

## ВНУТРІШНЯ ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИТРАТИ НА ОХОРОНУ НАВКОЛИШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СТІЙКИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА АПК

*Обґрунтовано склад та структуру внутрішньої звітності  
про витрати на охорону навколишнього середовища як основи  
прийняття управлінських рішень в сфері стійкого розвитку*

**Ключові слова:** внутрішня звітність, стійкий розвиток, агропромисловий комплекс

**Постановка проблеми.** Ефективність управління економікою залежить передусім від якості одержаної інформації, цінність якої визначається придатністю комплексно характеризувати діяльність складних за своєю структурою об'єктів, зокрема сучасних підприємств АПК. Показники, що кількісно характеризують зміни в підприємстві АПК, формуються у звітності яка узагальнює первісний масив даних про їх господарську діяльність.

Звітність є основним джерелом інформації і відображає результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств АПК. Тому вона має відповідати завданням управління сучасним підприємством АПК і, відповідно, задовольняти певні вимоги.

**Виклад основного матеріалу.** Внутрішня звітність – це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства АПК як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих у цілому по підприємству й у розрізі структурних підрозділів.

Основна мета управлінської звітності – задоволення інформаційної потреби керівників різних рівнів управління.

Виходячи з цього, по відношенню до управлінської звітності не можуть бути встановлені загальні правила формування та представлення, застосовані єдині звітні форми. Складання управлінської звітності – це внутрішня справа кожної організації.

Для кожного з видів виробництва доцільно використовувати окремі форми управлінської звітності, склад якої повинен включати:

– накопичувальні звіти (оперативні) – складаються окремо по видах виробництва, біологічних активах, продукції (групах і видах), структурних підрозділах, центрах відповідальності, сегментах підприємства за короткі проміжки часу (тиждень, місяць тощо);

– зведені звіти (поточні) – складаються на основі накопичувальних форм звітності та містять систематизовані дані по видах виробництва, об'єктах обліку, про діяльність підрозділів (показники сегмента) на певну дату (місяць, квартал);

– підсумкові звіти – відображають результати діяльності структурних підрозділів, центрів відповідальності (сегментів) та підприємства в цілому за певний період (квартал, рік). [1].

Внутрішня управлінська звітність повинна бути:

– оперативною, короткою (але достатньою) і корисною, тобто поданою саме тоді, коли вона необхідна для прийняття конкретних управлінських рішень, і без зайвої інформації, щоб можна було оперативно оцінити її зміст;

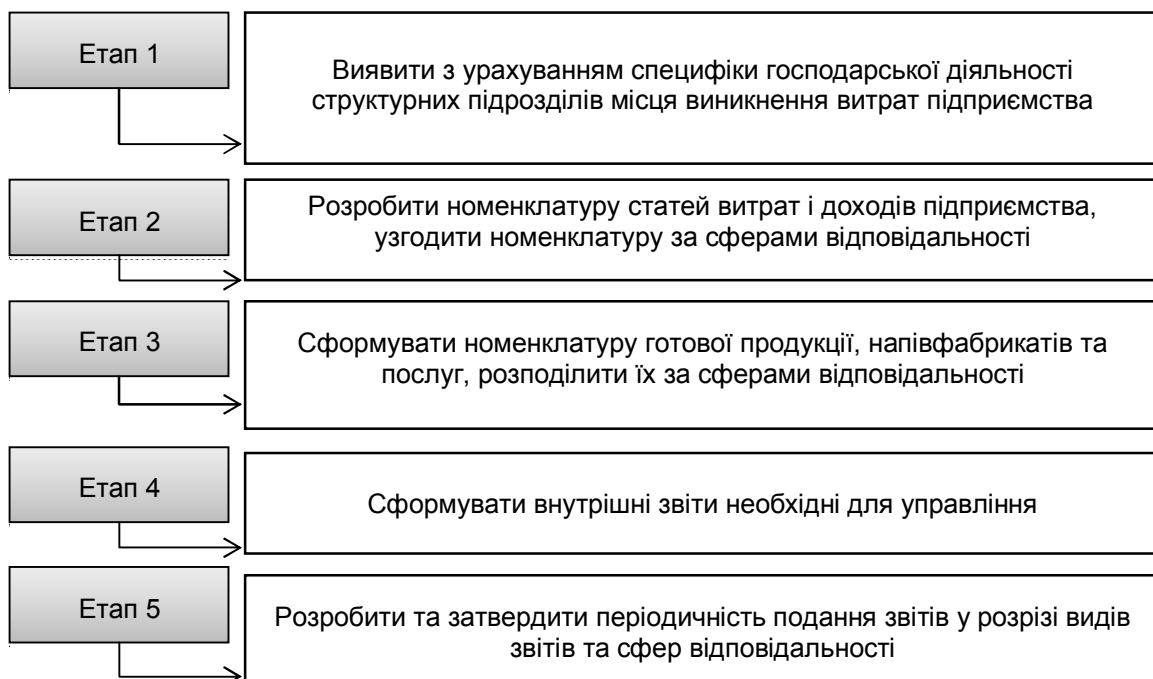
– доцільною, точною (достовірною) та об'єктивною (тобто відповідати меті, для якої вона була підготовлена);

