



УДК 657.631:332.33

Скрипчук П. М., д.е.н., професор (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

СИСТЕМА ІНДИКАТОРІВ ОЦІНКИ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНОГО ОБҐРУНТУВАННЯ ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ НАВКОЛИШНЬОГО ПРИРОДНОГО СЕРЕДОВИЩА

Розроблено методологічні підходи щодо індикаторів бухгалтерського обліку й аудиту щодо ресурсів навколишнього природного середовища та у сфері використання ресурсів на підприємствах. Обґрунтовано методичні підходи та індикатори, які необхідно стандартизувати у законах України і стандартах бухгалтерського обліку. Запропоновано врахувати індикатори бухгалтерського обліку в практичній діяльності підприємств, що надасть значні економічні ефекти. Доведено положення довго- та короткострокового аспектів гармонізації стандартів бухгалтерського обліку, які будуть враховувати перспективі напрямки діяльності та інтерналізацію екстернальних витрат. Короткостроковий аспект покликаний закріпити у законодавчій та нормативно-правовій формі адаптований міжнародний досвід екологізації економіки країни та комплексного використання природних ресурсів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, аудит, індикатори, навколишнє природне середовище, євроінтеграція.

Одними із інновацій в галузі бухгалтерського обліку та аудиту, оцінці ресурсів навколишнього природного середовища (НПС) є наукові розробки щодо обліку та аудиту в природоохоронній діяльності та оподаткуванні діяльності підприємств, які використовують природні ресурси (в тому числі енергоносії). Фактично всі країни світу та більшість усіх підприємств, пов'язані з такими процесами щодо бухгалтерського обліку та аудиту ресурсів НПС. Передусім актуальність таких розробок полягає у відсутності сучасних методик, стандартів, підзаконних актів щодо обліку та аудиту фактично всіх видів природних ресурсів. Економічно розвинені країни найбільше розробили законів та стандартів щодо обліку та аудиту у сфері природокористування, а тому для України є потреба у їх гармонізації. Найбільш актуальними є питання щодо аудиту стану та використання природних ресурсів, впливу підприємств на НПС, врахування амортизації споруд

та обладнання екологічного призначення тощо.

Проблеми теорії, методології та організації обліку і внутрішнього контролю виробничих витрат досліджували вітчизняні вчені: С. І. Головацька, О. В. Журавльов, О. В. Карпенко, Р. О. Костирко, П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, П. П. Микитюк, І. Д. Лазаришина, С.О. Левицька, Л. В. Нападовська, К. О. Трихліб, А. В. Пантюхова, В. Сопко та інші. Серед них й зарубіжні вчені: П. С. Безруких, А. Глен, Р. Друрі, Р. Ентоні, В. Ф. Палій та інші. Питання обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування в умовах глобалізації економіки вивчали: Й. Я. Даньків, В. М. Вакаров, І. М. Голочалова, Г. М. Колісник, О. І. Мазіна, І. Д. П'ятничук, В. Є. Слюсаренко, Г. Г. Штулер, І. Й. Яремко та інші [1-9].

Україна задекларувала процеси євроінтеграції та враховуючи глобалізацію світових економічних процесів жодна з держав не зможе бути осторонь таких інституційно-облікових реалій сьогодення. Тому гармонізація світових законів, методик, стандартів в Україні потребує врахування розробок європейської комісії щодо вдосконалення практики законодавчої діяльності з метою забезпечення високої якості розроблених законодавчих ініціатив, аби вони були простими, ефективними, та відповідали конкретним потребам. Основні зусилля в рамках програми «Кращі нормативні документи» у сфері НПС відтворені у сімох Тематичних стратегіях за Програмою 6 ЕАР: забруднення атмосферного повітря, раціональне використання ресурсів, вторинна переробка відходів, виважене використання пестицидів, захист ґрунтів тощо. Вони визначають довгострокову рамкову систему дій ЄС на наступні роки. Україна буде зобов'язана в якості умови членства у ЄС привести своє національне законодавство в галузі обліку, аудиту, оцінки НПС у відповідність до екологічного "acquis" ЄС. Цей екологічний "acquis" є значно меншим за обсягом, ніж усі екологічні закони. Він включає в себе близько 145 законодавчих документів (директив, регламентів та рішень) (таблиця).

