

УДК 657.1:502.1

І. В. Свиноус,

д. е. н., професор, Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0002-0346-1596

О. І. Слободенюк,

к. б. н., доцент, Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0002-6966-9277

Н. М. Присяжнюк,

к. вет. н., доцент, Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0002-4737-014

О. Ю. Гаврик,

к. е. н., доцент, Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0001-9816-0253

В. О. Соколовський,

магістр, Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0002-8106-5898

DOI: 10.32702/2306-6792.2021.15.20

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ

I. Svyynous,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

O. Slobodeniuk,

PhD in Biological Sciences, Associate Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

N. Prysiazniuk,

PhD in Veterinary Sciences, Associate Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

O. Gavryk,

PhD in Economics, Associate Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

V. Sokolovsky,

Master's student, Bila Tserkva National Agrarian University

THEORETICAL PRINCIPLES OF ECOLOGICAL ACCOUNTING DEVELOPMENT

Зростання значення екологічної інформації в процесі прийняття економічних рішень зацікавленими особами, а також забезпечення сталого розвитку корпорацій зумовило виникнення екологічного обліку. Попри кілька десятиліть його розвитку, багато теоретичні, організаційні та методичні положення залишаються недостатньо розробленими. Відсутність єдності поглядів вчених і практиків щодо місця екологічного обліку в системі видів обліку багато в чому обумовлено дискусійним характером думок про поняття екологічного обліку, його предмет, об'єкти, методи та ін.

Сучасна система інформації про природоохоронну діяльність різко відає від потреби в ній, що значно гальмує подальше вдосконалення чинного механізму природокористування. Очевидно, що для ефективності природоохоронних заходів, необхідний точний облік екологічних витрат і результатів природоохоронної діяльності, причому використовувати доцільно тільки такі показники, за якими ведеться достовірний облік.

Екологічна інформація має бути викладена в двох аспектах: кількісно-якісному; затратно-вартісному.

Кількісно-якісний аспект передбачає, що повинні бути виміряні і визначені дані про добутих і використовуваних природних ресурсах, виміряні скиди і викиди забруднюючих речовин, а також виявлено їх конкретні види, визначено їх обсяги. Затратно-вартісний аспект пов'язаний з вартісним виразом заборгованості за користування природними ресурсами.

Виділення окремим рядком основних засобів, пов'язаних з природоохоронною діяльністю, дозволить отримати всебічний аналіз динаміки їх розвитку. Окремі основні засоби не можна однозначно ідентифікувати як пов'язані з природоохоронною діяльністю або з виробничим процесом. Такі основні засоби доцільно віднести до однієї з груп за ступенем значущості цього об'єкта для кожного з процесів.

Екологічний облік є частиною традиційної облікової системи економічного суб'єкта, що включає оперативний, бухгалтерський і статистичний облік, і може здійснюватися як окремо, так і в системі соціального обліку. Практичне використання результатів дослідження може багато в чому сприяти більш достовірного визначення результативності та ефективності екологічної діяльності корпорацій.

The growing environmental information importance in the process of economic decision by stakeholders, as well as ensuring the sustainable development of corporations caused the emergence of environmental accounting. Despite several decades of its development, many theoretical, organizational and methodological positions remain underdeveloped. The absence of opinion unity of scientists and practitioners regarding the place of environmental accounting in the system of accounting types caused a debatable nature of ideas about the environmental accounting concept, its subject, objects, methods and others.

The existing system of information on environmental activities less the need for it, which significantly degrades the further improvement of the nature management current mechanism. It is obvious that for the effectiveness of environmental measures, it is necessary to accurately account for environmental costs and results of environmental activities. It is advisable to use only those indicators on which reliable accounting is conducted.

Environmental information should be presented in two aspects: quantitative and qualitative; cost and effective.

Quantitative and qualitative aspect prognosticates the information availability of the extraction and use of natural resources, discharges and emissions of pollutants. Their specific types are detected, their volumes are defined. The cost and value aspect is related to the debt cost expression for the use of natural resources.

Emphasis of basic instrumentalities separately related to environmental activities will allow to obtain a comprehensive analysis of their development dynamics. Separate basic instrumentalities cannot be unambiguously identified as related to environmental activities or the production process. Such basic instrumentalities should be assigned to one of the groups according to the degree of importance of this object for each of the processes.

Environmental accounting is part of the traditional accounting system of an economic subject, which includes operational, accounting and statistical accounting. It can be carried out both separately and in the system of social accounting. The practical use of the research results contributes to a more reliable determination of the effectiveness and efficiency of environmental activities of corporations.

