацію у повному обсязі, тому кожне підприємство, яке впроваджує систему суцільного управління екологією, повинно розробити власну методику обліку та забезпечити його ефективну організацію. Це надасть можливість підвищити ефективність діяльності підприємства, якість виготовленої продукції та рівень конкурентоспроможності серед інших підприємств.

Для ефективного функціонування екологічного обліку необхідне дотримання певних умов. Перш за все ці умови включають встановлення гарантій захисту прав приватної власності, гарантію виконання зобов'язань по контрактах, законів, проведення політичних, економічних і законодавчих реформ.

Найефективнішим варіантом буде те, що підприємства будуть нести економічну відповідальність за забезпечення належного рівня охорони навколишнього середовища. Держава зі свого боку має не лише карати, а й стимулювати цей процес, внаслідок чого буде отримана довіра суб'єктів господарювання.

На сьогодні в переважній більшості вітчизняних підприємств відсутній ефективний механізм управління через низький рівень професіоналізму управлінського персоналу.

Отже, до основних проблем та перспективних напрямів впровадження екологічного обліку можна віднести:

– відсутність ефективної екологічної політики кожного підприємства;

– переважну кількість природних витрат неможливо виразити у грошовому вимірнику, часто вони важко піддаються навіть кількісному виміру (важлива екологічна інформація може

бути отримана не з фінансово-економічних джерел, а таких сфер, як геологія, екологія, біологія і т. ін.);

- відсутність чітких законодавчих вимог, податкових стимулів по врахуванню та запобіганню нанесенню шкоди навколишньому середовищу;
- потреба у вдосконаленні єдиної системи стандартизації та якості товарів;
- удосконаленні механізму ціноутворення та лібералізації внутрішнього ринку.

3.5. Забезпечення інноваційного розвитку підприємства з урахуванням освітніх та наукових факторів

© Остапенко В. М.

канд. екон. наук, доц. кафедри митної справи та оподаткування,
Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, м. Харків, Україна

У «Стратегії сталого розвитку України – 2020» [5] передбачено дерегуляцію та розвиток підприємництва, а також однією з ключових цілей – прагнення України увійти до перших 30 країн рейтингу Doing Business [4]. Погіршення позиції України в Індексі людського розвитку свідчить про необхідність ефективних дій з покращення економічної ситуації в країні. Україна не в повній мірі використовує людський потенціал, тому значно відстає від країн з подібними умовами і проблемами. Про це ж свідчить і погіршення позиції України у Глобальному індексі конкурентоспроможності талантів. Шлях до процвітання лежить через зростання економіки, зростання економіки залежить від конкурентоспроможності продукції, конкурентоспроможність продукції – від інновацій, а інновації – від ступеня підтримки розвитку талантів в країні. За Глобальним індексом конкурентоспроможності талантів позиція України в загальному рейтингу погіршилася. Основною причиною є недосконалість регуляторного середовища, бізнес середовища і ринку праці. У Глобальному індексі талантів слабкими місцями України також визначено «якість середовища для підготовки кваліфікованих кадрів», «мобільність і відносна відкритість ринку праці».

На активізацію набуття фундаментально особистих знань має суттєвий вплив державна політика країни. Взаємозв'язок показників розвитку освітніх систем та якості кваліфікованих кадрів у світі представлено на рис. 1.



Рис. 1. Взаємозв'язок та вплив системи освіти на якість підготовки кадрів для підприємства

Джерело: побудовано автором

Простежується взаємозв'язок між рівнем підготовки кадрів, якістю освітніх систем та рівнем конкурентоспроможності країн. Найвищі показники мають Швейцарія, Фінляндія, Данія, Швеція, Сінгапур. Країни, які мають високі значення освітніх показників демонструють найвищий рівень конкурентоспроможності. Україна за показниками якості освітніх систем та рівнем підготовки кадрів займає середні позиції (3,7 – 3,4) поряд з такими країнами як Росія, Грузія, Румунія, Польща, Чехія. Україна продовжує втрачати позиції у глобальному рейтингу країн світу [1] за показником економічної конкурентоспроможності