В результаті проведених оцінок для країн ЄС було визначено, що переваги від впровадження законів, стандартів, методик щодо управлінського обліку та аудиту значно перевищують витрати на їх впровадження: для нових підходів політики в області зміни клімату співвідношення ,далкирпан ,віцвіхаф имакніцо аз ,итартив-идогив язаної з регулюванням пилових викидів в 'становить для сфери, пов , цей коефіцієнт варіюється від 3 до 5; для сфери атмосфери [10].від 3 до 4 –дження з відходами опов



Таблиця

Директиви та регламенти ЄС для гармонізації в Україні

Сфера законодавства	Директиви	Регламенти	Рішення	Разом
Горизонтальне законодавство	5	2		7
Якість атмосферного повітря	18	1	10	29
Поводження з відходами	17	3	8	28
Охорона водних ресурсів	11	0	1	12
Охорона природи	4	6	1	11
Контроль за промисловим забрудненням та управління його ризиками	6	2	7	15
Хімічні речовини та генетично модифіковані організми	8	5	4	17

Складено за [10]

Для всіх країн Центральної та Східної Європи загальний позитивний ефект за 20 років при 4%-вою ставкою дисконтування може скласти, за оцінками експертів, від 102 до 530 мільярдів євро. Хоча похибка цих оцінок може бути досить велика, навіть саме нижнє значення загального позитивного ефекту впровадження природоохоронних стандартів ЄС вже на 50% вище, ніж передбачувані витрати (70 мільярдів євро) [10].

Можливі позитивні впливи на НПС та здоров'я населення теж потребують розробки і впровадження методик обліку і аудиту щодо НПС. Внаслідок гармонізації законодавства України та ЄС отримаємо наступні переваги: поліпшення стану здоров'я населення у зв'язку з скороченням впливу забруднюючих речовин і, як результат, зниження кількості респіраторних захворювань і передчасних смертей. Зменшення шкоди, завданої НПС за рахунок зниження інтенсивності різних форм забруднення в цілому веде до загального позитивного економічного ефекту: зниження витрат (наприклад, на сплату екологічних податків); підвищення ефективності діяльності з охорони НПС та впровадження екологічної сертифікації у системі природокористу-

вання; зниження ризику виникнення захворювань, пов'язаних з інтенсивним землеробством тощо. Наприклад необхідно ліквідувати застарілу систему обліку і аудиту як економічних, так й екологічних факторів. В Україні система контролю, аудиту, бухгалтерського обліку, нормування негативного впливу на НПС розділена за видами впливу на його компоненти: земельні ресурси, атмосферне повітря, водні ресурси тощо. Такий методологічний підхід до нормування не повністю відповідає покладеним на його завданням щодо забезпечення сприятливого стану НПС, оскільки:

- при розрахунку нормативів допустимого впливу на НПС потрібна підготовка вартісного обґрунтування проектів нормативів, що спирається як на результати інструментальних вимірів, похибка яких достатньо велика;

- ліміти гранично-допустимих викидів і скидів для багатьох суб'єктів господарської діяльності технологічно недосяжні;

- для підприємств відсутня економічна зацікавленість у зниженні викидів і скидів, у підвищенні ефективності очисних споруд, у впровадженні маловідходних технологій;

- до теперішнього часу не розроблені нормативи гранично допустимих навантажень на екологічні системи (тобто стандарти аудиту і обліку при екологічній сертифікації територій й об'єктів НПС тощо).

Прикладом аудиту та його результату є використання найбільш доступних технологій і вплив виробничих процесів на НПС, що призведе до мінімізації енерговитрат, податків та істотних переваг на внутрішньому і світовому ринку, оскільки діяльність та продукція підприємства може бути легко сертифікована. Інший економічний інструмент екологічне страхування також не може бути реалізований без використання процедури аудиту та обліку із різних питань раціонального використання ресурсів НПС.