– адресною та зрозумілою, тобто конкретний відповідальний менеджер повинен отримувати звітність, що містить ту інформацію, у якій зацікавлений саме він;

– порівнянною з іншими звітами та аналітичною. Тобто керівник повинен мати можливість проаналізувати звітність, затративши на це мінімум часу.

Внутрішня звітність повинна забезпечити швидке визначення фактичних показників і результатів, їх відхилень від планів та кошторисів, оцінку недоліків і вибір варіантів їх усунення. Водночас система звітності повинна бути однаковою (для можливості консолідації), але мати достатню гнучкість, щоб можна було групувати інформацію для різних центрів відповідальності [2].

Процедура постановки внутрішньої звітності включає ряд послідовних етапів (рис. 1).



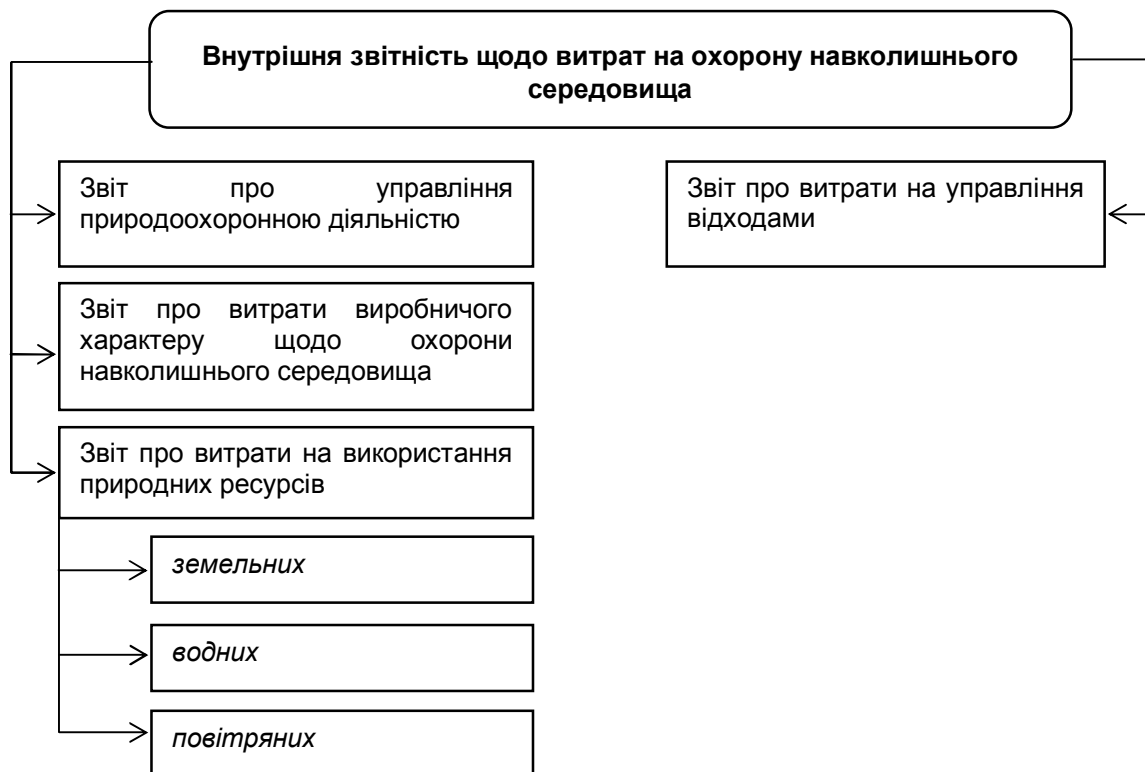
**Рис. 1.** Основні етапи побудови системи внутрішньої звітності [3]