Ключові слова: екологічний облік, екологічна звітність, екологічна діяльність, об'єкт екологічного обліку, суб'єкт екологічного обліку, соціальний облік.

Key words: ecological accounting, ecological reporting, ecological activity, object of ecological accounting, subject of ecological accounting, social accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Виникнення серед широкого кола зацікавлених осіб стурбованості результатами і наслідками екологічної діяльності економічних суб'єктів зумовило необхідність формування масиву екологічної інформації та стало основою для виникнення і розвитку екологічного обліку.

Нині його використовують економічні суб'єкти (передусім великі промислові підприємства) витрати, зобов'язання і наслідки екологічної діяльності яких істотні для об'єктивної оцінки вартості суб'єктів господарювання, а також для підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності. Багато підприємств стикаються з проблемами організації та ведення екологічного обліку найчастіше у зв'язку з тим, що теоретичні, організаційні та методичні положення цього виду обліку все ще недостатньо розроблено. Крім того, відкритим залишається питання самого визначення екологічного обліку, відсутня єдність поглядів

на його об'єкти, не сформовано однозначної позиції вчених з приводу місця екологічного обліку в системі видів обліку.

Насамперед слід зазначити, що ані в західній, ані у вітчизняній науці і практиці немає єдності думок щодо сутнісних характеристик екологічного обліку, які дозволяють сформулювати його адекватне визначення.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Для поглиблення досліджень теоретичних і організаційно-методичну основ екологічного бухгалтерського обліку та звітності використовується зарубіжний досвід, що міститься в працях Р. Адамса, А. Аренса, Дж. Бартельса, К. Друрі, К. Нортона та інших.

Над вирішенням проблем теорії і методології екологічного обліку працювали Т.О. Кірсанова, Л.М. Пелинь, Я. Соколова, Д. Хенсен, А. Шермет та ін.

Водночас економічні, організаційно-методичні та нормативно-аналітичні аспекти екологічного обліку та звітності в системі екологічного менеджменту є мало розробленою ділянкою екологічного забезпечення всіх рівнів фінансово-господарської та управлінської діяльності з урахуванням галузевих особливостей.

У зв'язку з цим бухгалтерська наука не може не реагувати на явну виражена невідповідність між теорією екологічного обліку та звітності і вітчизняної еколого-економічною практикою господарюючих суб'єктів. Крім цього, в діяльності вітчизняного бізнесу ця проблема не отримала достатнього наукового узагальнення розвитку для цілей внутрішньої структури підприємства.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є розроблення на основі вітчизняного та світового досвіду теоретичних підходів щодо розвитку екологічного обліку в Україні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У 1992 році на конференції Організації Об'єднаних Націй з навколишнього середовища і розвитку (зустріч "Планета Земля" на вищому рівні в Ріо-де-Жанейро) було запропоновано концепцію екологічного обліку як інструменту нововведення послідовної політики у сфері сталого розвитку [1].

У Рекомендації 1653 "Про екологічний облік як інструмент сталого розвитку" Парламентської асамблеї Ради Європи (2004) екологічний облік представлений як система, яка може використовуватися для виявлення, організації, регулювання та подання даних та інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках.

Загалом зарубіжними дослідниками екологічний облік підприємств розуміється як сукупність методів внутрішнього управлінського обліку, фінансового обліку для цілей зовнішньої звітності, а також для аналізу витрат і результатів фактичної продуктивності.

Серед вітчизняних вчених також немає однозначної точки зору на поняття екологічного обліку. Т.Ф. Плахтій дає його визначення як впорядкованої системи збору, реєстрації та узагальнення інформації в натуральному і грошовому вираженні про природні ресурси, екологічні зобов'язання, господарські операції природоохоронної діяльності організації шляхом суцільного, безперервного документального обліку природокористування господарюючого суб'єкта [2].

У дослідженні "Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки" Замула І.В. розглядає екологічний облік як сегментарну область бухгалтерського обліку, представлену у вигляді системи збору реєстрації та узагальнення інформації, яка забезпечить можливість виявлення, оцінки, планування та прогнозування, контролю та аналізу екологічних витрат і екологічних зобов'язань [3]. Василюк М.В. представляє екологічний облік як процес відображення в системі бухгалтерського обліку природоохоронних витрат і зобов'язань організацій, а також соціоеколого-економічних результатів діяльності господарюючих суб'єктів з метою управління бізнесом і досягнення оптимальної еколого-економічної ніші на ринку товарів і послуг [4]. На думку Т.В. Давидюк, представленій в дослідженні "Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку", бухгалтерський екологічний облік — це процес збору, реєстрації, узагальнення і відображення в системі природоохоронних витрат, природних активів, екологічних фондів, резервів і зобов'язань, а також результатів діяльності господарюючих суб'єктів з метою управління та визначення екологічного потенціалу підприємства [5].