Одною із директив, яку необхідно гармонізувати, є Директива ЄС «Про комплексне запобігання та контроль забруднення (КЗКЗ)» і концепція найбільш доступних технологій – базовий елемент гармонізації екологічного законодавства України і ЄС.

Директива 96/61/ЄС «Про комплексне запобігання та контроль забруднень» (КЗКЗ) Ради Європейського Союзу реалізує комплексний підхід до раціонального використання НПС як до єдиного цілого і описує процедуру видачі промисловим підприємствам комплексних дозволів на всі види впливу на довкілля.

Основні цілі Директиви полягають у забезпеченні комплексного запобігання та контролю забруднення шляхом розробки і видачі індивідуальних комплексних дозволів промисловим підприємствам,



включеним у встановлений перелік виробництв. Відповідно до положень Директиви КЗКЗ, держави ЄС повинні створити і впровадити комплексну систему дозволів, що визначають конкретні умови здійснення виробничої діяльності, включаючи значення лімітів на викиди (скиди) забруднюючих речовин, встановлені на основі найкращих доступних технологій для тих виробництв і об'єктів, які є найбільш значними потенційними джерелами забруднення НПС. Директива КЗКЗ являє собою своєрідний компроміс між двома підходами до стандартів: з точки зору якості НПС для людини і з позиції мінімальних викидів, пов'язаних з найкращими доступними технологіями. Конфлікт між цими підходами переходить на технічний рівень. Стандарти щодо найкращих доступних технологій – це стандарти, засновані на екологічних технологіях. Тому і в Україні необхідно запроваджувати більш чисті технології.

Звідси екологічні аудит і оцінювання, маркування, виробництво екологічної продукції і послуг, розробка систем управління (ДСТУ ІСО 9000, 14000, 22000 тощо) це і є найкращі практики та результат впровадження доступних технологій. Таким чином, для кожної галузі виробництва визначаються власні найкращі доступні технології. Отже, розвиток методології бухгалтерського обліку і аудиту, гармонізація світових стандартів, використання інноваційних технологій тощо призведе до синергетичних соціо-еколого-економічних ефектів в цілому для суспільства. Наприклад, необхідно впроваджувати методологію, методики, принципи, стандарти щодо:

- ефективного використання законодавчого поля. До таких робіт належать: координація дій між різними органами, що видають дозволи; при видачі дозволів враховувати дані, отримані в ході здійснення аудиту, в тому числі бухгалтерського; дозволи також повинні стимулювати діяльність щодо запобігання забрудненню, скорочення обсягів утворення відходів та ефективному використанню ресурсів, в тому числі енергоносіїв та води;

- зміни підходів до розробки і сутності стандартів, використовувати технічну, інституційну, соціо-еколого-економічну складові розробки стандартів;

- гармонізації законодавства в галузі КЗКЗ щодо внесення відповідних змін до Закону «Про оцінювання впливу діяльності підприємств на довкілля», а також внесення змін в існуючі нормативно-правові акти, що визначають і регулюють процедури-нормативно видів природокористування; обліку й аудиту різних

- удосконалення системи екологічного нормування, яке має враховувати досвід європейських країн, в системі екологічного норму-

вання: менше число контрольованих речовин і менш жорсткі нормативи, ніж в Україні, але обов'язкові до виконання і строго контрольовані;

- модернізації системи нормування допустимого впливу на НПС шляхом переходу на галузеві нормативи, відповідні технології та приведення їх у відповідність з міжнародними стандартами;

- існуючої системи нормування впливів, заснованої на системі гранично допустимих концентрацій (ГДК), доповненої вимогами законодавства, наприклад, такими як заборона скидання речовин із невстановленими ГДК, створює серйозні труднощі в системі контролю. Результатом цього є завідомо обмежена і часто не правдива інформація про реальний екологічний стан НПС в країні. У новій системі нормування повинні бути чітко визначені повноваження міжвідомчої співпраці та координації дій в галузі нормування стану НПС, розробки інтегральних показників стану НПС; залучення наукового потенціалу виробничих галузей до формування державного реєстру найкращих доступних технологій;

