

## ЕКОЛОГІЗАЦІЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Запропоновано шляхи удосконалення управління підприємством з урахуванням необхідності охорони природного середовища. Визначено роль бухгалтерського обліку в механізмі раціонального природокористування підприємства*

**Постановка проблеми.** Останнім часом потреба в екологічній безпеці стала суттєвою потребою як окремої людини, так і суспільства в цілому. Її задоволення настільки ж необхідне, як задоволення традиційних потреб. Якщо ще не так давно біосфера самостійно справлялася з підтримкою властивої їй рівноваги і цілісності, то тепер це завдання майже цілком переадресоване людському суспільству, стало по суті відносно новою сферою його діяльності. Тобто перед суспільством стоїть завдання перегляду системи суспільних пріоритетів, цінностей та ідеалів і приведення їх у відповідність потребам часу. Все це вимагає пошуку ефективних природоохоронних інструментів, а "...існуючий інструментарій забезпечення якості довкілля має бути адекватним ідеї екологорівноваженого самопідтримуючого соціально-економічного розвитку" [3].

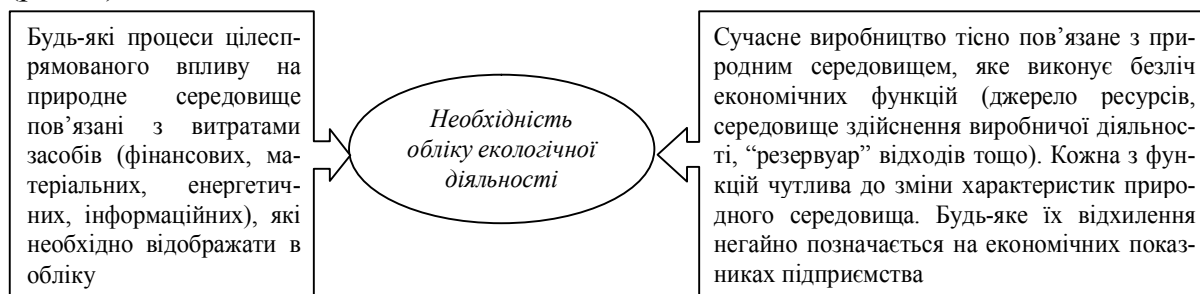
Існуюча екологічна ситуація і тенденції її зміни багато в чому визначаються низькою ефективністю існуючих механізмів екологічного управління підприємствами. Необхідність пошуку нових шляхів і підходів до вирішення екологічних проблем виробництва стає все більш очевидною. При цьому робити рішучі кроки важливо на рівні підприємства, як об'єкта прямої безпосередньої взаємодії цивілізації та середовища. Системою, через яку можна реалізувати екологічне управління. У Порядку денному, прийнятому в Ріо-де-Жанейро у 1992 р., наголошується, що "екологічний менеджмент варто віднести до ключової домінанти сталого розвитку й одночасно до вищих пріоритетів промислової діяльності і підприємництва" [11]. Першочергову роль у процесі екологічного управління покликаний виконувати бухгалтерський облік, як система, у якій відображаються події господарського життя, в тому числі щодо впливу підприємства на оточуюче середовище. Тобто, система бухгалтерського обліку є основним джерелом інформації для екологічного управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями впровадження екологодоцільного управління за радянських часів займалися проф. М.Г. Чумаченко, А.А. Балашов [1], В.В. Карєв, Р.І. Ямолдінов [6], М.Е. Кяббі [7], Т.С. Хачатуров [10] та інші. В Україні необхідно основну увагу варто зосереджувати на тому, що увесь світ прагне об'єднатися задля

збереження навколишнього середовища. Тому більшість розвинутих країн орієнтується на стандартизовану систему екологічного управління. Спроби адаптації такої системи у нашій країні, а також прогнози щодо перегляду дій можна зустріти у працях наступних авторів: О.О. Веклич [3], доц. Л.І. Максимів [8], С.М. Літвак [4], В.Ф. Семенов, О.Л. Михайлюк, Т.П. Галушкіна [9, с. 4], проф. Л.Г. Мельник, проф. В.О. Шевчук.

