

УДК 657.1:331

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-45>

Людвенко Д.В.

*кандидат економічних наук, доцент, докторант,  
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Liudvenko Dmytro

*PhD in Economics, Associate Professor, Doctoral Student,  
National Science Center «Institute of Agrarian Economy»***СКЛАДОВІ АСПЕКТИ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ ТВАРИННИЦТВА****COMPONENT ASPECTS OF AN ECOLOGICAL ACCOUNTING OF LIVESTOCK****АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто основні результати екологічної діяльності підприємств АПК (тваринництво), які залежать від безперервності прийняття зважених і послідовних рішень керівників в галузі природокористування. Передумови виникнення та розвитку обліку, який орієнтований на нагромадження та використання інформації про діяльність підприємства, ґрунтується на існуючій інформаційній базі і в підсумку зумовлює кращий або гірший вплив на навколишнє природне середовище. Позитивним чинником у цьому є включення екологічної діяльності в систему бухгалтерського обліку і контролю. На сучасному етапі істотним напрямом економічної політики є забезпечення сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектору економіки, стратегія якого повинна передбачати використання комплексу ефективних підходів, інструментів, важелів та механізмів, що сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності галузі, забезпечать її еколого-економічне зростання та раціональне природокористування. Однак досі не розроблено ані показники, ані системи обліку, які би повною мірою відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища галузі тваринництва. Для розв'язання цієї проблеми необхідно на підприємствах АПК налагодити системи бухгалтерського обліку з урахуванням екологічного складника.

**Ключові слова:** екологічний облік, облікові аспекти галузі, тваринництво, екосистема, складові системи обліку сільського господарства.

**АННОТАЦИЯ**

В статье рассматриваются основные результаты природоохранной деятельности сельскохозяйственных предприятий (животноводство), от которых зависит преемственность обоснованных и последовательных решений менеджеров в области природопользования. Предпосылки возникновения и развития бухгалтерского учета, ориентированного на накопление и использование информации о деятельности предприятия, основаны на существующей информационной базе и в конечном итоге приводят к лучшему или худшему воздействию на окружающую среду. Положительным фактором в этом является включение природоохранных мероприятий в систему учета и контроля. На современном этапе важнейшим направлением экономической политики является обеспечение устойчивого эколого-экономического развития аграрного сектора экономики, стратегия которого должна включать использование набора эффективных подходов, инструментов, рычагов и механизмов, которые повысят конкурентоспособность отрасли, обеспечат ее эколого-экономический рост и устойчивое использование природы. Тем не менее ни индикаторы, ни системы бухгалтерского учета еще не разработаны, чтобы в полной мере отражать взаимодействие экономики животноводства и окружающей среды. Для решения этой проблемы необходимо настроить системы учета в АПК с учетом экологической составляющей.

**Ключевые слова:** экологический учет, учетные аспекты отрасли, животноводство, экосистема, составные системы учета сельского хозяйства.

**ANNOTATION**

It is necessary to identify articles that can provide information on the costs of environmental performance, environmental and human safety, product and service labeling (in order to organize the accounting of environmental costs). The selection of such articles should be consistent with the economic nature of the costs involved. They are necessary for the accumulation of information by reporting elements. The Accounts Plan requires the introduction of separate subaccounts to account for environmental assets. The emergence of a wide range of stakeholders with concerns about the results and consequences of the environmental performance of economic agents has necessitated research on the environmental aspects of animal husbandry, it is used by economic entities, (especially large industrial enterprises), the costs, obligations and consequences, currently. They are environmentally significant to objectively evaluate the value of the company. It is to increase investment attractiveness, competitiveness, as well as. Many large organizations challenges of organizing and maintaining environmental accounting most often due to the fact that the theoretical, organizational and methodological provisions. This type of accounting are still underdeveloped. There is no unity of views on its objects, in addition, the question of the very definition of environmental accounting remains open. We can assume that environmental, analyzing the work of various scientists. Accounting is a system that can be used to identify, organize, regulate and display data and information on the state of the environment in natural and value. The environmental accounting system must be built on the same principles as other accounting systems (full coverage, consistency, continuity, etc.) Its order to enable a complete and true reflection of the state and dynamics of nature, to establish the relationship between the economy and the costs of preventative measures, develop environmental measures and compensate for the damage caused to the environment, environmental accounting can be used as an accounting subsystem that generates, at the current stage of economic development. Transmits to users information on economic transactions related to the use of the environment and the impact of economic activity on its state in the agricultural sector (animal husbandry).

