



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 502.33:657.1

JEL Classification M 410, O 130, Q 200

Шмигель О.Є.,
канд. екон. наук, доцент кафедри
фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий інститут
підприємництва і бізнесу, ТНЕУ

ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ПРИРОДООХОРОННОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

Shmyhel O.Ye.,
cand.sc.(econ.), associate professor at the
department of fundamental and special disciplines,
Chortkiv Education and Research Institute
of Entrepreneurship and Business
of Ternopil National Economic University

ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AS A TOOL FOR MANAGEMENT OF ENVIRONMENTAL ACTIVITY OF THE ENTERPRISE

Постановка проблеми. Проблемними питаннями розвитку підприємств України та суспільства в цілому є збереження навколишнього природного середовища, раціональне природокористування, зменшення негативного впливу на природу. Масштабність екологічних проблем, зростання забруднення навколишнього природного середовища вимагають спрямування діяльності підприємств на їх усунення та спонукають до пошуку інструментів еколого-економічного управління, що базуються на принципах сталого розвитку. Однією з найголовніших перешкод розробки і реалізації ефективної екологічної політики підприємства є відсутність належного забезпечення керівництва комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність, зокрема пов'язаною з еколого-економічними аспектами управління природоохоронною діяльністю підприємств, що підтверджує актуальність теми статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В процесі освоєння літературних джерел з досліджуваної проблеми виявлено, що вагомий внесок до теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з екологічними аспектами фінансово-господарської діяльності підприємств зробили вчені: Басанцов І. [1], Боронос В. [2], Вороновська О. [3], Гавриленко В. [4], Замула І. [5], Жук В. [6], Мельник Л. [7], Коблянська О. [8], Колісник З. [9], Лень В. [10], Малюга Н. [11], Пелиньо Л. [12], Третяк А. [13], Сахно Л. [14] та інші. Зазначені дослідники провели критичний аналіз дефініцій природоохоронної діяльності, зокрема розглянули взаємозв'язок економічних, екологічних і природоохоронних витрат з метою відображення їх в бухгалтерському обліку. Дослідженням встановлено, що існують невирішені теоретичні проблеми, пов'язані зі складністю визначення терміну "природоохоронні витрати". Це пов'язано з тим, що на практиці важко відрізнити витрати на здійснення природоохоронної діяльності від інших витрат. В багатьох випадках вони ототожнюються з екологічними витратами чи витратами природоохоронної діяльності, що часто призводить до неповного та неточного розуміння їхнього економічного змісту. Виходячи з викладеного вище, існує потреба в уточненні сутності природоохоронних витрат підприємства для цілей їх відображення в бухгалтерському обліку.

Постановка завдання. Метою дослідження є обґрунтування економічного змісту використання обліку природоохоронних витрат задля цілей ефективності управління природоохоронною діяльністю підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основними цілями управління підприємства в контексті загально-державних (регіональних) програм є істотне підвищення загального рівня ефективності як галузевого, так і територіального планування охорони оточуючого середовища, вдосконалення економічних механізмів матеріальної зацікавленості в охороні оточуючого середовища на різних рівнях управління [2; 9].

Необхідність організації і проектування систем управління природоохоронною діяльністю підприємств випливають із актуальних проблем і напрямів управління сталим розвитком підприємств.

Постійне погіршення екологічної ситуації, що відбувається останнім часом в Україні, обумовлює пошук шляхів поліпшення використання, відтворення й охорони природних ресурсів на засадах сталого їх розвитку на всіх рівнях управління і передусім на рівні підприємств [4; 7]. Запропонований для впровадження сталий соціально-економічний розвиток означає таке функціонування підприємств господарського комплексу, коли одночасно задовольняються зростаючі матеріальні і духовні потреби населення, забезпечується раціональне й екологічно безпечне господарювання та високоефективне збалансоване використання природних ресурсів, створюються сприятливі умови для здоров'я людини, збереження і відтворення навколишнього природного середовища та природно-ресурсного потенціалу суспільного виробництва [6; 8]. Важливо відзначити, що вагому роль у забезпеченні ефективної природоохоронної діяльності підприємств відіграє рівень природоохоронних витрат.

В економічній літературі існують такі визначення сутності природоохоронних витрат [1; 8; 10; 11]: це сукупність внутрішніх витрат підприємства, які забезпечують процеси природокористування, без врахування зовнішніх (екстернальних) витрат; це виражена у вартісній формі сукупність всіх видів ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності; це суспільно необхідні витрати на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності чи загальну підтримку природно-ресурсного потенціалу, у тому числі збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях – від локального до глобального.