**Метою дослідження** є визначення місця бухгалтерського обліку в процесі екологізації управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу.** Необхідність обліку екологічної діяльності зумовлена підвищенням уваги з боку держави та суспільства до процесів впливу підприємства на природне середовище та підтверджується наступними фактами (рис. 1).



*Рис. 1. Факти, що підтверджують необхідність обліку екологічної діяльності підприємства*

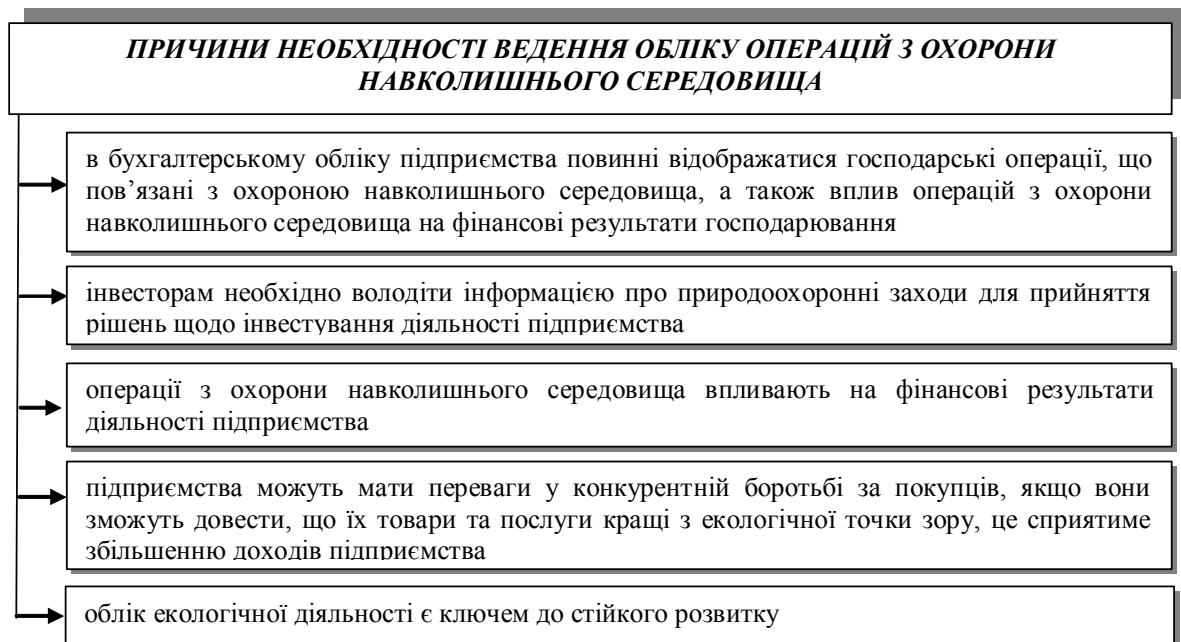
Перша спроба ведення обліку екологічної діяльності на рівні підприємства була зроблена Міжурядовою робочою групою експертів за міжнародними стандартами фінансової звітності у 90-х рр. ХХ ст. [11]. Робоча група була стурбована тим, що бухгалтери залишилися осторонь при обговоренні питань, пов'язаних з охороною навколишнього середовища, і що їх роль в управлінні природоохоронною діяльністю ігнорували. Комісія виявила, що з уваги випустили те, яким чином традиційну модель обліку можна застосувати для віддзеркалення природоохоронної діяльності, навіть в тих випадках, коли від цього залежало виживання підприємств. Зв'язок між управлінням природоохоронною діяльністю і обліком екологічної діяльності стає очевидним, якщо пам'ятати принцип: "не можеш виміряти, не зможеш управляти".

У 90-і роки великі підприємства були вимушені враховувати зростаючу кількість урядових ухвал з охорони довкілля. Відповідно до законодавства багато підприємств прийняли політику з природоохоронної діяльності та програму для її впровадження. Спочатку облік не сприймався як інструмент управління природоохоронною діяльністю, і не дивлячись на швидке зростання витрат і зобов'язань західних підприємств, пов'язаних з природоохоронною діяльністю, вони не відображалися у фінансових звітах. Наприклад, Агентство США з охорони довкілля виявило 27000 місць поховання відходів, для очищення

яких, за оцінками, буде потрібно 1 млрд. долл. Така сума повинна була привернути увагу бухгалтерів, проте цього не відбулося, вказана сума не була включена у фінансові звіти відповідальних за це підприємств [11, с. 5]. Багато підприємств вирішили не визнавати масштабів своїх забруднень навколишнього середовища і вартості його можливого очищення, оскільки це відобразилося б на вартості їх акцій.