У понятті екологічного обліку І.В. Замула об'єднує інформаційну функцію і екологічне управління, що зазвичай асоціюється з урахуванням природних ресурсів, яке у свою чергу визначається як збір і аналітичне підсумовування відомостей про кількість і якість наявних природних ресурсів для організації їх раціонального використання, планування господарської і природоохоронної діяльності, прогнозування тенденцій розвитку галузей природокористування та змін навколишнього середовища в поточний період і в перспективі [6]. Лега О.В., Яловега Л.В., Прийдак Т.Б. визначають екологічний облік як систему обліку природоохоронної діяльності [7].

У наведених визначеннях екологічного обліку простежується загальний підхід до того, що його об'єкт насамперед представлений природоохоронною діяльністю, а це не зовсім точно, оскільки охорона природи не є функцією підприємств. Стосовно цих економічних суб'єктів більш доцільно використовувати поняття екологічної діяльності. Крім того, поняття екологічного обліку засноване на законодавчо закріпленому визначенні бухгалтерського обліку з відображенням специфіки об'єктів.

Огляд дефініцій екологічного обліку дозволяє уявити уточнене його визначення. Еколо-

гічний облік — формування документованої систематизованої інформації про екологічну діяльність економічного суб'єкта відповідно до вимог до облікової інформації та складання на її основі екологічної звітності. При цьому екологічна звітність — це звітність про види екологічних активів, доходів і витрат, джерела фінансування екологічної діяльності економічного суб'єкта, а також про його антропогенний вплив на навколишнє середовище.

Одним із важливих положень, які формують уявлення про екологічний облік та його місце в системі видів обліку і не мають єдності поглядів вчених, є визначення його об'єктів. Шмигель О.Є. в якості основного об'єкта екологічного обліку визначає природоохоронну діяльність організації [8].

З такою думкою автори можуть погодитися лише частково. Такого роду діяльність стосовно економічного суб'єкту, який не є організацією державного сектора, більш доречно позначати як екологічну діяльність. Крім того, іменувати об'єкти екологічного обліку загальним поняттям "екологічна діяльність" мало, оскільки воно не повною мірою розкриває їх особливості і є, якщо точніше, його предметом. В.М. Жук більшу увагу приділяє питанням обліку розрахунків по платному природокористуванню, поточних витрат і капітальних вкладень на природоохоронну діяльність, тобто тим об'єктам екологічного обліку, інформація про які може бути сформована в процесі бухгалтерського обліку. В.М. Жук досліджує також систему статистичної звітності, яка формується в ході екологічної діяльності [9]. О. Воронівська звертає увагу на важливість формування інформації про збиток, який завдається промисловими підприємствами навколишньому середовищу [10]. І.В. Замула, А.Л. Липова, В.В. Травін досліджують екологічні зобов'язання споживачів як об'єкт бухгалтерського обліку [11], екологічні доходи і витрати, фінансові результати від екологічної діяльності [12].

Близьку їм позицію займає А.А. Сахно, яка бере участь у дискусії з питання врахування екологічних активів, зобов'язань і витрат [13]. Облікові еколого-економічного результату землекористування, додаткового екологічного капіталу присвячені роботи Е.А. Шелухіна і С.Г. Вегери [14]. В. Ленъ додає особливу важливість розгляду порядку обліку екологічних платежів [15].

Схожу позицію представляє А.В. Масько, приділяючи увагу не тільки формуванню інформації про екологічні активи і зобов'язання, а й відповідного аудиту [16]. З усіх можливих

об'єктів обліку екологічної діяльності В.Р. Голік досліджує капітальні вкладення, поточні витрати, а також джерела фінансування цього виду діяльності: власні кошти корпорації, державну допомогу, позикові кошти [17]. Ці праці і роботи інших авторів [18] роблять значний внесок у розвиток уявлень, що характеризуються не тільки фінансово-господарськими показниками. Пропонуємо виділяти в складі об'єктів екологічного обліку дві групи: об'єкти бухгалтерського обліку, пов'язані з екологічною діяльністю; об'єкти — антропогенні екологічні фактори.

У свою чергу об'єкти бухгалтерського обліку, пов'язані з екологічною діяльністю, можна розділяти на групи, що відображають традиційне уявлення про двоїтий характер наведеної інформації про об'єкти бухгалтерського обліку.