Поряд з поняттям «природоохоронні витрати» використовується також вираз «екологічні витрати» [3; 4; 5]. При цьому слід відзначити, що майже всі дослідники ототожнюють поняття «природоохоронні витрати» з поняттям «екологічні витрати». Однак, таке ототожнення, на нашу думку, некоректне, оскільки, використовуваний при цьому збиток, до якого віднесені суми окремих видів витрат на природоохоронну діяльність підприємства мають своєю метою мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовище. Отже, найбільш ширшим поняттям є екологічні витрати, які включають всі можливі витрати на запобігання та скорочення шкідливого впливу на навколишнє середовище, а також збиток, який своєю чергою є сумою витрат на компенсацію наслідків негативної дії, втраченої вигоди та невірних витрат. Тобто, природоохоронні витрати, на відміну від екологічних, не включають невідшкодований збиток [7; 8; 10].

«Екологічні витрати виробництва – це сукупність живої та уречевленої праці, яка витрачається на відтворення природних ресурсів і природного довкілля, попередження і ліквідацію забруднення довкілля, підтримання в нормальному стані і покращення якості природних ресурсів, а також майбутньої праці, яка буде витрачатися на усунення негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків, що викликані теперішнім забрудненням і нераціональним використанням природних ресурсів» [11].

В окремих дослідженнях чітко відокремлюються екологічні витрати від інших видів природоохоронних витрат: «Екологічні витрати – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства» [10; 11].

Окрім визначення мають сукупні екологічні витрати: «Сукупні екологічні витрати – це сума всіх витрат, пов'язаних з екологічно несприятливою діяльністю підприємства, якими є природоохоронні витрати, екологічні зобов'язання й інші витрати і втрати, що виникли в результаті такої діяльності» [10; 11].

Щодо відособленого виділення сутності природоохоронних витрат підприємства, то під ними ми розуміємо сукупність витрат, понесених на проведення активних природоохоронних заходів з метою запобігання, попередження, зниження та компенсації негативного впливу виробничо-господарського процесу на навколишнє середовище, а також на ліквідацію наслідків такого впливу.

В даний час особливу актуальність набирає необхідність проводити облік екологічного стану природних ресурсів, які приймають участь у розвитку виробництва в сільськогосподарських підприємствах, оскільки екологічні складові мають негативний вплив на стан навколишнього середовища та якісні показники виробленої продукції. Пріоритетними напрямками тут виступає модернізація процесів виробництва та зберігання продукції сільськогосподарського виробництва. Тобто, екологізація виробництва стимулює розвиток екологічного обліку, як дієвого інструменту управління еколого економічними аспектами діяльності господарюючого суб'єкта [3; 4; 14].

Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень. Отже, екологічний облік підприємств галузі повинен діяти як цілісна система, що включає такі складові [3; 14]: фінансовий облік; управлінська звітність за

екологічними показниками; екологічний контролінг; екологічний аудит, тобто він має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку.

При цьому, фінансовий екологічний облік може функціонувати за традиційною німецькою системою екобалансів і охоплювати: баланс «витрати-випуск»; баланс процесів; баланс сировини, баланс продукції.

Управлінський екологічний облік складається з обліку екологічних витрат і обліку екологічних доходів. Якщо на підприємстві масштаби природоохоронної діяльності невеликі, сама вона структурно не відособлена, послуги екологічного характеру “на сторону” не надаються, доцільно облік екологічних витрат вести у 8-му класі рахунків на окремому рахунку “Природоохоронна діяльність” з виділенням таких субрахунків:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці колег, зайнятих у сфері охорони довкілля;
- витрати на соціальне страхування співробітників, зайнятих у сфері довкілля;
- амортизація основних засобів природоохоронного призначення;
- екологічні збори і платежі;
- інші витрати екологічного характеру.

На галузевих підприємствах із значним обсягом природоохоронної діяльності, що мають спеціалізовані цехи, надають іншим підприємствам екологічні послуги, окрім вказаного окремого рахунку, доцільно, на нашу думку, ввести такі субрахунки, зокрема:

у першому класі рахунків: основні засоби природоохоронного призначення; знос основних засобів природоохоронного призначення; придбання основних засобів природоохоронного призначення;

у другому класі рахунків: природні ресурси (сировина);

у четвертому класі рахунків: фінансування природоохоронних заходів; резервний капітал на здійснення інвестицій у сферу охорони довкілля;

у 5-му класі рахунків: довгострокові екологічні зобов'язання;

у 6-му класі рахунків: екологічні збори і платежі; розрахунки з екологічного страхування; оплата праці персоналу, зайнятого у сфері охорони довкілля; розрахунки з соціального страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля;

у 7-му класі рахунків: дохід від реалізації природоохоронних засобів; дохід від надання екологічних послуг;

у 8-му класі рахунків – окремий рахунок “Природоохоронна діяльність” з виділенням таких субрахунків: матеріальні витрати; витрати на оплату праці співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля; витрати на соціальне страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля; амортизація основних засобів природоохоронного призначення; екологічні збори і платежі; інші витрати екологічного характеру [3; 14].