Деякі корпорації розкривали інформацію про екологічні аспекти своєї діяльності, але не в оптимальному обсязі. В окремих випадках корпорації у звітності наводять дані про процеси, направлені на боротьбу із забрудненням і на відновлення якості навколишнього середовища, відповідно до рекомендацій Комісії по цінних паперах і біржах. Проте, оскільки ці вимоги не носять обов'язкового характеру, звітність за даними аспектами надається нерегулярно.

Причини необхідності ведення обліку екологічної діяльності на мікрорівні є суттєвими (рис. 2).



**Рис. 2.** Встановлені причини необхідності ведення обліку операцій з охорони навколишнього середовища

Усвідомлення важливості обліку екологічної діяльності недостатньо для того, щоб підприємства впровадили його у свою облікову практику. В такій ситуації необхідне нормативне закріплення. Відсутність національних стандартів обліку екологічної діяльності спонукало Міжурядову робочу групу в 1991 р. розробити перші рекомендації для бухгалтерів, де вказувалося, що повинно бути представлено у фінансових звітах, щоб користувачі могли оцінити реальну картину впливу господарської діяльності підприємства на природне середовище. Це викликало активну діяльність у сфері обліку екологічної діяльності. Робота зі становлення екологічного обліку швидко розповсюдилася на міжнародні та національні організації. Так, Організація з економічного співробітництва і

розвитку, Європейська комісія, Канадський інститут присяжних бухгалтерів, Асоціація присяжних бухгалтерів й Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу поставили на обговорення питання про екологічний облік.

У 1998 р. Міжурядова робоча група розробила директиви (вказівки) для органів, що займаються затвердженням стандартів. Передбачалося, що нові рекомендації сприятимуть гармонізації звітних даних з природоохоронної діяльності, оскільки зменшиться імовірність того, що національні органи, що займаються встановленням стандартів, розроблять радикально відмінні один від одного методи відображення обліку однакових екологічних проблем.

Щодо нормативного стану обліку у галузі природокористування та природоохорони в нашій державі, то стаття 24 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища” передбачає, що “підприємства, установи та організації проводять первинний облік у галузі охорони навколишнього природного середовища і безоплатно подають відповідну інформацію органам, що ведуть облік у цій галузі. Збір, обробка і подання відповідним державним органам зведеної статистичної звітності про обсяги викидів, скидів забруднюючих речовин, виконання завдань по охороні навколишнього природного середовища та іншої інформації, ведення екологічних паспортів здійснюється за єдиною для республіки системою в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України” [5]. Таке формулювання покликане забезпечити налагодження системи належного спостереження за впливом на навколишнє середовище.

Для удосконалення організації та управління природокористуванням на рівні підприємства повинна бути сформована принципово нова система екологічного управління. Основні напрями цієї діяльності вже сформовані у вигляді Програми якісної оцінки ефективності систем екологічного менеджменту (оцінка екологічної сталості промислових підприємств). Головною метою цієї системи є забезпечення мінімальних екологічних витрат підприємства при даному обсязі й існуючому технічному рівні розвитку виробництва.

Рада Європейського Союзу прийняла Постанову № 1836/93 від 29 червня 1993 р. про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля і екологічного аудиту (від англ. Environmental Management and Audit Scheme – скорочено EMAS).

Метою Постанови є сприяння постійному вдосконаленню охорони довкілля підприємством. Вирішальна роль у документі відводиться не правовим і регулюючим інструментам (законам, підзаконним актам, нормативному забезпеченню – стандартам, нормам, правилам), а підтриманню і розвитку ініціативи з боку підприємств щодо самостійної побудови і впровадження виробничих структур управління довкілля, проведення внутрішнього екологічного контролю та складання за його результатами екологічної декларації

з метою її оприлюднення. EMAS базується на інноваціях, відповідальності, добровільності, відкритості, конкуренції та ринкових механізмах і з огляду на це фактично є відмовою від екологічної політики, яка б ґрунтувалася винятково на втручанні з боку держави [8, с. 175].