До активів, пов'язаних з екологічною діяльністю, належать необоротні активи та оборотні активи. Доходи від екологічної діяльності можуть являти собою доходи від продажу енергії, відходів, надання в користування основних засобів екологічного призначення, надання послуг лабораторій тощо.

Під фактами екологічного життя слід розуміти угоди, події, операції, здатні вплинути на стан екологічних активів, екологічні доходи і витрати, джерела фінансування екологічної діяльності, а також антропогенний вплив на навколишнє середовище.

Поточні екологічні витрати включають у себе пов'язані з екологічною діяльністю: утримання та експлуатацію об'єктів основних засобів, їх ремонт; сировину, матеріали, паливо і електроенергію, що використовуються при експлуатації об'єктів; утримання персоналу, що обслуговує об'єкти; рентні платежі, платежі по страхуванню споруд і обладнання; збір, зберігання і переробку, знищення, розміщення відходів виробництва і споживання власними силами; організацію самостійного контролю шкідливого впливу на навколишнє середовище і моніторингові заходи, науково-технічні дослідження, управління екологічними організаціями; поточні заходи щодо збереження та відновлення якості навколишнього середовища, порушеного в результаті господарської діяльності; обов'язкове страхування цивільної відповідальності організації, що експлуатує небезпечний виробничий об'єкт; плату за негативний вплив на навколишнє середовище; інші поточні заходи щодо зниження шкідливого впливу на навколишнє середовище і запобігання зміні клімату.

Капітальні екологічні витрати включають у себе: будівництво споруд, які охороняють атмосферне повітря від забруднення газо-пилотворюючих установок та пристроїв і які запобігають зміні клімату; знешкодження шкідливих речовин з газів, що відходять від технологічних агрегатів і з вентиляційного повітря перед викидом в атмосферу, автоматичних систем контролю забруднення атмосферного повітря, установок з виробництва електроенергії на базі альтернативних джерел; водоохоронні та інші споруди для збору та очищення стічних вод; будівництво установок для знешкодження, компостування, переробки відходів виробництва і споживання; будівництво протиерозійних гідротехнічних, протиселевих, протизсувних, протилавинних, протиобвальних, включаючи берегові, споруд; терасування крутих схилів, рекультивация земель, обладнання контролю забруднення ґрунту і підземних вод та ін.; заходи щодо захисту і реабілітації земель, поверхневих і підземних вод; зведення об'єктів, спрямованих на захист навколишнього середовища від шумового, вібраційного та інших видів фізичного впливу; заходи щодо забезпечення радіаційної безпеки навколишнього середовища, спрямовані на скорочення або запобігання впливу радіоактивних речовин на навколишнє середовище, реабілітацію забруднених територій, високорадіоактивних відходів та ін.; проектно-вишукувальні та дослідно-конструкторські роботи зі створення природоохоронного устаткування, установок, споруд, підприємств і об'єктів, прогресивної природоохоронної технології, засобів захисту природних об'єктів від негативних антропогенних впливів на навколишнє середовище.

Фінансові екологічні витрати, в результаті яких змінюються розмір та склад власного капіталу організації, позикових коштів.

Власні джерела фінансування екологічної діяльності можуть складатися: з резервів, утворених за рахунок нерозподіленого прибутку; з додаткового капіталу, сформованого в процесі переоцінки використовуваних в екологічній діяльності необоротних активів; з державної допомоги, що надається організаціям на екологічну діяльність.

Позикові джерела фінансування екологічної діяльності можуть складатися: з кредитів і позик, залучених для фінансування екологічної діяльності; з позикових коштів, залучених шляхом видачі векселів, випуску та продажу облігацій, отримання відстрочок і розстрочок оплати від постачальників тощо.

Антропогенні фактори як об'єкти екологічного обліку слід розрізняти залежно від способів визначення їх впливу на екологію відповідно до виду економічної діяльності організації: фактори технічного впливу на екологію; фактори хіміко-біологічного впливу на екологію, гранично допустимий викид; фактори фізичного впливу на екологію: термічні, механічні, акустичні, електричні, ядерні та радіаційні, макрокінетичні та ін.

Вважаємо, що запропоноване групування об'єктів екологічного обліку достатньо цілісно представляє їх основні види, може багато в чому сприяти вирішенню організаційних і методичних питань, а також достовірному визначенню не тільки результативності, а й ефективності екологічної діяльності організації.

Однак можлива ще більша деталізація об'єктів екологічного обліку в залежності від застосовуваних стандартів звітності та рішення організації відображати інформацію про обов'язкову і добровільну частини екологічної діяльності.