Необхідно також на підприємствах впровадити нову форму звітності – «Звіт про екологічну діяльність підприємства». Головна мета складання звіту про екологічну діяльність – створити гнучкий інструмент управління охороною діяльності на підприємстві, з одного боку, та розширення зв'язків з громадськістю – з іншого. Він надає інформацію для:

• систематичного контролю екологічних аспектів діяльності та аналізу критичних ситуацій;

• формулювання цілей екологічної політики та розроблення екологічної програми для конкретних видів діяльності;

• контролю ефективності інвестицій в охорону довкілля і ретельного планування нових;

• інформування всіх зацікавлених сторін про екологічну політику підприємства.

До звіту можна прикладати такі додатки:

• розрахунок збору за забруднення довкілля;

• відомості про охорону атмосферного повітря;

• відомості про охорону водних ресурсів;

• відомості про охорону земельних ресурсів;

• звіт про утилізацію відходів;

• відомості про дослідження у сфері охорони довкілля;

• відомості про відновлення і демонтаж обладнання;

• розрахунок амортизації природоохоронних засобів;

• відомість про інші види діяльності у сфері охорони довкілля (навчання персоналу, загальна адміністративна діяльність) [3; 14]. При цьому звіт про екологічну діяльність підприємства повинен бути включеним до фінансової звітності підприємства та підлягати опублікуванню. Додатки повинні бути розроблені так, щоб їх як окремі звіти могли надавати в різні контролюючі служби (статуправління, податкову інспекцію, держуправління охорони навколишнього середовища і природних ресурсів та ін.). Таким чином, звіт про екологічну діяльність підприємства буде якнайповніше відображати інформацію про екологічні витрати, задовольняти всіх користувачів цієї інформації (як зовнішніх, так і внутрішніх) і сприяти ухваленню обґрунтованих управлінських рішень.

Екологічний контролінг на підприємстві має охоплювати: планування, управління та контроль у сфері охорони природного довкілля. Під час проведення екологічного аудиту особливої уваги заслуговує процес перевірки облікової інформації, яка в узагальненому вигляді міститься у формах звітності підприємства. Під екологічним аудитом варто розуміти – документально оформлений, системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що охоплює збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, законів, умов, системи управління навколишнім природним середовищем та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту [13;14].

В Україні на сьогодні складання узагальненої екологічної звітності не є обов'язковим, тобто має добровільний характер. Необхідно зазначити, що у країнах Європейського Союзу поширеним видом екологічної звітності є екологічна декларація, яка визнається чинною за результатами зовнішнього екологічного аудиту. Екологічна декларація є обов'язковим видом звітності при участі підприємства у схемі екологічного менеджменту і аудиту згідно EMAS Постанови.

Необхідно відзначити, що природоохоронні витрати є фундаментальним поняттям економіки природокористування. Вони є суспільно необхідними витратами на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності чи загальну підтримку природно-ресурсного потенціалу, у тому числі збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях – від локального до глобального [6; 12; 13]. При характеристиці категорії “природоохоронні витрати” важливо звертатися до змісту терміну “якість навколишнього природного середовища” та “екологічної рівноваги”. Під якістю навколишнього середовища розуміється ступінь відповідності природних умов потребам людей та всіх інших живих організмів. Екологічна рівновага – це кількісне і якісне співвідношення природних і змінених людиною екологічних компонентів і природних процесів. Трагування цих термінів має виключно економіко-екологічне спрямування.

Характеризуючи відособлено фінансовий облік, слід зауважити, що він має особливість відображати поточне здійснення господарських процесів без врахування екологічної інформації, а тому однозначно визначити ефективність діяльності підприємства і його екологічні показники досить проблематично, оскільки вся наявна інформація знаходить своє відображення в загальних економічних показниках діяльності. В даних умовах проблемно використовувати різні форми впливу на навколишнє середовище, тому що неможливо оцінити повноту та ефективність природоохоронної діяльності. Відсутність інформації про екологічний облік створює проблеми для користувачів інформації про підприємство і стає досить проблематично планувати подальшу виробничу діяльність господарюючого суб'єкта. В результаті цього на рахунках бухгалтерського обліку не враховуються екологічні витрати, пов'язані з цим операції, які є наслідком виснаження природних ресурсів і деградації середовища. Досить проблематично й оцінити екологічні витрати, які відображають зміни якості навколишнього середовища, екосистем, втрату біологічного різноманіття та інші екологічні послуги.

Слід відмітити, що за кордоном поняття «екологічний облік» знайшло своє широке поширення в 90-і рр. ХХ століття, а перші спроби використання його були ще в 70-і рр. На противагу цьому в Україні більшість підприємств вважає за краще не розкривати інформацію про екологічні витрати, так як більшість їх пов'язана із забрудненням навколишнього середовища. При цьому, як показали дослідження, велика частина підприємств висвітлювали в обліку і звітності тільки показники, які характеризували вплив господарської діяльності підприємства на довкілля з позитивної сторони.