- довгострокових аспектів гармонізації пов'язаних з прагненням сформуванню в перспективі теоретично обґрунтований і практично ефективний механізм інтерналізації екстернальних витрат (вирішення і запобігання виникнення екологічних проблем). Короткостроковий аспект покликаний закріпити в законодавчій та нормативно-правовій формі адаптований міжнародний досвід екологізації економіки країни з метою збереження НПС, зростання його цінності та комплексного використання ресурсів з метою зростання продуктивності та конкурентоспроможності економіки в ринкових умовах.

- перенесення акценту з платежів (штрафів) за забруднення на вхідні фактори виробництва, особливо платежі, стимулюючі енерго-, матеріало-, водо- і природозбереження. Такі платежі повинні стимулювати перехід підприємств на екологічні технології;

- інтерналізації екстернальних екологічних витрат (облік в собівартості не тільки природоохоронних витрат підприємства, а й витрат суспільства на ліквідацію негативного впливу даного підприємства);

- відповідальності виробника за повний життєвий цикл продукції та її вплив на НПС;

- введення для малого та середнього бізнесу не дозвільної системи викидів (скидів) у НПС, а декларування дотримання норм, а також створення стимулів для компаній вводити очисні споруди, «зелені» виробничі фонди через їх прискорену амортизацію і, відповідно, економію податку на майно організацій;

- максимального економічного стимулювання переробки відходів;

- покладаючись на досвід ЄС та Світового Банку, пропонується



ввести чотири категорії екологічної значимості об'єктів (видів діяльності): А, Б, В, Г. Для категорій А і Б проектна документація підлягає обов'язковій оцінці впливу на НПС з наступною державною екологічною експертизою. Без позитивного висновку державної екологічної експертизи роботи із здійснення такої діяльності фінансувати забороняється [11];

- створення та розвиток національної системи екосертифікації і екомаркування, які відповідають міжнародним принципам. При добровільному підтвердженні відповідності вимогам до товарів і послуг, предметам екомаркування, можуть міститися як в національних стандартах, так і в системах добровільної сертифікації;

- стимулювання впровадження міжнародних та національних стандартів проводити через: поширення інформації про виробників і екологічні товари, введення для виробників сертифікованих видів продукції податкових пільг на окремі категорії податків і т.д.);

- проводити соціальну рекламу про екологічну продукцію та її маркування.

Отже, зазначені методологічні підходи щодо індикаторів бухгалтерського обліку та аудиту у галузі охорони та використання ресурсів необхідно стандартизувати у законах України і в нормативних документах бухгалтерського обліку. Такі інновації нададуть значні економічні ефекти на різних рівнях, а також для підприємств й об'єктів НПС. Стандартизація як елемент технічного регулювання в умовах ринкової економіки щодо бухгалтерського обліку й аудиту забезпечить внесок в економічне зростання, що перевищує відповідні показники від впровадження патентів і ліцензій. Досвід зарубіжних компаній показує, що вкладення в стандарти дають на одиницю витрат 20-40 одиниць прибутку.

1. Журавльов О. В. Статистичне моделювання трансформації національної економіки в умовах глобалізації : монографія. К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2017. 312 с. **2.** Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : збірник тез доповідей учасників XV Всеукраїнської наукової конференції. К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. – 327 с. **3.** Трихліб К. О. Гармонізація законодавства України і законодавства ЄС: наближення загальноправової термінології : монографія. Х. : Право, 2015. 224 с. **4.** Сучасні тенденції, новації, перспективи розвитку фінансового механізму та обліково-аналітичного забезпечення економічного розвитку діяльності суб'єктів господарювання: теорія. Методика, практика : колективна монографія / під ред. Правдюк Н. Л. 2015. **5.** Тітаренко Г. Б. Методичні аспекти організації внутрішнього аудиту на підприємствах АПК України. Економіка: проблеми теорії і практики : збірник наукових праць. Випуск 225. Т. III. Дніпропетровськ : ДНУ, 2007. С. 655–