Особливістю внутрішньої звітності та її основними завданнями є надання оперативної інформації управлінському персоналу підприємства. В ній відображають у систематизованому вигляді результати за напрямками діяльності, видами ресурсів, витрат, доходів за відповідний період (щоденно, щотижнево, щомісячно, щоквартально). Тому в підприємствах використовуються різноманітні форми звітності. За джерелами інформації звітність поділяється на бухгалтерську, фінансову, оперативно-технічну, статистичну, податкову. Інформація названої звітності використовується як зовнішніми так і внутрішніми користувачами. Проте, для управління процесами виробництва і видами ресурсів безпосередньо на

підприємстві потрібна внутрішньогосподарська звітність, в якій би формувалась відповідна інформація для різних рівнів управління (вищий, середній, нижчий). Для вищого рівня управління потрібні найбільш узагальнені показники діяльності підприємства, на нижчих рівнях більш деталізовані. Тому в першу чергу потрібно визначити обсяг, зміст, строки подання інформації для користувачів кожного рівня. Важливо розробити систему показників, які залежать від виконавців, за виконання яких вони несуть безпосередню відповідальність [4].

Чинне законодавство не регулює організацію та ведення управлінського обліку на підприємстві і не встановлює стандартної форми внутрішньої звітності, вона є індивідуальною для кожного суб'єкта господарювання.

Оскільки, на даний момент, широко поширюється природоохоронна діяльність, тобто багато підприємств здійснює витрати на охорону навколишнього середовища, тому необхідно розробити пакет внутрішньої звітності, яка буде містити детальну інформацію щодо витрат на охорону навколишнього середовища, тобто ті витрати, які спрямовані на скорочення, запобігання, ліквідацію забруднення, інших видів негативного впливу діяльності підприємств та іншої діяльності на навколишнє природне середовище (рис. 2).



**Рис. 2.** Внутрішня звітність щодо витрат на охорону навколишнього середовища

Першою формою запропонованої внутрішньої звітності, яка створюється з метою інформування користувачів про наявні витрати на управління природоохоронною діяльністю та дозволяє збільшити ефективність управління ними є Звіт про управління природоохоронною діяльністю (табл. 1).

**Таблиця 1. Звіт про витрати на управління та стимулювання природоохоронної діяльності**

(підприємство, організація)

**ЗВІТ ПРО ВИТРАТИ НА УПРАВЛІННЯ ТА СТИМУЛЮВАННЯ  
ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ №\_\_**

станом на \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

**Розділ I. Витрати на освітньо-просвітницьку діяльність в сфері охорони  
навколишнього середовища**

(грн.)