**Key words:** ecological accounting, accounting aspects of the industry, livestock, ecosystem, constituent systems of accounting of agriculture.

**Постановка проблеми.** Як зазначалося раніше, історія розвитку бухгалтерського обліку розвивається динамічно. Облік як інституційна система постійно розвивається, удосконалюється відповідно до зростаючих потреб користувачів облікової інформації в сучасних соціально-економічних умовах. Саме сталий розвиток формулює необхідний перелік об'єктів та предмет обліку, який забезпечує адаптацію до змін місії підприємства під впливом інститутів обліку на запит інформації. Стабільний розвиток

усіх сфер суспільної діяльності, підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників, якості продукції (особливо в аграрній сфері), на нашу думку, можливий лише за умови забезпечення екологічних аспектів обліку в аграрному секторі економіки. Тільки зараз, у зв'язку з вимогами часу й управління, контролю, прийняття управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах, в Україні застосовуються, з екологічної позиції, безпечні технології аграрного виробництва. Однак місце обліку в них неоднозначне. Ми вважаємо, що це пов'язано з відсутністю позитивних наслідків аграрної реформи, а саме:

- формування ринку землі в країні;
- розпаювання майна господарств;
- запровадження концепції сталого розвитку на вимогу світової спільноти тощо.

Відсутність необхідної грошової та матеріально-технічної бази в галузі тваринництва призвела її до повного занепаду. Залежність від іноземних партнерів на ринку м'ясо-молочної продукції призвела майже до знищення молочної галузі в Україні. Не краща ситуація і на м'ясному напрямі. Втручання держави повинно бути негайним, щоб не втратити власного вітчизняного товаровиробника та не втратити власну продовольчу безпеку сьогодні. Зменшення поголів'я худоби в країні прямо призводить до погіршення родючості сільськогосподарських угідь.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Створення унікальної системи обліку на підприємствах галузі тваринництва через концепцію сталого розвитку у розбудові бухгалтерського обліку, що змінює усвідомлення своєї господарської діяльності в сучасних економічних, юридичних, соціальних, екологічних умовах суспільства, розглядається у працях багатьох учених.

В Україні вивчення бухгалтерського обліку в екологічній сфері (особливо в галузі тваринництва) лише набирає популярності. Так, піонерами, які досліджують екологічний облік в аграрній сфері, є такі науковці, як О. Вороновська [1], В.М. Жук [2; 3], Л.І. Максимів [4], А.А. Садеков [5].

Тому актуальним питанням на сучасному етапі розвитку аграрного сектору економіки є завдання бухгалтерського обліку розв'язати ці проблеми. Першочерговим, на нашу думку, є розтлумачення екологічних аспектів обліку тваринництва, що і визначило мету нашого дослідження.

**Викладення основного матеріалу.** Аналіз встановив, що є різні підходи до трактування соціально-економічної сутності екологічних аспектів обліку в аграрному секторі економіки. Вони подібні та мають лише окремі відмінності. Праці фізіократів поставили завдання перед бухгалтерським обліком у розширення об'єктів обліку, а саме:

балансового узагальнення виробництва; ідентифікації; споживання відновлюваних енергетичних активів; природно-ресурсного потенціалу. У тваринництві це – м'ясо, приплід, гній (подальше використання, як добриво та біогаз) та інша сільськогосподарська продукція, тобто активи, які є істинним багатством людства та примножують енергію на Землі. За С.А. Подолинським, для нової фізіократичної парадигми бухгалтерського обліку важливою є проблема оцінювання таких активів за новими методологічними підходами. Суть таких підходів полягає в пріоритетності енергетичних та соціальних чинників над грошово-міновими схемами [2, с. 19].

Враховуючи усі складники та погляди різних учених, ми спробували визначити основні взаємодоповнюючі складники впливу на екологічні аспекти обліку тваринництва в сучасних умовах господарювання (рис. 1).