Важливе наукове і прикладне значення має дослідження взаємозв'язків видів обліку. Різні автори порівнюють екологічний облік з бухгалтерським, управлінським, податковим, але використовують для цього різні ознаки порівняння і доходять різних висновків. Проведемо огляд найбільш відомих підходів до такого порівняння.

У своєму дослідженні Штика Ю.В. зіставляє екологічний облік з бухгалтерським, що включає в себе фінансовий, управлінський, податковий облік, за такими ознаками: поняття; мета; завдання; користувачі інформації; способи відображення облікової інформації; свобода вибору методів ведення обліку; основні об'єкти обліку; основні звіти; частота складання звітності; ступінь надійності; обов'язковість ведення обліку; основний внутрішній документ, який визначає порядок ведення обліку; нормативне регулювання [19].

Дослідник визначає екологічний облік як самостійний напрям бухгалтерського обліку, сегментарну його ділянку. Між цими видами обліку є взаємозв'язок і взаємозалежність. На рівні організації екологічний облік ведеться в контексті діючих стандартів фінансового та управлінського обліку.

Основні відмінності екологічного обліку: острів поняття будується на основі систем збору, реєстрації та узагальнення інформації, але зі своєю "екологічною" специфікою.

Основу мети екологічного обліку становить не формування і достовірне інформаційне за-

безпечення для певних потреб як для фінансового, управлінського і податкового обліку, а координація екологічної та економічної складової бізнесу, позначення можливих ризиків і труднощів, визначення шляхів їх подолання.

Завдання екологічного обліку — збір і реєстрація відомостей для оцінки екологічних факторів і складання бухгалтерської звітності. Користувачі цієї інформації діляться на зовнішніх і внутрішніх. У фінансовому ж обліку це в основному зовнішні користувачі, в управлінському, як правило, внутрішні.

Екологічний облік Штик Ю.В. характеризує як суцільний, безперервний документальний облік з використанням натуральних і вартісних (грошових) вимірників.

Особливістю екологічного обліку є його звітність — екологічні декларації. Терміни складання екологічної, фінансової та податкової звітності — місяць, квартал, рік; управлінської — зміна, день, тиждень, місяць.

Ступінь надійності екологічного обліку поряд з фінансовим і податковим повинна бути високою і документально підтвердженою, лише в управлінському обліку допустимі приблизні оцінки. Екологічний, фінансовий і податковий облік повинен проводитися відповідно до нормативно-правових документів уряду і органів, що регулюють ці види обліку, а за порушення законодавства передбачена певна відповідальність [20].

Своє порівняння екологічного, управлінського і фінансового обліку проводить О.С. Кожухова, показуючи, що всі ці види є логічним наслідком бухгалтерського обліку [21]. Екологічний облік визначається в широкому сенсі як інформаційний метод і одночасно як функція екологічного управління. Цей дослідник вважає, що економіко-екологічні показники згруповані в підсистемах фінансового та управлінського обліку, а екологічна інформація є підставою для прийняття управлінських рішень.

Дані, що формуються тільки в рамках фінансового та управлінського звітів, не завжди придатні для забезпечення екологічної стійкості та екологічної діяльності господарюючого суб'єкта.

Автор пропонує дещо іншу позицію, яка полягає в тому, що екологічний облік базується на системі бухгалтерського обліку, але не може бути здійснений виключно в його рамках. Так, технічні, хіміко-біологічні, фізичні характеристики антропогенного впливу на навколишнє середовище неможливо отримати в процесі бухгалтерського обліку. Поділяючи думку вчених про взаємозв'язок екологічного об-

ліку з бухгалтерським, фінансовим, управлінським, відзначимо, що: порівняння екологічного обліку з податковим є зайвим, оскільки на погляд авторів, його не можна вважати окремим видом обліку; для управління екологічною діяльністю значення мають не тільки економічні, а й екологічні характеристики, що враховуються. При цьому недостатньо прийомів і способів бухгалтерського обліку, частина екологічної інформації формується в процесі статистичного обліку із застосуванням його методів.

Для формування об'єктивної думки про місце екологічного обліку в єдиній системі видів обліку автори вважають доцільною порівняльну характеристику, яка відрізняється від відомих зіставленням екологічного обліку зі статистичним і оперативним, а також використанням таких ознак: принципи, функції, предмет, об'єкти, суб'єкти, методи, вимірювачі.