Найменування показників	№ рядка	Сума
Витрати на здобуття освіти	001	
– Витрати на оплату навчання	0011	
– Витрати на проживання, харчування, транспорт	0012	
– Інші витрати на здобуття освіти	0013	
Витрати на підвищення кваліфікації працівників	002	
– Витрати на оплату курсів з підвищення кваліфікації працівників	0021	
– Витрати на проживання, харчування, транспорт	0022	
– Інші витрати на підвищення кваліфікації	0023	

Причини зміни витрат на освітньо-просвітницьку діяльність в сфері охорони навколишнього середовища порівняно з попереднім періодом звітного року


**Розділ II. Витрати на стимулювання природоохоронної діяльності**

(грн.)

Найменування показників	№ рядка	Сума
Витрати на стимулювання природоохоронної діяльності в т.ч.	003	
Матеріальні витрати на стимулювання природоохоронної діяльності	0031	
Витрати на оплату праці	0032	
ЄСВ на заробітну плату	0033	
Амортизація	0034	
Інші витрати	0035	

Причини зміни витрат на стимулювання природоохоронної діяльності порівняно з попереднім періодом звітного року


**Розділ III. Витрати екологічного страхування**

(грн.)

Найменування показників	№ рядка	Сума
Страховання об'єктів екологічної інфраструктури	004	
Страховання відповідальності	005	

Причини зміни витрат екологічного страхування порівняно з попереднім періодом звітного року


**Розділ IV. Витрати на наукові дослідження в сфері охорони навколишнього середовища**

Найменування показників	№ рядка	Сума
Витрати на утримання наукових установ	006	
<i>Матеріальні витрати на наукові дослідження в сфері охорони навколишнього середовища</i>	0061	
<i>Витрати на оплату праці</i>	0062	
<i>ЄСВ на заробітну плату</i>	0063	
<i>Амортизація</i>	0064	
<i>Інші витрати</i>	0065	

Причини зміни витрат на наукові дослідження в сфері охорони навколишнього середовища порівняно з попереднім періодом звітного року


\_\_\_\_\_  
Місце підпису головного бухгалтера

\_\_\_\_\_  
(ПІБ)

В таблиці 1 наводиться форма внутрішньої звітності – “Звіт про управління природоохоронною діяльністю”. Форма може складатися будь-якими підприємствами АПК, незалежно від форми власності.

При заповненні форми використовуються первинні документи, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, план рахунків і положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені відповідними нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.

Дана форма включає інформацію про весь обсяг витрат на управління та стимулювання природоохоронної діяльності підприємств АПК. Зокрема дана форма дозволяє приймати управлінські рішення в наступних напрямках:

- управління освітньо-просвітницькою діяльністю в напрямі охорони навколишнього середовища. Звіт містить дані про витрати на освітньо-просвітницьку діяльність в сфері охорони навколишнього середовища. Показники даного звіту представляють інформацію про витрати на здобуття освіти та витрати на підвищення кваліфікації працівників в сфері охорони

навколишнього середовища. Дані витрати в свою чергу деталізуються в розрізі витрат на оплату навчання та оплату курсів з підвищення кваліфікації, витрат на проживання, транспорт та харчування та інших витрат пов'язаних з навчанням та підвищенням кваліфікації;

- розробка напрямів стимулювання природоохоронної діяльності підприємств АПК. В звіті представлена інформація про витрати на стимулювання природоохоронної діяльності, зокрема відображаються дані про витрати на стимулювання природоохоронної діяльності в розрізі елементів витрат (матеріальні витрати на стимулювання природоохоронної діяльності, витрати на оплату праці, ЄСВ на заробітну плату, амортизація та інші витрати на стимулювання природоохоронної діяльності);

- управління ризиками пов'язаними з охороною навколишнього середовища. В звіті відображається інформація про витрати екологічного страхування, зокрема дані про витрати на страхування об'єктів екологічної інфраструктури та витрати на страхування відповідальності, тобто витрати пов'язані безпосередньо з екологічним страхуванням. Управління даними витратами дозволяє управляти екологічними ризиками підприємства АПК;

- управління науково-дослідною діяльністю в сфері охорони навколишнього середовища. В звіті відображаються дані про витрати на наукові дослідження в сфері охорони навколишнього середовища. Звіт містить інформацію про витрати на утримання наукових установ, які включають матеріальні витрати на наукові дослідження в сфері охорони навколишнього середовища, витрати на оплату праці, ЄСВ на заробітну плату, амортизація та інші витрати на наукові дослідження в сфері охорони навколишнього середовища.