Варто зазначити, що Постанова регулює не тільки функції системи управління довкіллям і еко-контролю, а також робиться акцент на роль бухгалтерського обліку. Так, серед важелів сприяння безперервному удосконаленню охорони довкілля в промисловості вказуються наступні шляхи:

- встановлення і впровадження підприємством екологічної політики, екологічної програми та системи менеджменту довкілля;
- систематична, об'єктивна і періодична оцінка ефективності цієї системи;
- підготовка інформації про охорону довкілля підприємства для громадськості<sup>1</sup>.

Саме останній пункт вказує на те, що реалізація Постанови вимагає створення середовища для здійснення систематичного, періодичного й об'єктивного обліку наслідків впливу діяльності підприємства на довкілля.

EMAS також регулює основні принципи та положення обліку екологічної діяльності. Починаючи з 1995 р. у Великій Британії та інших країнах ЄС принципи екологічного обліку набули розвитку в управлінні комунами і міським господарством (LA-EMAS), тобто на місцевому, локальному рівні. Значний досвід з впровадження обліку та контролю екологічної діяльності накопичений у федеральній землі Баден-Вюртемберг у Німеччині. В Україні починаються спроби такого впровадження для оздоровлення басейну р. Дніпро на основі використання досвіду Канади [9, с. 245].

Важливу роль у системі управління впливом на навколишнє середовище на рівні підприємства відіграє стандартизація процесу управління. Дія стандартизації поширюється на управління навколишнім середовищем, що має на меті озброїти підприємства елементами ефективної системи управління навколишнім середовищем, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою управління економікою. Це допоможе підприємствам досягти як екологічної, так і економічної мети.

Створення серії міжнародних стандартів систем екологічного менеджменту на підприємствах (ISO 1400) називають однією з найбільш значних міжнародних природоохоронних ініціатив. Система стандартів ISO 1400 орієнтована не на кількісні параметри (обсяг викидів, концентрацію речовини тощо) і не на технології, (вимога використовувати чи не використовувати певні технології, вимога використовувати “найкращу доступну технологію”). Основним предметом ISO 1400 є система екологічного менеджменту.

---

<sup>1</sup> Постанова № 1836/93 від 29 червня 1993 р. про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля і екологічного аудиту

Типові положення цих стандартів полягають у тому, що у підприємстві повинні бути введені та дотримані певні процедури, підготовлені певні документи, призначені відповідальні за окремі сфери екологічно важливої діяльності.

Передбачається, що система стандартів буде забезпечувати зменшення несприятливих впливів на навколишнє середовище на трьох рівнях:

1. Мікрорівні – через поліпшення екологічної поведінки підприємств.
2. Національному – через створення істотного доповнення до національної нормативної бази і компонента державної екологічної політики.
3. Міжнародному – через поліпшення умов міжнародної торгівлі.

В Україні діють наступні стандарти:

1. ДСТУ ISO 14001 – 97 “Системи управління навколишнім середовищем. Склад та опис елементів і настанови щодо їх застосування”;

2. ДСТУ ISO 14004 – 97 “Системи управління навколишнім середовищем. Загальні настанови щодо принципів управління, систем та засобів забезпечення”;

3. ДСТУ ISO 14010 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Загальні принципи”;

4. ДСТУ ISO 14011 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Процедури аудиту. Аудит систем управління навколишнім середовищем”;

5. ДСТУ ISO 14012 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Кваліфікаційні вимоги до аудиторів з екології”.