Загальними принципами екологічного, статистичного і оперативного обліку є повнота, достовірність, своєчасність — зі специфікою інтерпретації для кожного рівня управління. Принципи екологічного обліку відрізняються більш широким переліком, що обумовлено формуванням інформації про екологічну діяльність організації в процесі бухгалтерського обліку.

Інформаційна і контрольна функції екологічного обліку притаманні й іншим видам обліку. Екологічний облік можна характеризувати функціями соціального обліку: захисної і соціальної. Вони проявляються в тому, що сформована в процесі екологічного обліку інформація дозволяє приймати управлінські рішення щодо захисту навколишнього середовища і зняття соціальної напруженості з виводу екологічних проблем.

Предметом екологічного обліку є "екологічна діяльність господарюючих суб'єктів — частина їх господарської діяльності, що здійснюється в процесі дотримання природоохоронного законодавства і норм, а також добровільних заходів щодо зниження і ліквідації негативного впливу на навколишнє природне середовище, збереження, поліпшення і раціонального використання природних ресурсів, зменшення наслідків негативного впливу на навколишнє середовище і запобігання зміні клімату" [22].

Внутрішні суб'єкти екологічного обліку ідентичні суб'єктам оперативного обліку в частині окремих структурних підрозділів, а зовнішні — в частині органів державної влади, які формують статистичну інформацію. Методи екологічного обліку включають у себе: ме-

тоди бухгалтерського обліку: документування, інвентаризацію, оцінку та калькуляцію, рахунки і подвійний запис, звітність; методи статистичного обліку: збір, контроль, редагування, зведення і групування первинних статистичних екологічних даних; еколого-параметричні методи: результати хімічних і фізичних експериментів, розрахункові методи, методи комп'ютерного моделювання.

Склад внутрішніх суб'єктів екологічного обліку залежить від особливостей організаційної структури підприємства і може бути представлений: бухгалтерією, в її складі — відділами з планування та обліку податків, фінансовим відділом тощо; відділом охорони природи, екологічним відділом, екологічним центром підприємства; екоаналітичними центрами і лабораторіями з контролю за викидами, лабораторіями очисних споруд, водоочисними станціями та ін.

Зовнішні суб'єкти екологічного обліку можуть бути представлені залученими організаціями, що працюють на договірній основі з підприємством. Це можуть бути мобільні лабораторії, які здійснюють діяльність у рамках дій, погоджених зі спеціалізованою інспекцією державного екологічного контролю та аналізу, а також санітарно-епідеміологічними службами; аналітичні центри з охорони навколишнього середовища та експертизи, компанії екологічного аудиту, органи державної влади, що здійснюють формування офіційної статистичної інформації.

Користувачів інформації слід об'єднати в дві групи: внутрішні: екологічний відділ, бухгалтерія, фахівці з питань екології, координуючі управлінські дії організаційно-технологічного характеру, керівники економічного суб'єкта, персонал, професійні спілки та ін.; зовнішні: центральні, регіональні, місцеві органи державної влади, інвестори, громадськість, природоохоронні організації та ін.

ВИСНОВКИ

Вважаємо, що розвиток теорії і практики екологічного обліку зумовив виникнення соціального обліку, в процесі якого формується інформація про економічну, соціальну та екологічну результативність економічних суб'єктів. У зв'язку з цим екологічний облік можна вести як окремо, так і в системі соціального обліку.

На нашу думку, екологічний облік є частиною традиційної облікової системи економічного суб'єкта, що включає оперативний, бухгалтерський, статистичний облік, а також є од-

ним із блоків, що формують основи соціального обліку.

Нині Україна переживає період реформування системи бухгалтерського обліку, пов'язаного з прийняттям Міжнародних стандартів обліку. З цією метою було переглянуто План рахунків бухгалтерського обліку, склад і зміст звітності, внесено зміни до методології обліку. Водночас до цього часу є необхідність в розробці нормативних документів з регулювання облікової діяльності в галузі екології, що вимагають докладного відображення у фінансовій звітності зобов'язань і витрат, пов'язаних з природоохоронною діяльністю.

До основних причин, за якими питання, пов'язані з природоохоронною діяльністю, необхідно об'єднати в корпоративний облік, можна віднести такі:

питання природоохоронної діяльності є передусім предметом управлінської діяльності, оскільки менеджерам необхідно виявляти і розподіляти природоохоронні витрати таким чином, щоб продукція була правильно оцінена і інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах;

інвесторам для прийняття інвестиційних рішень необхідно мати інформацію по екологічним заходам і витрат, пов'язаних з природоохоронною діяльністю;

рахунки підприємства повинні відображати його вплив на навколишнє середовище і вплив витрат, ризиків і зобов'язань, пов'язаних з природоохоронною діяльністю, на фінансовий стан підприємства;

підприємство може мати переваги в конкурентній боротьбі за клієнтів, якщо воно виявиться здатним показати, що його товари і послуги краще з екологічної точки зору;

екологічний облік є інструментом підвищення "екоефективності" підприємств, оскільки екоефективність може бути виміряна тільки за допомогою ведення екологічного обліку, т. е. шляхом подання точної інформації з природоохоронних витрат, заощаджень і впливі господарської діяльності на навколишнє середовище.

