

## МІСЦЕ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ВАЖЛИВЕ ЗНАЧЕННЯ В СФЕРІ ОХОРОНИ ДОВКІЛЛЯ

Розглядаються першочергові проблеми впровадження екологічного обліку на підприємствах лісового сектора економіки. Подаються пропозиції щодо налагодження комплексної інформаційної системи – системи екологічного обліку, яка б інтегрувала питання охорони довкілля з фінансовими аспектами діяльності підприємства.

**Ключові слова:** природне довкілля, екологічний облік, фінансовий екологічний облік, управлінський екологічний облік, підприємство.

*Assist. L.M. Pelynyo – NUFWT of Ukraine, L'viv*

### Place of ecological accounting in the modern system of business bookkeeping and its great importance in the sphere of environmental protection

The thesis considers the primary problems in the introduction of the ecological accounting at the enterprises of forestry economic sector. The proposals are given concerning the establishment of the complex information system – the ecological accounting system, which could integrate the environmental problems with the financial aspects of enterprise activity.

**Keywords:** natural environment, ecological accounting, financial ecological accounting, management ecological accounting, enterprise.

Останніми десятиліттями світова спільнота не на жарт стурбована станом природного довкілля. Однак до цього часу не розроблені ні показники, ні системи обліку, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та природного довкілля. Для вирішення цієї проблеми необхідно на підприємствах лісового сектора економіки, налагодити систему екологічного обліку.

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 [2].

Проте існує низка перешкод, що заважають національним підприємствам впроваджувати екологічний облік:

- витрати підлягають вирахуванню з суми оподаткованого податком доходу лише після того, як вони проведені. Внаслідок цього немає стимулу враховувати зобов'язання, зокрема екологічні;
- оскільки інвестори уважно стежать за величиною прибутку виходячи з однієї акції, підприємства відкладають вживання заходів, які могли б призвести до зменшення прибутків;
- надмірна складність виділення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат;
- відсутність конкретних рекомендацій стосовно надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах.

На нашу думку, екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, тільки у цьому випадку він стане ефективним

інструментом природоохоронної діяльності на підприємстві. Взаємозв'язок складових частин екологічного обліку на підприємстві показано на рис. 1.