Система управління підприємством побудована за вимогами ДСТУ ISO 14001 дозволить:

– впровадити, підтримувати й удосконалювати систему управління впливом на природне середовище;

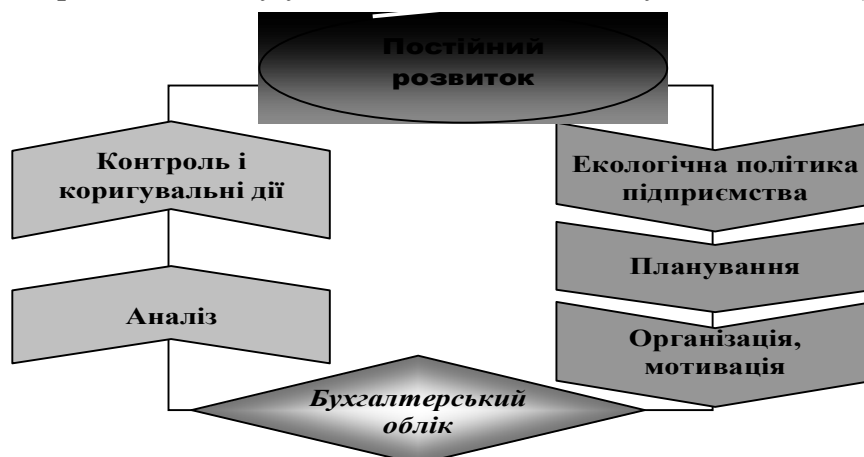
– переконатись у тому, що система управління підприємством відповідає вимогам декларованої ними екологічної політики;

– надати докази зацікавленим сторонам про екологічну відповідність підприємств;

– декларувати відповідність своєї діяльності, продукції чи послуг вимогам ДСТУ ISO 14001.

Налагодження реалізації положень стандартів в нашій країні тільки розпочинається. Так, у рамках дворічного міжнародного європейського проекту програми ТАСІ ЄС “Стандарти екологічного менеджменту для підприємств в Україні”, який стартував у серпні 2002 р. з бюджетом 1,5 млн. євро і метою якого було сприяння Україні у поліпшенні стану довкілля на підприємствах шляхом просування і впровадження EMAS та ISO 14001, впроваджено системи менеджменту довкілля і проведений екологічний аудит на українських підприємствах ЗАТ “Лакма” (м. Київ) та “Машинобудівний завод ФЕД” (м. Харків) [2, с. 39].

Вважаємо, що, виходячи з вимог стандарту, модель системи управління та місце бухгалтерського обліку у ній повинна мати наступний вигляд (рис. 3)



**Рис. 3.** Екологічна складова у системі управління підприємством

Екологічна політика підприємства формується залежно від його стратегії розвитку та вимог законодавства. Планування екологічного природокористування передбачає постановку цілей використання ресурсів; визначення вихідних передумов з урахуванням місцевих екологічних особливостей; виявлення альтернатив раціонального споживання ресурсів і припускає можливість удосконалення планів. Організація передбачає створення сприятливих умов для досягнення запланованих результатів. Функція мотивації проявляється у стимулюванні раціонального природокористування. Бухгалтерський облік забезпечує постійне відображення змін господарської діяльності для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської звітності. Метою аналізу є надання зацікавленим особам інформації, необхідної для прийняття рішень щодо управління підприємством, його інвестування, кредитування тощо. Контроль дозволяє здійснювати перевірки та зіставлення фактичних результатів із оптимальними даними щодо питань природокористування з дотриманням екологічної безпеки.

Отже, раціональне екологічне управління підприємством передбачає ведення максимально пристосованого до його вимог бухгалтерського обліку, на підставі даних якого і буде формуватися реальна картина впливу підприємства на довкілля.

Успіх функціонування цієї системи залежить від усіх ієрархічних і функціональних рівнів підприємства, особливо від вищого керівництва. Така система дає можливість встановити засади і методики формування екологічної політики та цілей підприємства, досягнення відповідності їм екологічної діяльності та надання доказів такої відповідності іншим зацікавленим сторонам.

Система стандартів дозволяє підприємству управляти сукупністю впливів на природне середовище і приводити свою діяльність у відповідність до різноманітних вимог.

Кяббі М.Е запропоновано методи підвищення ефективності природокористування, які базуються на економічних методах управління. Розроблений механізм раціонального природокористування передбачає, що при формуванні та подальшому розвитку системи управління у галузі природокористування повинні враховуватися об'єктивні природні фактори (різна якість ресурсів, місцезнаходження тощо), багаторівневність відтворювального циклу, узгоджуваність інтересів господарської діяльності та вимог до збереження ресурсного потенціалу середовища. За М.Е Кяббі господарський механізм раціонального природокористування повинен містити наступні основні функціональні підсистеми: планування, ціноутворення, фінансування та кредитування, економічне стимулювання, оцінку; та забезпечуючі підсистеми: нормативне, інформаційне, наукове, кадрове забезпечення [7, с. 26 ].