662. **6.** Іванечко Ю. М. До питання методики та організації обліку і контролю у допоміжних виробництвах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. Житомир : ЖДТУ, 2007. № 1 (39). С. 77–81. **7.** Левицька С. О., Осадча О. О. Управлінський облік соціального забезпечення працівників на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць*. 2016. Вип. 2/3 (35/36). С. 101–114. **8.** Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки : монографія / за ред. к.е.н., проф. Й. Я. Даньківа. Ужгород : Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. 300 с. **9.** Пантюхова А. В. Облік та аналіз використання та відновлення земельних ресурсів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Київ. нац. торг.економ.-ун-т. К., 2017. 24 с. **10.** Handbook on the Implementation of EC Environmental Legislation. December 2003. URL: ec.europa.eu/environment/enlarg/pdf/handbook_impl_ec_envi_legisl.pdf. **11.** Interpretation of definitions of certain project categories of annex I and ... URL: ec.europa.eu/environment/archives/eia/pdf/interpretation_eia.pdf

Рецензент: д.т.н., професор Кожушко Л. Ф. (НУВГП)

Skrypchuk P. M., Doctor of Economics, Professor (National University of Water and Environmental Engineering, Rivne)

SYSTEM OF EVALUATION AND ACCOUNTING INDICATORS OF ECOLOGY-ECONOMIC SUBSTANCE OF ENVIRONMENTAL RESOURCES USE

Methodological approaches of accounting and auditing indicators on environmental resources and enterprises are developed. The methodical approaches and indicators which should be standardized in the laws of Ukraine and accounting standards are substantiated. It is suggested to take into account the accounting indicators in the practical activity of enterprises, which will provide significant economic effects.

The main goals of the implementation of the provisions of the Directive «Integrated Pollution Prevention and Control» were substantiated: to provide comprehensive prevention and control of pollution by developing and issuing individual integrated permits to industrial enterprises; effective use of the legislative field; changing approaches to the development and essence of accounting and auditing standards; harmonization of legislation; improvement of the system of ecological regulation etc.

The position of long-term and short-term aspects of accounting standards harmonization, that will take into account the perspective of activities and external costs internalization is proved. The short-term



aspect is intended to consolidate in the legislative and regulatory form the adapted international experience of environmentalizing the country's economy and the integrated use of natural resources.

Keywords: accounting, auditing, indicators, environment, Euro integration.

Скрипчук П. М., д.э.н., профессор (Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно)

СИСТЕМА ИНДИКАТОРОВ ОЦЕНКИ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЭКОЛОГО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО ОБОСНОВАНИЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕСУРСОВ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

Разработаны методологические подходы к индикаторам бухгалтерского учета ресурсов окружающей природной среды и на предприятиях. Обоснованы методические подходы и индикаторы которые необходимо стандартизировать в законах Украины и стандартах бухгалтерского учета. Предложено учесть индикаторы бухгалтерского учета в практической деятельности предприятий, что позволит достичь значительных экономических эффектов.

Обоснованы основные цели внедрения положений Директивы «Комплексного предотвращения и контроля загрязнений» по: обеспечению комплексного предотвращения и контроля загрязнения путем разработки и выдачи индивидуальных комплексных разрешений промышленным предприятиям; эффективного использования законодательного поля; изменения подходов к разработке и сущности стандартов бухгалтерского учета и аудита; гармонизации законодательства; совершенствования системы экологического нормирования и тому подобное.

Доказаны положения долго- и краткосрочного аспектов гармонизации стандартов бухгалтерского учета, которые будут учитывать перспективные направления деятельности и интернализацию экстерналийных расходов. Краткосрочный аспект призван закрепить в законодательной и нормативно-правовой форме международный опыт экологизации экономики страны и комплексного использования природных ресурсов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аудит, индикаторы, окружающая природная среда, евроинтеграция.