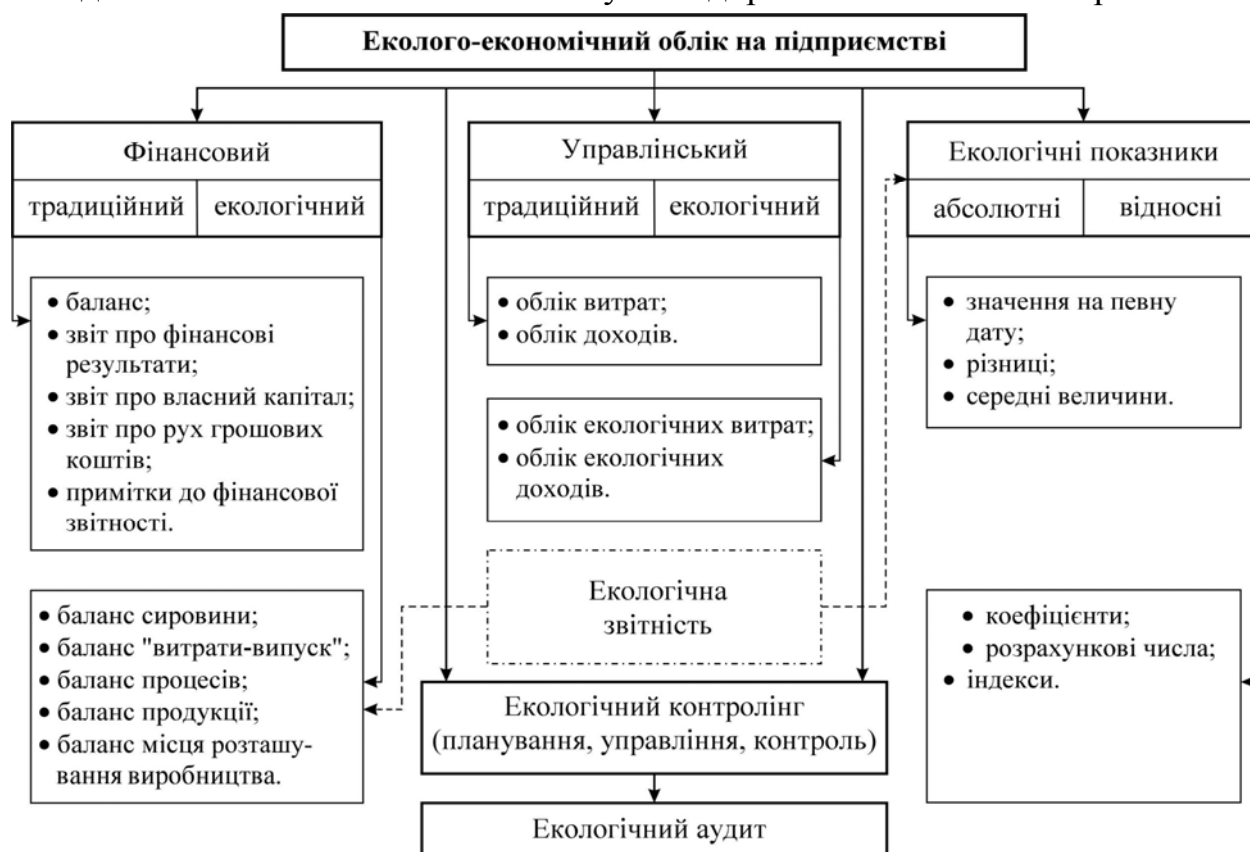


**Рис. 1. Структура еколого-економічного обліку на підприємстві**

Отже, екологічний облік підприємств галузі повинен діяти як цілісна система, що включає такі складові [3]: фінансовий облік; управлінський звітність за екологічними показниками; екологічний контролінг; екологічний аудит. При цьому, фінансовий екологічний облік охоплює традиційну німецьку систему еко-балансів: баланс "витрати-випуск"; баланс процесів; баланс продукції; баланс місця розташування виробництва, яку пропонуємо доповнити балансом сировини (рис. 2).

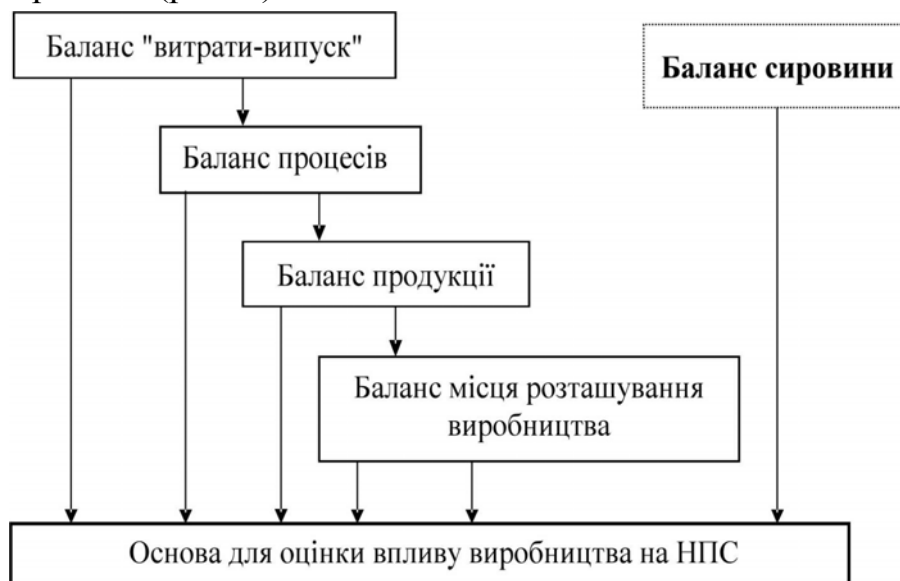


**Рис. 2. Система екологічних балансів підприємства**

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 в сфері охорони довкілля;
- витрати на соціальне страхування співробітників, зайнятих у сфері довкілля;
- амортизація основних фондів 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.

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 в сфері охорони довкілля; витрати на соціальне страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля; амортизація основних фондів природоохоронного призначення; екологічні збори і платежі; інші витрати екологічного характеру.

Необхідно також на підприємствах лісового сектора економіки впровадити нову форму звітності – "Звіт про екологічну діяльність підприємства" (табл. 1). 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.

**Табл. 1. Звіт про екологічну діяльність підприємства за \_\_\_\_\_ р.**

| № з/п | Найменування показників                                                                           | Звітний період | Попередній період |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-------------------|
| 1.    | Повні витрати, пов'язані з охороною НПС: Введення нових об'єктів природоохоронного призначення    |                |                   |
| 1.1.  | Ремонт і реконструкція діючих об'єктів                                                            |                |                   |
| 1.2.  | Інші капітальні витрати                                                                           |                |                   |
| 2.    | Поточні витрати – загалом, зокрема                                                                |                |                   |
| 2.1.  | Витрати, пов'язані з експлуатацією природоохоронного устаткування                                 |                |                   |
| 2.2.  | Утилізація (захоронення) відходів                                                                 |                |                   |
| 2.3.  | Інші поточні витрати                                                                              |                |                   |
| 3.    | Податки і платежі – всього, зокрема                                                               |                |                   |
| 3.1.  | Платежі за користування природними ресурсами                                                      |                |                   |
| 3.2.  | Збори за викиди, скиди, розміщення відходів                                                       |                |                   |
| 3.3.  | Збори за викиди в атмосферне повітря                                                              |                |                   |
| 3.4.  | Штрафи за порушення екологічного законодавства                                                    |                |                   |
|       | Всього витрат                                                                                     |                |                   |
| 4.    | Економія або дохід унаслідок запобігання додатковим витратам                                      |                |                   |
| 4.1.  | Зменшення об'ємів твердих відходів                                                                |                |                   |
| 4.2.  | Зменшення викидів в атмосферне повітря зокрема викидів в атмосферне повітря від пересувних джерел |                |                   |
| 4.3.  | Зменшення скидів                                                                                  |                |                   |
| 4.4.  | Економія внаслідок переробки вторинної сировини                                                   |                |                   |
| 4.5.  | Інші доходи (економія)                                                                            |                |                   |
|       | Всього доходів (економії)                                                                         |                |                   |

Звіт про екологічну діяльність підприємства повинен містити:

1. Дані, що відображають як витратну частину, пов'язану з екологічними витратами, так і дохідну, пов'язану з отриманням доходів від ведення природоохоронної діяльності.