До кожного з напрямів розкриття інформації про понесенні витрати на управління та стимулювання природоохоронної діяльності у звіті вказуються причини змін кожного показника витрат, що дозволить проводити факторний аналіз й відповідно управляти всіма факторами еколого-економічного характеру.

Виходячи з цього, дана форма внутрішньої звітності є універсальною, оскільки відображає інформацію про всі види витрат на управління природоохоронною діяльністю та для більшості підприємств є оптимальною і зручною при складанні. Тобто дана форма показує загальну інформацію про весь обсяг витрат на управління природоохоронною діяльністю на кожному підприємстві.

Витрати на охорону навколишнього середовища також включають і витрати виробничого характеру, тобто витрати на зниження рівня радіації, шуму та вібрації. Тому, доцільно запропонувати форму внутрішньої звітності, яка буде відображати витрати виробничого характеру пов'язані з охороною навколишнього середовища (табл. 2).









В табл. 2 наводиться форма звіту про витрати виробничого характеру щодо охорони навколишнього середовища. Дана форма може складатися будь-якими підприємствами, незалежно від форми власності, які здійснюють витрати на охорону навколишнього середовища.

Даний звіт включає три напрями розкриття інформації, які дозволяють приймати управлінські рішення в наступних розрізах:

- *управління радіоактивними викидами*. Звіт відображає склад та вартість витрат на зниження рівня радіації. Дана інформація деталізується в розрізі витрат на придбання (створення) об'єктів необоротних активів пов'язаних зі зниженням рівня радіації, витрат пов'язаних з експлуатацією об'єктів необоротних активів пов'язаних зі зниженням рівня радіації, витрат на ремонт виробничих приміщень, витрат на модернізацію виробничих приміщень та інших витрат;

- *прийняття управлінських рішень в сфері зниження рівня шуму*. В звіті відображаються витрати на зниження шуму, в розрізі витрат на придбання (створення) об'єктів необоротних активів пов'язаних зі зниженням рівня шуму, витрат пов'язаних з експлуатацією об'єктів необоротних активів пов'язаних зі зниженням рівня шуму, витрат на ремонт виробничих приміщень, витрат на модернізацію виробничих приміщень та інших витрат;

- *прийняття управлінських рішень в сфері зниження рівня вібрації*. Звіт містить інформацію про витрати на зниження рівня вібрації в напрямках зазначених в двох перших позиціях.

Дана форма є зручною для складання та відображає весь обсяг інформації про наявні витрати виробничого характеру щодо охорони навколишнього середовища та ці ж витрати попереднього періоду.

Ще одним видом витрат на охорону навколишнього середовища є витрати на використання природних ресурсів. Тому пропонуємо форму внутрішньої звітності – звіт про витрати на використання природних ресурсів (земельних) (табл. 3).

Даний звіт (звіт про витрати на використання природних ресурсів (земельних)) відображає дані про весь обсяг витрат, які підприємство несе на використання природних ресурсів, а саме земельних. В звіті інформація деталізується в розрізі витрат на еколого-економічну реабілітацію землі, витрат на збереження природних властивостей землі, витрат на вивід землі зі складу використовуваної та інших витрат пов'язаних з використанням природних ресурсів, а саме земельних.

Окрім земельних підприємство використовує і водні ресурси, тому необхідно розробити форму внутрішньої звітності щодо витрат на використання природних ресурсів (водних) (табл. 4).