Зарубіжний досвід підтверджує, що причинами, які спонукали до необхідності виникнення і здійснення екологічного обліку є такі: збільшились витрати на природоохоронну діяльність у багатьох країнах; жорсткість природоохоронного законодавства; формування нових переваг споживачів інформації з екологічних питань. Перераховані проблеми спонукали до необхідності відображення екологічних витрат у фінансовому обліку з певною метою: відображення екологічних витрат і зобов'язань демонструє відношення суб'єкта господарської діяльності до навколишнього середовища і вплив природоохоронної діяльності на фінансовий стан підприємства; наявна екологічна інформація має вплив на інвестиційні рішення; необхідність виявлення екологічної інформації з метою прийняття об'єктивних управлінських рішень; обов'язковістю виконання концепції сталого розвитку та дотримання принципу екологічної ефективності з використанням екологічної облікової інформації; запиту нових інформаційних потреб користувачів щодо здійснення природоохоронної діяльності.

Впровадження системи екологічного обліку в сільськогосподарських підприємствах має економічний, екологічний та соціальні аспекти.

Екологізація облікової інформації дозволяє вирішити низку актуальних проблем, серед яких визначати екологічну ефективність діяльності підприємства, комплексно з інформаційної точки зору моделювати природоохоронну діяльність економічного суб'єкта, надавати інформацію про економічну та екологічну діяльність підприємства, генерувати екологічну інформацію фінансового і нефінансового характеру.

Науково-практичний досвід у сфері природокористування показує, що чим повніше використовуються природні ресурси, тим ощадливіше і по-господарськи до них ставляться при їх

експлуатації [12; 13]. Це підтверджує, що раціональне використання і відтворення природних ресурсів стає однією з найбільш актуальних проблем людства.

Поряд з глобальним, проблема охорони навколишнього середовища і раціонального використання природних ресурсів має яскраво виражений регіональний характер і відіграє особливу роль в інтенсифікації виробництва на основі прискорення науково-технічного прогресу. В зв'язку з цим обґрунтовано необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації щодо наявних у підприємства земельних ділянок, склад якої, зокрема, зумовлений вимогами податкового законодавства. Тому актуальним є дослідження теоретико-методичних засад обліку землі та обґрунтування необхідності накопичення в системі бухгалтерського обліку повнішої інформації щодо наявної в підприємства землі.

Для України земля відіграє надзвичайно важливе значення. Вона є основним національним багатством, яке перебуває під особливою охороною держави, що підтверджено Земельним кодексом України. Разом з тим відомо, що Україна має унікальний, світового масштабу та значення сільськогосподарський земельний потенціал, що й визначає потребу та величезну значимість організації обліку цього об'єкта». Земельні ділянки як матеріальні активи, які утримує підприємство з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності/здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більший одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), класифікуються в бухгалтерському обліку як основні засоби. Якщо земельна ділянка належить підприємству за правом власності, то її облік ведеться на субрахунку 101 «Земельні ділянки» до рахунка 10 «Основні засоби» [5; 6].

Основним документом, яким можуть користуватися аграрні підприємства для оформлення операцій з надходження земельних ділянок, є «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма ОЗ-1) [5; 13].

Запропоновано також запровадити в обліку спеціалізований документ – «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)», в якому відобразатимуться як характеристики самої ділянки, так і всі відомості щодо подальшої її експлуатації (за ким закріплено ділянку, з якого моменту вона вводиться в експлуатацію на даному підприємстві, її балансову вартість та наказ або договір, на підставі якого відбувається оприбуткування земельної ділянки), а також склад комісії, що затверджує цей документ.

Згідно діючого законодавства бухгалтерська служба для подальшого узагальнення інформації по кожній земельній ділянці повинна відкрити «Інвентарну картку обліку основних засобів» (форма №ОЗ-6), яка є основним реєстром аналітичного обліку основних засобів. Проте, як і у випадку з актом приймання-передачі основних засобів, на нашу думку, зазначену інвентарну картку доцільно спеціалізувати для обліку земельних ділянок (часток). З такої інвентарної картки можна буде завжди одержати відомості щодо місця розташування конкретної ділянки, її розміри, дані про поліпшення, індексацію вартості земель на певну дату, дооцінку або уцінку (наприклад, внаслідок погіршення якісних параметрів ділянки (паю) або при здійсненні помилки в первісній вартості), коротку характеристику об'єкта, а також про причини вибуття (продаж, міна, оренда, суборенда та ін.) земельної ділянки.