Загалом екологічний облік являє собою систему збору, реєстрації та узагальнення інформації про взаємодію підприємства і навколишнього (природного) середовища.

Відповідно до вищевикладеного можна відзначити, що екологічний облік надає можливість як керівництву, так і зовнішнім користувачам отримати інформацію про екологічно значиму діяльність господарюючого суб'єкта, необхідну для цілей ефективного управління

навколишнім середовищем і прийняття інвестиційних рішень.

Література:

1. Рио-де-Жанейрская декларация ООН по окружающей среде и развитию 1992 г. URL: <http://www.un.org/ru>.

2. Плахтій Т.Ф., Драчук В.Ю. Екологічний податок: порядок оподаткування та відображення в системі бухгалтерського обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 5. С. 143—158.

3. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ. 2010. 440 с.

4. Василець М.В. Тенденції розвитку екологічного аудиту. ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. 2018. № 6. С. 109—119.

5. Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / Т.В. Давидюк [та ін.]; Житомирський держ. технологічний ун-т. Житомир: ЖДТУ, 2015. 480 с.

6. Замула І.В., Шигун М.М. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Вісник національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Відп. ред. д.е.н., проф. Кузьмін О.Є. 2015. № 647. С. 337—343.

7. Лега О.В., Яловега А.В., Прийдак Т.Б. Екологічний податок: особливості обліку і оподаткування у контексті нормативно-правових змін. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. 2017. Вип. 185. С. 231—242.

8. Шмигель О.Є. Екологічний облік як інструмент управління природоохороною діяльністю підприємства. Інноваційна економіка. 2018. № 5—6. С. 117—125.

9. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агро-екологічний журнал. 2018. № 2. С. 18—23.

10. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку. Галицький економічний вісник. 2017. № 2 (31). С. 195—200.

11. Замула І.В., Липова А.А. Бухгалтерский учет экологических обязательств потребителей. Международный бухгалтерский учет. 2014. № 22. С. 55—63.

12. Замула І.В., Травин В.В. Экологическая рента: идентификация в бухгалтерском учете и порядок распределения. Международный бухгалтерский учет. 2017. № 14. С. 46—55.

13. Сахно Л.А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. Облік і фінанси АПК. 2015. № 1. С. 89—92.

14. Вегера С.Г. Учет экологической и анти-экологической земельной ренты как фактор обеспечения устойчивого землепользования. Международный бухгалтерский учет. 2017. № 40. С. 31—45.

15. Ленъ В., Колівешко О. Екологічні збитки, витрати та втрати: поняття, зміст. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 2. С. 11—18.

16. Масько А.В. Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами. Аудиторские ведомости. 2014. № 4. С. 63—75.

17. Голик В.Р. Управлінський екологічний облік як складова управління підприємством. Економічний форум. 2018. № 3. С. 240—243.

18. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. Екологія довкілля: Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України, 2008. Вип. 18.2. С. 70—75.

19. Штик Ю.В., Щуренко М.В., Панасенко А.О. Екологічний облік: об'єкти, методи та звітність. Соціальна економіка. 2018. Вип. 56. С. 233—239.

20. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення у сфері охорони довкілля. Науковий вісник НАТУ України. 2008. Вип. 18.2. С. 70—75.

21. Кожухова О.С. Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция. Управление экономическими системами. URL: <http://uecs.ru/uecs-39-392018/item/1165-2018-03-26-11-23-42> (дата звернення: 27.11.2018).

22. Чугрій Н.А., Чугрій Г.А. Екологічний облік: передумови та перспективи впровадження на підприємствах України. Збалансоване природокористування. 2018. № 3. С. 50—56.

References:

1. UN (1992), "UN Rio Declaration on Environment and Development", available at: <http://www.un.org/ru> (Accessed 15 July 2021).

2. Plakhtij, T.F. and Drachuk, V.Yu. (2019), "Environmental tax: the order of taxation and reflection in the accounting system", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky*, vol. 5, pp. 143—158.