Звіт про витрати на використання природних ресурсів (водних) відображає дані про загальний обсяг витрат, які підприємство несе на використання природних ресурсів (водних). Інформація, що відображається в звіті деталізується в розрізі витрат на будівництво (придбання) очисних споруд, витрат на утримання очисних споруд, витрат на очищення водних ресурсів території, витрат на модернізацію виробництва з ціллю зменшення використання водних ресурсів та інших витрат пов'язаних з використанням водних ресурсів.

Ще одним видом природних ресурсів, що використовуються підприємством є повітряні витрати. Отже, з метою отримання інформації про обсяг витрат на використання повітряних ресурсів доцільно розробити форму внутрішньої звітності, яка буде відображати дану інформацію (табл. 5).





Звіт про витрати на використання природних ресурсів (повітряних) надає інформацію про загальний обсяг витрат, які підприємство несе на використання повітряних ресурсів. Даний звіт деталізується в розрізі інформації про витрати на придбання (створення) об'єктів очистки повітря, витрати використання прав на викиди парникових газів відповідно до кіотського протоколу, витрати на придбання лічильників викидів ПГ, витрати на модернізацію виробництва з метою зменшення викидів та інші витрати пов'язані з використанням природних ресурсів (повітряних).

Не менш важливим видом витрат на охорону навколишнього середовища виступають витрати на управління відходами. Оскільки кожне підприємство (в першу чергу виробниче) має певні відходи, то з метою ефективного управління підприємством, управлінський персонал повинен мати детальну інформацію про понесені витрати на управління відходами. Тому необхідно розробити внутрішній звіт, який і буде відображати дану інформацію (табл. 6).

В таблиці 6 відображається форма звіту про витрати на управління відходами. Дана форма, так як і інші форми щодо охорони навколишнього середовища, може складатися будь-якими підприємствами, незалежно від форми власності, які здійснюють витрати на охорону навколишнього середовища.

Даний звіт включає шість рядків. Рядок 01 відображає інформацію про витрати на створення полігонів з розміщення відходів. Цей рядок включає рядки щодо витрат на створення, управління, утримання полігонів з розміщення відходів, а також інші витрати пов'язані з даними полігонами.

Рядок 02 даного звіту показує інформацію щодо витрат на системи рециркулювання відходів, яка в свою чергу деталізується на інформацію щодо створення, управління, утримання системи рециркулювання відходів, а також інші витрати пов'язані з даними системами рециркулювання відходів.

**Таблиця 6. Звіт про витрати на управління відходами**

(підприємство, організація)

### ЗВІТ ПРО ВИТРАТИ НА УПРАВЛІННЯ ВІДХОДАМИ №\_\_

станом на \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

Найменування показників	№ рядка	За поточний період, грн.	За попередній період, грн.	Примітки
1	2	3	4	5
Витрати на полігони з розміщення відходів в т.ч.	01			
- витрати на створення	011			
- витрати на управління	012			
- витрати на утримання	013			
- інші витрати	014			
Витрати на системи рециркулювання відходів в т.ч.	02			
- витрати на створення	021			
- витрати на управління	022			
- витрати на утримання	023			
- інші витрати	024			
Витрати на ліквідацію свалок відходів в т.ч.	03			
- витрати на ліквідацію	031			
- інші витрати	032			

Продовження табл. 6

1	2	3	4	5
Витрати на системи переробки відходів в т.ч.	04			
- витрати на створення	041			
- витрати на управління	042			
- витрати на утримання	043			
- інші витрати	044			
Витрати на впровадження новітніх технологій з ліквідації та переробки відходів в т.ч.	05			
- витрати на створення	051			
- витрати на придбання	052			
- витрати управління	053			
- витрати експлуатації	054			
- інші витрати	055			
Витрати пов'язані з обов'язковими екологічними платежами в т.ч.	06			
- обов'язкові платежі	061			
- інші витрати	062			
<b>Разом</b>	<b>X</b>			<b>X</b>

Рядок 03 даного звіту відображає дані щодо ліквідації свалок відходів. Ця інформація розшифровується у розрізі витрат на ліквідацію та інших витрат пов'язаних з ліквідацією свалок відходів.