Інвентарні картки обліку земельних ділянок (паїв) мають складатися в бухгалтерії підприємства для ділянки або частки на кожний інвентарний номер, який зберігатиметься за даною земельною ділянкою весь період її експлуатації на підприємстві.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів з метою інвестицій, для поліпшення земельних угідь і внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективного використання земель України..

Для сільськогосподарських підприємств земельні ділянки є активами, які безпосередньо задіяні при вирощуванні сільгосппродукції і від властивостей яких значною мірою залежить кількість і якість отриманого урожаю. Тому аграрним підприємствам доцільно виділити основні елементи облікової політики, які важливі для обліку земельних ресурсів. Відображення земельних ресурсів як об'єктів бухгалтерського обліку насамперед необхідне для належної побудови облікової політики конкретного сільськогосподарського підприємства. Серед основних елементів облікової політики найважливішими для обліку земельних ресурсів є затвердження правил документообігу і технології оброблення облікової інформації та складання реєстрів, аналітичного і синтетичного обліку, розроблення робочого плану рахунків. Належним чином розроблені правила документообігу та технологія оброблення облікової інформації мають важливе значення для обліку земельних ресурсів. Для кожного власника земельної ділянки важливо з'ясувати, яку саме інформацію про земельну ділянку необхідно накопичувати в системі бухгалтерського обліку, зокрема в аналітичному обліку.

Зміст об'єктів аналітичного обліку земельних ділянок визначений статтею 203 Земельного кодексу України зводиться до обліку кількості і якості земель. Облік кількості земель відображає інформацію, яка характеризує кожну земельну ділянку за площею і складом угідь та їх підвидами

відповідно до класифікації, затвердженої центральними органами виконавчої влади з питань статистики та земельних ресурсів. Облік якості земель відображає інформацію, яка характеризує земельні угіддя за природними та набутими властивостями (в тому числі поліпшеннями), що впливають на їхню продуктивність, економічну цінність, а також за ступенем забрудненості. Тому об'єкти бухгалтерського обліку – земельні ділянки повинні вимірюватися і узагальнюватися в грошовому вимірнику, а в бухгалтерській і фінансовій звітності обов'язково відображатися вартість земельної ділянки, яка є власністю підприємства.

Метою обліку земель у підсистемі фінансового обліку є формування інформації в кількісному, якісному та вартісному вимірниках про землі, що належать підприємству на правах власності, користування й оренди, зміна протягом року її вартості в грошовому виразі на підставі даних первинних документів і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. В управлінському відношенні це надасть інформацію управлінському персоналу, на підставі якої можна приймати рішення про ефективність і цільове використання земель, їхню економічну оцінку для контролю за динамікою рівня продуктивного потенціалу землі як природно-економічного ресурсу підприємства.

Вище наведено лише частину факторів, які слід враховувати власникам земельних ділянок, в тому числі при обчисленні земельного податку. Проте викладеного достатньо для розуміння того, що підприємствам для ефективного управління природними ресурсами необхідна облікова інформація не лише про кількість та вартість власних земель, й досить значний спектр інформації щодо кожної земельної ділянки. Це дасть змогу ефективно управляти підприємством і, зокрема, створить передумови для нарахування правильної суми земельного податку.

В природоохоронній діяльності країни, крім земельних ресурсів, важливе значення відводиться лісовим ресурсам. Ліс є не лише цінним виробничим ресурсом, який використовується в господарській діяльності, але й виконує важливе екологічне та соціальне значення. Тому запровадження екологічного обліку в лісогосподарських підприємствах є об'єктивним інструментом управління їх природоохоронною діяльністю. Дослідженням виявлено, що лісова політика України, яка склалася протягом ХХ століття, орієнтована переважно на використання сировинних ресурсів лісу – деревинних і недеревинних. Неконтрольована вирубка лісу є однією з причин екологічних катастроф, які відбуваються в останній час в Україні та світі. Таким чином, екстенсивне використання лісу є однією з головних причин виснаження лісів та порушення екологічної рівноваги. З метою зменшення антропогенного впливу на ліс необхідно внести його до об'єктів бухгалтерського обліку. Нині ліс не відображається на рахунках бухгалтерського обліку, тобто не обліковуються на балансі підприємства, що призводить до неможливості встановлення контролю за його незаконною вирубкою та втрати частини національного багатства, а також зловживань та перекручування показників фінансової звітності, що створює умови для тінізації лісового господарства України.

Лісова політики повинна будуватися з врахуванням природоохоронних заходів зі збереження лісу, які передбачають його поновлення, лікування від шкідливих хвороб, раціональну вирубку лісу для використання у виробництві, розробку ефективних технологій, які зберігають і поновлюють ліс. Її необхідно розробляти на основі принципів сталого розвитку, яка визнана домінуючою ідеологією розвитку людства у ХХІ ст., в якому закладено ідею максимального використання потенційних економічних можливостей і збалансованості суспільного розвитку з можливостями природи за рахунок людських, природних і геополітичних ресурсів, активізації ролі людини в суспільстві [5; 12]. Під сталим розвитком лісових ресурсів слід розуміти однаковий і рівномірний розвиток як економічної, так і екологічної системи, при якому досягнутий економічний результат співставляється з супутнім йому екологічним (позитивним або негативним) результатом [5;12]. Однією з головних проблем лісового господарства є незаконна вирубка лісу.