1.1. Витрати, пов'язані з природоохоронною діяльністю:

- екологічні збори і платежі (за видами платежів);
- плата за природні ресурси (за видами ресурсів);
- капітальні витрати на охорону довкілля (за напрямками природоохоронної діяльності);
- поточні витрати на охорону довкілля (за напрямками природоохоронної діяльності в розрізі елементів витрат).

1.2. Економія або дохід у зв'язку з веденням природоохоронної діяльності (за напрямками природоохоронної діяльності в розрізі видів доходів).

2. Додатки до звіту:

- 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).

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 охоплює планування, управління та контроль у сфері охорони природного довкілля.

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 [1].

Під час проведення екологічного аудиту особливої уваги заслуговує процес перевірки облікової інформації, яка в узагальненому вигляді міститься у формах звітності підприємства. 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 – обов'язковий вид звітності при участі підприємства у схемі екологічного менеджменту і аудиту згідно EMAS Постанови. Беручи до уваги те, що на підприємствах лісового сектора економіки використовується такий важливий природний ресурс як деревина, а також те, що на міжнародних товарних ринках існує великий попит на продукцію з натуральної деревини, тому національним лісовим підприємствам варто використовувати інструмент екологічного менеджменту і аудиту для завоювання своєї частки на цих ринках. Для цього поруч із впровадженням СЕМ і сертифікуванням відповідно до ISO 14001 доцільно паралельно брати участь у схемі EMAS.

При цьому на підприємствах лісового сектора економіки доречним було б складання екологічної декларації, яка повинна містити такі елементи:

- назва підприємства;
- назва й адреса місця розташування;
- опис діяльності підприємства в місці розташування;
- опис усіх важливих екологічних питань у взаємозв'язку з відповідними видами діяльності;

- підсумкові цифрові дані про: емісію шкідливих речовин, виникнення відходів, споживання сировини, енергії, води, а також шум та інші екологічно релевантні аспекти;
- інші чинники, котрі стосуються виробничої охорони довкілля;
- подання екологічної політики, екологічної програми і системи менеджменту довкілля для конкретного місця розташування;
- строк подання наступної екологічної декларації;
- прізвище акредитованого еко-експерта;
- важливі зміни з часу подання попередньої декларації.

### Висновок

Налагодження системи екологічного обліку в Україні на підприємствах лісового сектора економіки сприятиме формуванню дійової системи екологічного аудиту, участь в якій даватиме підприємствам більші шанси одержувати реальні прибутки при одночасному гармонійному ставленні до довкілля. Виділення окремих екологічних рахунків дасть змогу контролювати плановий кошторис витрат і акумулювати дані про загальну суму екологічних доходів і витрат з подальшим відображенням її в звітності та більш адекватного розподілу між видами продукції.

### Література

1. Закон України "Про екологічний аудит"// Відомості Верховної Ради України. – 2004, № 45. – 34 с.
2. Кирсанова Т.А., Кирсанова Е.В., Лукьянихин В.А. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента/ Под ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Изд-во "Козацький вал", 2004.
3. Максимів Л.І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування// Вісник САДУ: Економіка та менеджмент. – Суми: Козацький вал, 2001. – С. 123-129.
4. Организация природоохранной работы на предприятии/ Систематизированный сб. документов, регламентирующих природоохранную работу на предприятии. (Законы, распоряжения, методики расчетов). – Харьков.
5. Паламарчук В.О., Коренюк П.І. Економіка природокористування: Навч. пос./ За ред. О.С. Ємельянова; Бердянський ін-т підприємництва. – Запоріжжя: Дике Поле, 2003.
6. 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.

УДК [504.064:338.003.12]:661.66(477.83)

Магістр Н.С. Стрямець;

доц. І.П. Соловій, канд. с.-г. наук – НЛТУ України, м. Львів

## ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНА ОЦІНКА ВУГЛЕЦЕВОГО БАЛАНСУ ТА СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМКИ ЙОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ КІОТСЬКОГО ПРОТОКОЛУ

Дослідження базується на сучасних теоретичних підходах до оцінки вуглецевого балансу. Проаналізовано ринкові механізми його регулювання. Оцінено вуглецевий баланс Львівської області із використанням методики IPCC (Intergovernmental Panel on Climate Change). Запропоновано регулювання вуглецевого балансу шляхом зменшення емісій, здійснюваних промисловими підприємствами та збільшення депонування вуглецю лісовими екосистемами.

**Ключові слова:** вуглецевий баланс, Кіотський протокол, емісії парникових газів, депонування вуглецю, менеджмент лісового господарства.