

Секция: Бухгалтерский, управленческий учет и аудит

Лень В.С.
к.е.н., профессор,
профессор кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и аудита
Коливешко О.М.,
аспирант
Черниговский национальный технологический университет,
г. Чернигов, Украина

МЕСТО УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Проблемы учета экологической деятельности и его места в системе бухгалтерского учета исследовались в работах многих отечественных и зарубежных ученых. Тем не менее единого подхода относительно места учета экологической деятельности в системе бухгалтерского учета не достигнуто.

Кирсанова Т.В [1] 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 [2].

Л.М. Пелиньо [3] утверждает, что показатели экологической деятельности формируются в системе финансового и управленческого учета. С ней соглашаются также Н.И. Беренда и Н.В. Остапенко [4].

В.З. Папинко [5] 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 [6] утверждает, 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 управленческий 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. Кожуховая [7], который рядом 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 И. М. Садовской [8], а П.А. Сахно [9] 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 О.В. Ильичова [10]. 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 [11]. То есть, авторы структурно выделяют экологический учет из системы бухгалтерского учета. К составляющим бухгалтерского экологического учета они включают: 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 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 ряд авторов 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" [12]. 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 решение и формировать суждение. 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 [13, с. 19].

С утверждением о том, что учет экологической деятельности является прерогативой лишь управленческого учета нельзя согласиться по той причине, которые денежные показатели экологической деятельности накапливаются в подсистеме бухгалтерского учета — финансовый учет, а более детальная информация, которая включает и натуральные показатели для управления деятельностью накапливается в подсистеме бухгалтерского учета — управленческий учет.

Утверждение относительно необходимости выделения бухгалтерского учета экологической деятельности за границы финансового и управленческого учета или вообще бухгалтерского на наш взгляд не является достаточно обоснованным.

Мы считаем, что учет экологической деятельности организуется как в системе финансового, так 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 есть довольно условным. Эти два вида учета тесно взаимосвязанные и граница между ними очень размыта [14].

На наш взгляд взаимосвязь бухгалтерского учета, экологического учета и учета экологической деятельности можно представить схемой, приведенной на рисунке 1.

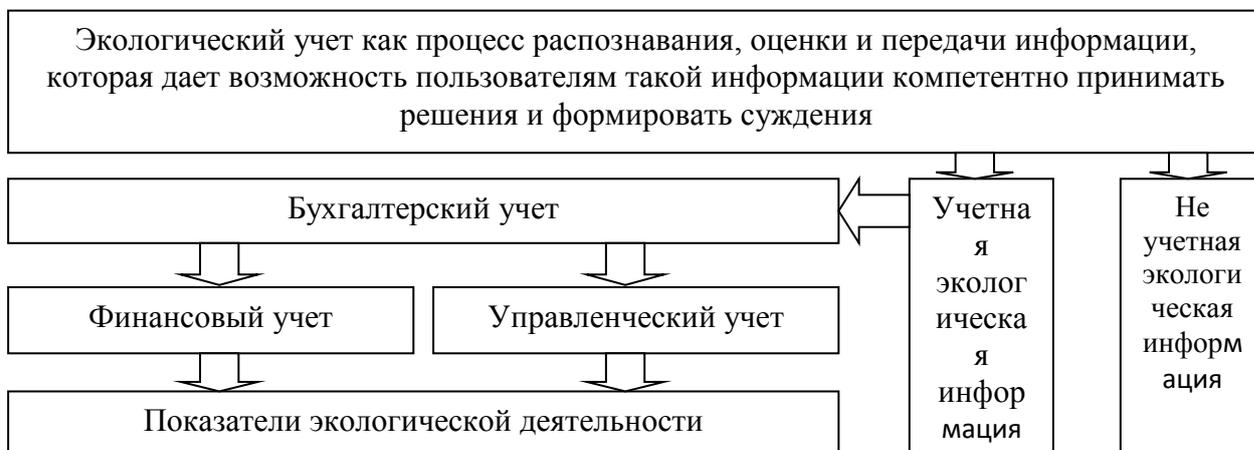


Рис. 1. Взаимосвязь бухгалтерского учета, экологического учета и учета экологической деятельности

Подождивая 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";

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.

Литература

1. 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.

2. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві/ В.М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18-23.

3. 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.

4. 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>

5. Папінко В.З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України. / Автореф. канд. екон. наук: 08.06.04 // В. З. Папінко; Тернопільська академія народного господарства. – Т., 2004 р.

6. 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.

7. Кожухова О. С. Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция [Электронный ресурс] / О. С. Кожухова // Управление экономическими системами. Электронный журнал. – 2012. – № 3. – Режим доступа : <http://uecs.ru/ekonomika-prirodopolzovaniyz?start=50>.

8. Садовська І. Управлінський облік природоохоронної діяльності сільськогосподарських підприємств / І. Садовська // Економічний дискурс : міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1. (м. Кам'янець-Подільський) – Тернопіль : Крок, 2013. – с. 216-218.

9. 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.

10. Ильичева Е.В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности : автореф. дис. на соиск. степ. д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Е.В. Ильичева. – Орел: ГОУ ВПО "Орловский государственный технический университет", 2010. – 37 с.

11. 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.

12. 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. 402-411.

13. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб. / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – Вид. 4-те. – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. — 744 с.

14. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб. / В.С. Лень. – 2-ге видання. – К.: Знання-Прес, 2006. — 317 с.