Для вирішення проблеми нераціонального використання лісів необхідно ввести їх до складу об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки лише відображення наявності та руху лісових ресурсів, що є власністю суб'єктів господарювання, дозволить зменшити антропогенний вплив на них та надасть інформацію про реальний стан таких ресурсів і дозволить визначити вигоди від їх використання. Замула І.В. наголошує на тому, що для зменшення негативного впливу людини на навколишнє середовище необхідно насамперед виміряти (відобразити в бухгалтерському обліку) зазначений вплив [5; 7]. Пропонує вважати об'єктом бухгалтерського обліку природо-ресурсний потенціал, що включає: земельні, водні, лісові ресурси; атмосферне повітря; надра і території видобуття корисних копалин; біологічне різноманіття [5; 6].

Відомо, що зараз впроваджується новий для України, хоча і давно використовуваний в ЄС, метод обліку та контролю деревини. Деякі лісгоспи впроваджують єдину державну систему електронного обліку деревини. Концепція єдиної державної системи електронного обліку деревини передбачає поштучне маркування деревини на лісосіках і складах пластиковими маркерами (бирками), що містять штрих-код, за допомогою якого реєструється походження, якісні та кількісні показники деревини із використанням електронних засобів подальшого обліку та системного контролю легальності заготівлі. Розрахункова вартість впровадження системи електронного обліку деревини становить на один лісгосп близько 300 тис. грн. Окупність цих вкладень досягається за рахунок автоматизації виробничих процесів, скорочення і переорієнтації персоналу, а також оптимальної

побудови логістичних схем [9; 12]. На наш погляд, електронний облік деревини вирішує проблему нелегальної заготовленої деревини та дозволить побудувати таку систему кількісно-вартісного оцінювання та обліку лісу, застосування якої дозволить сформувати повну та достовірну інформацію про наявні лісові ресурси в державі та обсяги заготівлі деревини.

Визнано, що вирішення проблеми облікового відображення лісу ставить перед собою багато запитань і в усіх аспектах є трудомісткою, проте необхідно робити перші кроки, які в кінцевому підсумку дозволять перехід національної системи бухгалтерського обліку і загалом економіки на принципи сталого розвитку [9; 12].

На сьогоднішній день в лісовій галузі об'єктами бухгалтерського обліку є тільки зрубана деревина, яка є джерелом прибутку. Для забезпечення об'єктивного обліку необхідно в бухгалтерському обліку відображати ліси, що належать підприємству на правах власності, а також необхідно визнавати витрати, понесені на формування нових лісових насаджень та витрати на лісомеліоративні роботи, санітарну вирубку, моніторинг лісу, та доходи від використання деревинних і не деревинних ресурсів. Ліс, який належить підприємству на правах власності, слід відображати в бухгалтерському обліку у складі довгострокових активів на окремому рахунку "Лісові ресурси", а приріст лісових насаджень спричиняє збільшення природного капіталу. Ще однією проблемою бухгалтерського обліку лісу є визначення його вартості, оскільки на основі економічної оцінки створюватимуться можливості для відображення лісу в складі активів підприємства, визначення втрат від нераціонального використання та стихійних природних явищ. До початку XXI століття економічна оцінка лісу не здійснювалася, оскільки поширеною була концепція "безплатності" природних ресурсів, і тому питання про їх грошову оцінку навіть не поставало. З метою забезпечення раціонального використання лісових ресурсів необхідним є пошук нових підходів до оцінки таких ресурсів. У галузевих рекомендаціях Державного комітету лісового господарства України з бухгалтерського обліку встановлені основні засади обліку лісопродукції на різних етапах її виготовлення, при цьому проблему вартісного оцінювання і обліку власне лісових насаджень не розкрито.

Оцінка лісу має важливе значення, оскільки дозволить виміряти його вартість та відобразити ліс в бухгалтерському обліку, а також визначити розмір шкоди, заподіяною внаслідок неконтрольованої вирубки та втрат, що завдаються внаслідок природних стихійних явищ [5; 8; 12]. Розробка науково-обґрунтованих методів економічної оцінки лісів дозволить підвищити контроль за їх формуванням і використанням. Для визначення економічної оцінки природних ресурсів, в тому числі і лісу, використовується три підходи: витратний, результативний та рентний

1 За витратним підходом вартість лісу визначається на основі фактичних витрат на його освоєння та підтримку в нормальному експлуатаційному стані. Економічна оцінка лісу при застосуванні даного підходу включає витрати праці на відтворення цього природного ресурсу та витрати на підготовку до використання

2 Результативний підхід базується на визначенні вартості природних ресурсів, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі їх використання. За цим підходом вартість лісу визначається двома способами: або за величиною ефекту (доходу), одержаного від використання лісових ресурсів, або за витратами, необхідними для заміщення таких природних ресурсів.