Вважаємо за необхідне розроблений М.Е Кяббі механізм раціонального природокористування доповнити в частині забезпечуючих підсистем – системами бухгалтерського обліку та господарського контролю; в частині функціональних підсистем – аналізом (рис. 4).

Отже, існують усі передумови для адаптації облікової системи до екологічних вимог, адже система бухгалтерського обліку забезпечує функціональні підсистеми механізму раціонального природокористування необхідною інформацією.

Відпрацювання способів розкриття в обліку та звітності підприємства, його екологічної діяльності є першочерговим завданням бухгалтерів-науковців та практиків.

На рівні підприємства запропонований механізм природокористування не забезпечує акумулювання фінансових ресурсів природоохоронного призначення, а, отже, недостатньо корелює з економічними інтересами підприємства. Суттєве покращання якості навколишнього середовища потребує багато часу та активної природоохоронної діяльності. Тому виникає необхідність у формуванні й активній реалізації на всіх рівнях нової парадигми управління суспільним розвитком, основу якої повинна складати гармонізація відносин у системі “суспільство-виробництво-природа”.

**Висновки.** У нашій країні набувають все більшого розповсюдження підходи, пов'язані з екологізацією усіх напрямів суспільної діяльності. Сьогодні спостерігається неоднозначне ставлення до ролі бухгалтерського обліку у забезпечення екологічної безпеки нашої планети. Вирішення глобальних проблем починається на рівні окремого підприємства.

З метою удосконалення управління природокористуванням на рівні підприємства запропоновано сформовата і впровадити систему управління екологічною діяльністю, ключовим моментом у якої повинна стати налагоджена



система бухгалтерського обліку. Метою обліку екологічної діяльності є фіксація фактів господарського життя, які стосуються взаємодії підприємства, як основного споживача ресурсів, і біосфери, як ресурсопостачальника.