Із вищевказаної схеми слідує, що складники впливу на екологічні аспекти обліку тваринництва базуються на таких основних елементах, як: економіко-соціальний, політико-юридичний, інституціональний, обліково-інформаційний. На нашу думку, вони повинні передбачати формування загальної, комплексної обліково-екологічної політики держави щодо галузі тваринництва та аграрного сектору економіки країни загалом. Так, провідними складниками впливу серед вищезазначених, на нашу думку, є **економіко-соціальний**. До провідних заходів щодо цього складника належать:

- заходи щодо економічного стимулювання ефективної господарської діяльності галузі тваринництва (дотації товаровиробників, залучених в галузі тваринництва, гарантована купівля їхньої продукції за економічно обґрунтованими та справедливими цінами, пільгове кредитування та оподаткування);
- фінансова підтримка у реалізації та заохочення до екологічно безпечних і ефективних технологій виробництва в галузі тваринництва (формування і виділення коштів (у структурі видатків) на екологічне забезпечення виробництва тваринництва в межах національної програми розвитку аграрного сектору економіки України);

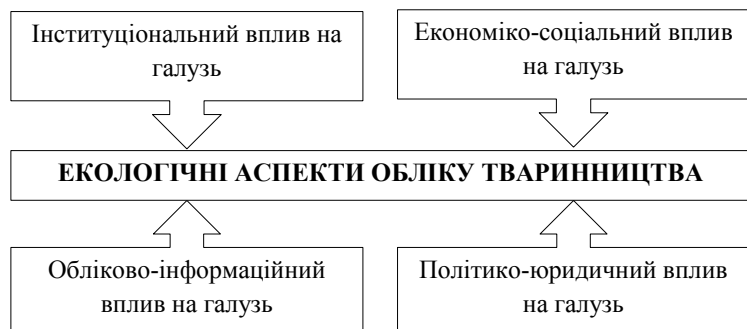


Рис. 1. Складники впливу на екологічні аспекти обліку тваринництва в сучасних умовах господарювання

Джерело: власне бачення автора

– програма зі страхування основного стада тварин, його якісного стану за непередбачуваних обставин (введення обов'язкового страхування тварин сільськогосподарського призначення з компенсацією частини відповідних витрат за рахунок бюджетів різних рівнів (державного та територіальних громад));

– введення санкцій за неефективне ведення господарської діяльності в галузі тваринництва (адміністративних санкцій та розрахунку місцевих штрафів, застосування показників оцінки рівня екологічної безпеки виробництво продукції тваринництва);

– здійснення екологічної перевірки та екологічного аудиту господарської діяльності галузі тваринництва (ефективності використання ресурсів та їх оцінки (матеріально-технічні, грошові та інші) на екологічно-безпечні технології виробництва тваринництва);

– розроблення і вдосконалення регіональних програм зі збільшення обсягів готової продукції тваринництва (координація співпраці між законодавчими та виконавчими гілками влади і суб'єктами господарювання, які працюють в галузі тваринництва, для внесення відповідних пропозицій до комплексної програми розвитку аграрного сектору економіки);

– розроблення комплексних заходів із поліпшення соціально-економічного стану виробників галузі тваринництва;

– створення методики обліково-екологічної та економічної оцінки збитків від погіршення екологічного середовища внаслідок господарської діяльності галузі тваринництва (включення до з методики розрахунку потенційної вигоди від експорту диференційованих видів кінцевої сільськогосподарської продукції) тощо.

На нашу думку, ці заходи повинні сприяти підвищенню екологічної безпеки виробництва готової продукції тваринництва в сільському господарстві України. Тому, щоб досягти високого рівня обліково-екологічного забезпечення галузі тваринництва, провідні державні інститути (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство економіки та сільського господарства, Міністерство екології та природних ресурсів України тощо) повинні активно підтримати всі вищезгадані процеси. Так, нами запропоновано систему заходів, що реально забезпечать стимулювання обліково-екологічного забезпечення тваринництва, яка основана на існуючих нормативно-правових документів та власних експериментальних розробок:

– на державному рівні потрібно внести зміни і доповнення до існуючих нормативно-правових документів бухгалтерського обліку, конкретизуючи їх об'єктами і суб'єктами стимулювання на основі Концепції бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки;

– на регіональному рівні необхідно розробити відповідні регіональні програми і проекти на основі Концепції бухгалтерського обліку, затвердити їх в установленому порядку та перед-

бачити реальні, зафіксовані у державному та бюджетах територіальних громад, кошти на їх розроблення і реалізацію;

– за кошти територіальних громад за спеціальними рахунками забезпечити розроблення проектів обліково-екологічного забезпечення на кожне сільськогосподарське підприємство, зайняте в галузі тваринництва, організувати авторський нагляд за їх здійсненням.