2 За рентним підходом оцінюється максимально можливий ефект від використання лісу. Рента виникає внаслідок кращої якості природних ресурсів і місця їх розташування. Під рентою розуміється надприбуток або залишковий дохід від використання обмежених природних ресурсів.

Кожний з трьох підходів до оцінки лісу має як переваги, так і недоліки. Перевагою витратного підходу є легкість та простота в застосуванні, оскільки до вартості лісу включаються всі фактично здійсненні витрати на формування, відтворення та експлуатацію лісу. Проте, такий підхід має суттєвий недолік – не врахування якісних показників лісових ресурсів, тобто за цим підходом вартість лісу не буде відповідати його реальній вартості.

Найчастіше вартість лісу визначається за рентним підходом, оскільки саме економічний ефект найбільш повно характеризує цінність цих природних ресурсів для суспільства. Лісова рента розраховується як різниця між вартістю кінцевої продукції лісового господарства та загальними витратами на їх створення, експлуатацію та відновлення. Розрізняють диференційну ренту I та II. Диференційна рента I відображає додатковий дохід від використання лісових ресурсів, який пов'язаний з якістю та місцем розташуванням, а диференційна рента II – ефективність додаткових витрат на відтворення, охорону й експлуатацію лісу. Однією з найважливіших переваг рентного підходу економічної оцінки лісу є те, що цей підхід дозволяє визначити реальний економічний ефект від використання лісу [5; 8; 12]. До недоліків підходу слід віднести складність у використанні, що пов'язано з відсутністю науково обґрунтованих цін на ліс, а також нульові оцінки ресурсів лісу в найгірших умовах лісозростання.

Проте в сучасних ринкових умовах виникає необхідність оцінки лісу на основі комплексного підходу. При проведенні економічної оцінки слід враховувати, що ліс відрізняється за цільовим призначенням, місцем розташування і доступністю для експлуатації. Тому складно застосовувати один метод для визначення його вартості. Об'єктом економічної оцінки лісових ресурсів залежно від

напрямку їх використання є: лісові насадження, земля лісового фонду, не деревні рослинні ресурси, соціальні й екологічні функції лісу. Економічна оцінка кожної складової потенціалу лісу повинна базуватися на визначенні замикаючих та індивідуальних витрат на відповідний вид продукції чи послуг, які впливають на величину диференціальної ренти від використання та відтворення цих ресурсів чи корисних функцій, які виконують, так як їх слід розглядати як комплекс різних корисностей, що задовольняють найрізноманітніші потреби суспільства і зокрема національного господарства країни та регіону. Оцінка лісових ресурсів повинна врахувати довгострокові національні результати використання природних ресурсів. Оцінку лісу необхідно здійснювати на єдиній методологічній основі з урахуванням потенційного ефекту його використання з метою забезпечення раціонального природокористування та охорони навколишнього середовища.

Висновки з результатів дослідження. В процесі дослідження доведено, що природоохоронні витрати є фундаментальним поняттям економіки природокористування. Вони є суспільно необхідними витратами на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності, а також на збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях управління.

Виявлено, що однією з найголовніших перешкод розробки і реалізації ефективної екологічної політики підприємства є відсутність належного забезпечення керівництва комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність, зокрема пов'язаною з еколого-економічними аспектами управління природоохоронною діяльністю підприємств.

Встановлено, що екологічні витрати виробництва – це сукупність живої та уречевленої праці, яка витрачається на відтворення природних ресурсів і природного довкілля, попередження і ліквідацію забруднення довкілля, підтримання в нормальному стані і покращення якості природних ресурсів, а також майбутньої праці, яка буде витрачатися на усунення негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків, що викликані теперішнім забрудненням і нераціональним використанням природних ресурсів.

Екологічний облік підприємства, який знайшов своє відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, забезпечує сталий соціально-економічний розвиток, при якому одночасно задовольняються зростаючі матеріальні і духовні потреби населення, забезпечується раціональне й екологічно безпечне господарювання та високоефективне збалансоване використання природних ресурсів, а також створюються сприятливі умови для здоров'я людини, збереження і відтворення навколишнього природного середовища та природно-ресурсного потенціалу суспільного виробництва.