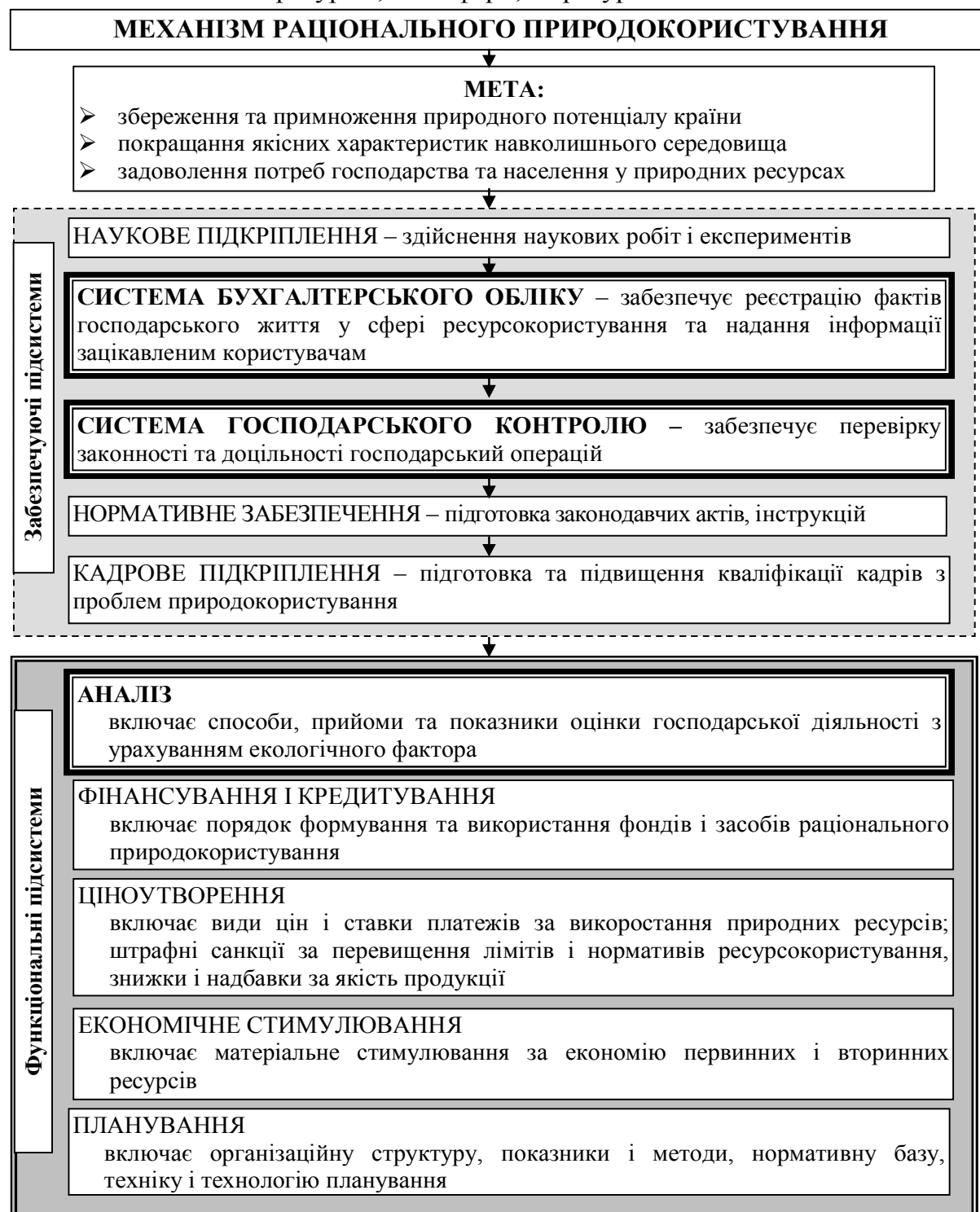


Рис 4. Забезпечуючі та функціональні підсистеми механізму раціонального природокористування

Отже, увесь світ сьогодні перейшов до активних дій щодо розробки та впровадження системи екологічного обліку як на рівні підприємства (з подальшим оприлюдненням звітності за екологічними показниками), так і на рівні загальнонаціональному та міждержавному (розробки структур ООН щодо системи інтегрованих екологічних та економічних національних рахунків).

Цей напрям у багатьох країнах сьогодні має статус державного значення, адже саме від цього залежатиме який конкурентний статус матиме країна на міжнародній арені. Тому, надзвичайно важливо об'єднати зусилля науковців та практиків задля перегляду існуючих схем екологічного управління в Україні та взяти на озброєння досвід розвинутих країн світу.

### ЛІТЕРАТУРА:

1. Актуальные проблемы окружающей среды / Под ред. Н.Г. Чумаченко, А.А. Балашова – Киев: Наук. думка, 1979 – 320 с.
2. Ведение стандартов экологического менеджмента на предприятиях Украины // Материалы семинара в рамках проекта “Стандарты Экологического Менеджмента для предприятий на Украине” программы ТАСИС Европейского Союза, 21 октября 2003 г. – Львов, 2003 – с. 39.
3. Веклич О.О. Економічний механізм екологічного регулювання в Україні. – К.: Український інститут досліджень навколишнього середовища і ресурсів, 2003. – 88 с.
4. Екологічний менеджмент і аудит: Навчальний посібник/ С.М. Літвак та інші. – К.: ВД “Професіонал”, 2005. – 112 с.
5. Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища”
6. Карев В.В., Ямолдинов Р.И. Рациональное водопользование в промышленности и пути его экономического стимулирования. – Экспрессинформация. – 1977. – Сер. 4. – № 7.
7. Кябби М.Э. Эффективность управления природопользованием. – М.: Знание, 1988. – 64 с.
8. Максимів Л.І. Механізм формування системи екологічного аудиту в Україні // Регіональна економіка – 2004 – № 2. – С. 174-181.
9. Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П. та ін. Екологічний менеджмент: навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 516 с.
10. Хачатуров Т.С. Природные ресурсы и планирование народного хозяйства // Вопросы экономики. – 1973. – № 8.
11. Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с. англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.
12. Earth Summit-92 / The United Nations Conference on Environment and Development.