Слід зазначити, що вагомий вплив на екологічні аспекти обліку тваринництва має **політико-юридичний** складник у сільському господарстві. Послідовність цих заходів:

– реалізація концепції бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки та обліково-екологічне забезпечення тваринництва;

– формування дієвої та адаптованої до екологічно-безпечного виробництва в галузі тваринництва нормативно-правової бази;

– сприяння формуванню на загальнодержавному та регіональному рівнях ефективних екологічно безпечних технологій виробництва в галузі тваринництва

– стандартизація та нормування екологічної звітності (визначення єдиних стандартів щодо оформлення всіх необхідних показників в аграрному секторі, технологій сільськогосподарського виробництва, якості кінцевої продукції та ін.);

– підвищення екологічної свідомості та культури населення за рахунок реалізації державної політики в цьому напрямі;

– стимулювання на загальнодержавному та регіональному рівнях ефективних облікових технологій в галузі тваринництва тощо.

На наш погляд, дієва та ефективна реалізація цих заходів можлива лише за умови застосування комплексної програми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Так, така програма є – Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, яка була затверджена ще у 2009 році. Саме результатом запровадження Концепції стане побудова цілісної системи управління бухгалтерським обліком у галузях аграрного сектору економіки, зорганізованої за принципом вертикалі управління, інтегрованої в систему державного регулювання обліку та звітності в Україні. Функціонування системи забезпечить дотримання і виконання таких визначальних для розвитку галузевого бухгалтерського обліку умов:

– запитів до бухгалтерського обліку в аграрній сфері за погодженням із центральним державним органом галузевого управління;

– Міністерство сільського господарства отримує право прямо впливати на прийняття рішень з методології обліку і звітності через своїх працівників до відповідних Методологічних рад Міністерства фінансів та Державного комітету статистики України;

– вплив Міністерства сільського господарства на розвиток галузевої системи бухгалтерського обліку через прийняття розпоряджень «Про облікову політику в аграрному секторі економіки»;

– єдина облікова політика отримання звітних даних для підготовки та прийняття грамотних і неупереджених управлінських рішень, які спрямовані на забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки, сільських громад і територій;

– спрямувати роботу державних, наукових, освітніх закладів та професійних об'єднань щодо забезпечення організаційно-методологічної бази вдосконалення бухгалтерського обліку і звітності в аграрному секторі з урахуванням пріоритетності національних та галузевих інтересів, вимог міжнародних стандартів і законодавства ЄС та світу;

– вдосконалена бухгалтерська звітність, доповнена інформацією з екологічних питань, забезпечить підвищення якості інформаційного забезпечення управління сільськогосподарським підприємством та аграрною сферою загалом.

– галузевий контроль та недержавний аудит сприятиме підвищенню рівня економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах та зростанню достовірності і прозорості, як економічної так і екологічної, соціальної, юридичної інформації [3, с. 19, 27].

Наступним складником впливу на ефективність функціонування екологічних аспектів обліку тваринництва є **інституціональний**, який передбачає реалізацію таких заходів, як:

– розвиток ефективної системи державних структур відповідальних за формування продовольчих ресурсів в галузі тваринництва (зважаючи на розподіл прав та обов'язків між різними державними структурами які мають справу з продовольчими ресурсами; надання обліковими відділами всіх рівнів більш широких повноважень та здійснення контролю найвищими інститутами влади);

– підтримка розвитку облікових систем у самостійних громадських групах та об'єднань у галузі тваринництва (професійне навчання і сертифікації пов'язаних з питань обліку та звітності на загальнодержавному і регіональному рівні сприятиме фахового рівня бухгалтера, надання консультаційних послуг щодо питань екологічного обліку та звітності в тваринництві заснуванні громадських організацій та об'єднань);

– створення інформаційного реєстру товаровиробників та бухгалтерів, зайнятих у тваринництві (збір, обробка облікової інформації та допомога власникам, керівникам, бухгалтерам аграрних підприємств, зайнятих у галузі);

– запровадження сучасних підходів із моніторингу стану галузі тваринництва (виявлення найбільш депресивних, з екологічної точки зору, їх окремих облік, надання відповідної інформації до відділів місцевого, регіонального та загальнодержавного рівнів із питань тваринництва);

– широка інформаційна підтримка заходам екологічно безпечних технологій виробництва тваринництва (реклама, флеш-моби в мес-медіа про захист навколишнього природного середо-

вища, його збереження, екологічно безпечно використання) та ін.