3. Zamula, I.V. (2010), *Bukhhalters'kyj oblik ekolohichnoi diial'nosti u zabezpechenni stijkoho rozvytku ekonomiky* [Accounting for environ-

mental activities in ensuring sustainable economic development], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.

4. Vasylets', M.V. (2018), "Trends in environmental audit", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky*, vol. 6, pp. 109—119.

5. Davydiuk, T.V. (2015), *Ekolohichnyj, intelektual'nyj i liuds'kyj kapital v teorii bukhhalters'koho obliku* [Environmental, intellectual and human capital in the theory of accounting], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.

6. Zamula, I.V. and Shyhun, M.M. (2015), "Analytical model of accounting for environmental activities", *Visnyk natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politehnika". Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, vol. 647, pp. 337—343.

7. Leha, O.V. Yaloveha, L.V. and Pryjda, T.B. (2017), "Environmental tax: features of accounting and taxation in the context of regulatory changes", *Visnyk Kharkivs'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu sil's'koho hospodarstva imeni Petra Vasylenka*, vol. 185, pp. 231—242.

8. Shmyhel', O.Ye. (2018), "Environmental accounting as a tool for managing environmental activities of the enterprise", *innovatsijna ekonomika*, vol. 5—6, pp. 117—125.

9. Zhuk, V.M. (2018), "Environmental aspects of accounting in agro-industrial production", *Ahroekolohichnyj zhurnal*, vol. 2, pp. 18—23.

10. Voronovs'ka, O. (2017), "The essence and development of environmental accounting", *Halyts'kyj ekonomichnyj visnyk*, vol. 2 (31), pp. 195—200.

11. Zamula, Y.V. and Lypova, A.L. (2014), "Accounting for environmental obligations of consumers", *Mezhdunarodnyj bukhhalterskyj uchet*, vol. 22, pp. 55—63.

12. Zamula, Y.V. and Travyn, V.V. (2017), "Environmental rent: identification in accounting and distribution procedure", *Mezhdunarodnyj bukhhalterskyj uchet*, vol. 14, pp. 46—55.

13. Sakhno, L.A. (2015), "Environmental accounting and audit in reforming the traditional accounting system at the enterprise", *Oblik i finansy APK*, vol. 1, pp. 89—92.

14. Vehera, S.H. (2017), "Consideration of ecological and anti-ecological land rent as a factor in ensuring sustainable land use", *Mezhdunarodnyj bukhhalterskyj uchet*, vol. 40, pp. 31—45.

15. Len', V. and Koliveshko, O. (2014), "Environmental losses, costs and losses: concept, content", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 2, pp. 11—18.

16. Mas'ko, L.V. (2014), "Techniques for auditing transactions with environmental assets

and liabilities", *Audytorskye vedomosti*, vol. 4, pp. 63—75.

17. Holyk, V.R. (2018), "Management environmental accounting as a component of enterprise management", *Ekonomichnyj forum*, vol. 3, pp. 240—243.

18. Pelyn'o, L.M. (2008), "The place of environmental accounting in the modern accounting system and its importance in the field of environmental protection", *Ekolohiia dovkillia: Naukovyj visnyk Natsional'noho lisotekhnichnoho universytetu Ukrainy*, vol. 18.2, pp. 70—75.

19. Shtyk, Yu.V. Schurenko, M.V. and Panasenko, A.O. (2018), "Environmental accounting: objects, methods and reporting", *Sotsial'na ekonomika*, vol. 56, pp. 233—239.

20. Pelyn'o, L.M. (2008), "The place of environmental accounting in the modern accounting system and its importance in the field of environmental protection", *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 18.2, pp. 70—75.

21. Kozhukhova, O.S. (2018), "Environmental accounting and environmental controlling: relationship and integration", *Upravlyenye ekonomicheskimi systemami available at: <http://uecs.ru/uecs-39-392018/item/1165-2018-03-26-11-23-42>* (Accessed 15 July 2021).

22. Chuhrij, N.A. and Chuhrij, H.A. (2018), "Environmental accounting: prerequisites and prospects for implementation in enterprises of Ukraine", *Zbalansovane pryrodokorystuvannia*, vol. 3, pp. 50—56.

Стаття надійшла до редакції 27.07.2021 р.

www.dy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ
удосконалення та розвитку

Виходить 12 разів на рік

включено до переліку наукових фахових видань України
з питань **ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ**
(Категорія «Б»)

Наказ Міністерства освіти і науки України
від 28.12.2019 №1643

Спеціальність 281

e-mail: economy_2008@ukr.net
тел.: (044) 223-26-28, (044) 458-10-73