Рядок 04 відображає інформацію про системи переробки відходів, яка в свою чергу деталізується на інформацію щодо створення, управління, утримання системи переробки відходів, а також інші витрати пов'язані з даними системами переробки відходів.

Рядок 05 даного звіту показує інформацію щодо витрат на впровадження новітніх технологій з ліквідації та переробки відходів. Ця інформація розшифровується у розрізі витрат на створення, придбання, управління, експлуатацію та інших витрат щодо новітніх технологій з ліквідації та переробки відходів.

Рядок 06 відображає інформацію про витрати пов'язані з обов'язковими екологічними платежами. Цей рядок включає рядки щодо витрат на обов'язкові платежі та інші витрати щодо обов'язкових екологічних платежів.

Інформація в даному звіті відображається як за поточний період, так і за попередні періоди, тобто управлінський персонал кожного підприємства може здійснити порівняльний аналіз інформації щодо витрат на управління відходами.

Отже, провівши аналіз витрат на охорону навколишнього середовища було запропоновано шість форм внутрішньої звітності, а саме Звіт про управління природоохоронною діяльністю, Звіт про витрати виробничого характеру щодо охорони навколишнього середовища, Звіт про витрати на використання природних ресурсів, Звіт про витрати на використання природних ресурсів (водних, земельних та повітряних), Звіт про витрати на управління відходами.

Дані форми звітності є простими у складанні та універсальними для всіх підприємств, які здійснюють витрати на охорону навколишнього середовища. Всі звіти разом слугують єдиною інформаційною базою для зацікавлених користувачів з метою забезпечення повною та достовірною інформацією про витрати на охорону навколишнього середовища.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Провівши аналіз витрат на охорону навколишнього середовища було запропоновано шість форм внутрішньої звітності, а саме Звіт про управління природоохоронною діяльністю, Звіт про витрати виробничого характеру щодо охорони навколишнього середовища, Звіт про витрати на використання природних ресурсів, Звіт про витрати на використання природних ресурсів (водних, земельних та повітряних), Звіт про витрати на управління відходами.

Дані форми звітності є універсальними для всіх підприємств АПК, які здійснюють витрати на охорону навколишнього середовища. Всі звіти слугують єдиною інформаційною базою для зацікавлених користувачів з метою забезпечення повною та достовірною інформацією про витрати на охорону навколишнього середовища.

**Список використаних літературних джерел:**

1. Лемещук А.В., Душкевич В.Г. Внутрішня і зовнішня звітність і її використання в управлінні [Електронний ресурс] / А.В. Лемещук, В.Г. Душкевич. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/35\\_OINBG\\_2010/Economics/75588.doc.htm](http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2010/Economics/75588.doc.htm)

2. Матвієнко Г. Внутрішня управлінська звітність [Електронний ресурс] / Г. Матвієнко. – Режим доступу: <http://www.balance.ua/ua/download/balance/20111534.pdf>

3. Романчук А.Л. Принципи формування внутрішньої звітності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів [Електронний ресурс] / А.Л. Романчук. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/26\\_NII\\_2009/Economics/51787.doc.htm](http://www.rusnauka.com/26_NII_2009/Economics/51787.doc.htm)

4. Шатковська Л.С. Внутрішня звітність підприємств в інформаційному забезпеченні управління [Електронний ресурс] / Л.С. Шатковська. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_1/Shatkovskaia,%20Vakulenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Shatkovskaia,%20Vakulenko.pdf)

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

КУЛІЙ-ДЕМ'ЯНЮК Юлія Василівна – аспірант кафедри економіки підприємств і соціально-трудових відносин Подільського державного аграрно-технічного університету.

Стаття надійшла до редакції 09.06.2012 р.