Література

1. Басанцов І. В., Пантелейчук О. С. Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення. *Вісник Сумського державного університету*. 2010. № 1. С. 38–46.
2. Боронос В. М., Мамчук І. В. Еколого-економічний аналіз структуризації показників виробництв. *Вісник Сумського державного університету*. 2006. № 7 (91). С. 52-58.
3. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*. 2011. № 2 (31). С. 195–200.
4. Гавриленко В. А., Бичкова О. В. Облік екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства з урахуванням комплексного підходу до виробництва. *Економіка. Менеджмент. Підприємство*. 2013. № 25 (II). С. 145–158.
5. Замула І. В. Екологічні доходи та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України : зб. наук. праць*. 2011. Вип. 1. С. 257–259.
6. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. № 2. С. 18–23.
7. Екологічний облік, аудит і страхування на підприємстві. *Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням*: підручник / за ред. Л. Г. Мельника, М. К. Шапочки. Суми: Університетська книга, 2008. С. 660–685.
8. Коблянська О. І., Цибульник М. А. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Вип. 9 (33). Ч. 2. 2012. С. 93–98.
9. Колісник З. Б. Зростаюча роль екологічної відповідальності у діяльності промислових компаній. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2014. Вип. 24.6. С. 85–95.
10. Лень В., Колівешко О. Екологічні збитки, витрати та втрати: поняття, зміст. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 2. С. 11–18.
11. Малюга Н., Замула І. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення. *Бухгалтерський облік і аудит : наук. журнал*. 2009. № 5. С. 35-41.
12. Пелиньо Л. М. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні. *Наук. вісник НЛТУУ: Зб. наук.-техн. праць*. Львів: НЛТУУ, 2006. С. 145-149.

13. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК / за редакцією А. М. Третяка, В. М. Жука. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 3. С. 135–206.

14. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 89-92.

Література

1. Basantsov, I.V. and Panteleichuk, O.S. (2010), "Environmental audit in Ukraine: actuality, problematic issues and directions for improvement", *Visnyk Sumskoho derzhavnoho universytetu*, no. 1, pp. 38–46.

2. Boronos, V.M., and Mamchuk, I.V. (2006), "Environmental and economic analysis of the structuring of production figures", *Visnyk Sumskoho derzhavnoho universytetu*, no. 7 (91), pp. 52–58.

3. Voronovska, O. (2011), "The essence and development of environmental accounting", *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, no. 2 (31), pp. 195–200.

4. Havrylenko, V.A. and Bychkova, O.V. (2013), "Accounting in coal-mining enterprise ecological activity: complex approach to production", *Ekonomika. Menedzhment. Pidpryemnytstvo*, no. 25 (II), pp. 145–158.

5. Zamula, I.V. (2011), "Environmental income and liabilities in an accounting system", *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy Natsionalnoho banku Ukrainy : zb. nauk. prats*, iss. 1, pp. 257–259.

6. Zhuk, V.M. (2012), "Environmental aspects of accounting in agro-industrial production", *Ahroekolohichniy zhurnal*, no. 2, pp. 18–23.

7. Melnyk, L.H. and Shapochka, M.K. (eds.) (2008), "Environmental accounting, auditing and insurance at the enterprise", *Osnovy ekolohii. Ekolohichna ekonomika ta upravlinnia pryrodokorystuvanniam* [Fundamentals of ecology. Ecological economics and environmental management], textbook, Universytetska knyha, Sumy, Ukraine, pp. 660–685.

8. Koblianska, O.I., and Tsybulnyk, M.A. (2012), "Environmental costs and liabilities in the accounting system", *Ekonomichni nauky. Seriya "Oblik i finansy"*, iss. 9 (33), part. 2, pp. 93–98.

9. Kolisnyk, Z.B. (2014), "The increasing role of environmental responsibility in the activities of industrial companies", *Naukovyi visnyk Natsionalnoho lisotekhnichnoho universytetu Ukrainy*, iss. 24.6, pp. 85–95.

10. Len, V. and Koliveshko, O. (2014), "Environmental losses, costs and damages: concept, content", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 2, pp. 11–18.

11. Maliuha, N., and Zamula, I. (2009), "Environmental costs: classification and reflection accounting", *Bukhhalterskyi oblik i audyt : nauk. zhurnal*, no. 5, pp. 35-41.

12. Pelyno, L.M. and Maksymiv, L.I. (2006), "The role of forest and the problem of accounting of the forest resources of Ukraine", *Nauk. visnyk NLTUU: Zb. nauk.-tekhn. prats*, pp. 145-149.

13. Tretiak, A.M. and Zhuka, V.M. (eds.), (2005), "Recommendations on the organization of accounting and land evaluation at enterprises of agro industrial complex", *Oblik i finansy APK*, no. 3, pp. 135–206.

14. Sakhno, L.A. (2009), "Environmental accounting and audit in the reform of the traditional accounting system in the enterprise", *Oblik i finansy APK*, no. 1, pp. 89-92.

Стаття надійшла до редакції 15.05.2018 р.

Рецензент: д.е.н., професор Тернопільського національного економічного університету П.Р. Пуцентейло