Як зазначив академік, професор В.М. Жук, успішні результати екологічної діяльності підприємств АПК залежать від безперервності прийняття зважених і послідовних рішень його керівників, кожне з яких ґрунтується на існуючій інформаційній базі і в підсумку зумовлює кращий або гірший вплив на навколишнє природне середовище. Позитивним чинником у цьому є включення екологічної діяльності в систему бухгалтерського обліку і контролю [2, с. 20].

Ми погоджуємось із тим, що питання екологічної діяльності слід об'єднати в корпоративний облік. Це і буде **обліково-інформаційний** вплив на екологічний аспект обліку тваринництва, де потрібно здійснити таке:

– екологічний облік – основа сталого розвитку;

– рахунки бухгалтерського обліку підприємства повинні відображати його відношення до навколишнього природного середовища та вплив витрат, ризиків і зобов'язань, обумовлених природоохоронною діяльністю, на фінансовий стан підприємств АПК;

– питання екологічної діяльності є також предметом управлінської діяльності, де керівники та бухгалтери повинні точно та коректно виявляти і розподіляти екологічні витрати так, щоб правильно оцінити готову продукцію тваринництва;

– безпечна екологічна готова продукція тваринництва надасть перевагу в конкурентній боротьбі товаровиробнику як на внутрішньому, так і на зовнішньому сільськогосподарському ринку;

– інвесторам для прийняття інвестиційних рішень необхідно мати інформацію з екологічних заходів і витрат, щоб їхні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах [2, с. 19].

**Висновки з проведеного дослідження.** У результаті аналізу впливу на аспекти екологічного обліку тваринництва нами встановлено, що до його основних складових частин належать: обліково-інформаційна, політико-правова, інституціональна, економіко-соціальна. Усі вони взаємопов'язані між собою та базуються на формуванні комплексної загальнодержавної екологічної політики, що передбачає реалізацію Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Вважаємо, що описаний вище підхід забезпечить підвищення уваги та зацікавленість користувачів інформації до проблем екологічного обліку у тваринництві.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*. 2011. № 2(31). С. 195–200.
2. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. № 2. С. 18–23.

- 
3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / за ред. О.О. Аврамчук. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.
  4. Максимів Л.І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування. *Вісник САДУ: Економіка та менеджмент*. 2001. С. 123–129.
  5. Садеков А.А. Учет экологического фактора в предпринимательских стратегиях. *Экономические инновации* : Сб. науч. тр. 2001. Вып. 10. С. 203–206.
  6. Integrated Environmental and Economic Accounting — United Nations, European Commission, International Monetary Fund Organization for Economic Cooperation and Development World Bank, 2003. 598 p.
  7. Millennium Ecosystem Assessment. Ecosystems and Human Well-being Synthesis Report. Washington DC : Island Press, 2005. 160 p.
- 
- REFERENCES:**
1. Voronovs'ka O. (2011) Sutnist' i rozvitok ekologichnogo obliku [The essence and development of environmental accounting]. *Galic'kiy ekonomichnyy visnik*, no 2(31), pp. 195–200.
  2. Zhuk V.M. (2009) Ekologichni aspekti buhgalters'kogo obliku v agropromislovomu virobnictvi [Environmental aspects of accounting in agro-industrial production]. *Agroekologichnyy zhurnal*, no 2(31), pp. 195–200.
  3. Zhuk V.M. (2009) Kontseptsiya rozvitku buhgalters'kogo obliku v agramomu sektori ekonomiki [Concept of development of accounting in the agrarian sector of the economy]. Kyiv: NNTs «Institut agrarnoi ekonomiki» UAAN. (in Ukrainian)
  4. Maksimiv L.I. (2001) Ekologichnyy oblik: problemi formuvannya ta perspektivi zastosuvannya [Environmental accounting: problems of formation and prospects of application]. *Visnik SADU: Ekonomika ta menedzhment*, pp.123–129.
  5. Sadekov A.A. (2001) Uchet ekologicheskogo faktora v predprinimatel'skikh strategiyah [Integration of environmental factor in entrepreneurial strategies]. *Ekonomicheskie innovacii*, no. 10, pp. 203–206.
  6. Integrated Environmental and Economic Accounting (2003) United Nations, European Commission, International Monetary Fund Organization for Economic Cooperation and Development World Bank. (in EU)
  7. Millennium Ecosystem Assessment. Ecosystems and Human Well-being Synthesis Report (2005) Washington DC: Island Press. (in USA)