



Замула І.В.

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТІЙКОГО
РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

І.В. Замула

**Бухгалтерський облік
екологічної діяльності
у забезпеченні стійкого
розвитку економіки**

Монографія

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного
технологічного університету
(протокол № 10 від 31.05.2010 р.)*

ЖИТОМИР
ЖДТУ
2010

ББК 65.052.5:20.1
УДК 657.221:504.03
Зам 26

Рецензенти:

*д.е.н., професор, академік Академії економічних наук М.П. Войнаренко
Хмельницький національний університет*

*д.е.н., професор З.В. Задорожний
Тернопільський національний економічний університет*

*д.е.н., професор В.К. Савчук
Національний університет біоресурсів і природокористування України
(м. Київ)*

Зам 26 **Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст] : монографія / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.**

ISBN 978-966-683-254-5

Монографію присвячено розробці теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності з метою визначення економічних важелів, які б дозволили покращити екологічну ситуацію в Україні та світі в цілому. Особливу увагу приділено ролі бухгалтерського обліку в побудові концепції стійкого розвитку економіки та управлінні екологічною діяльністю суб'єкта господарювання. Розроблено методологію бухгалтерського обліку екологічної діяльності у розрізі його об'єктів. Окреслено шляхи формування та оприлюднення екологічної інформації в бухгалтерській звітності суб'єкта господарювання.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі.

ББК 65.052.5:20.1
УДК 657.221:504.03

ISBN 978-966-683-254-5

© І.В. Замула, 2010

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ЕКОЛОГІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ В УМОВАХ СТІЙКОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ	11
1.1. Реалізація концепції стійкого розвитку економіки в системі бухгалтерського обліку	12
1.2. Екологія як об'єкт дослідження економічних наук	25
1.3. Розвиток еколого-економічної думки та її вплив на бухгалтерський облік	42
1.4. Розвиток бухгалтерського обліку екологічної діяльності	58
Висновки до першого розділу	75
РОЗДІЛ 2. ЕКОЛОГО-ОБЛІКОВА ПРОБЛЕМАТИКА У НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ: РОЗВИТОК УЯВЛЕНЬ	79
2.1. Онтологія еколого-облікової проблематики в наукових працях	80
2.2. Еколого-облікова проблематика в науковій, науково-методичній і навчальній літературі: критичний аналіз	97
2.3. Напрями розвитку еколого-облікової проблематики в періодичних виданнях	109
Висновки до другого розділу	121
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	127
3.1. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання	128
3.2. Генетично модифіковані організми в системі бухгалтерського обліку	134
3.3. Методологічні засади бухгалтерського обліку виробничих відходів	154
3.4. Екологічні витрати, доходи та зобов'язання як об'єкти бухгалтерського обліку	162
3.5. Бухгалтерська інтерпретація екологічного збитку	177
Висновки до третього розділу	185

РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРИРОДНО-РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ЯК СКЛАДОВОЇ НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА	189
4.1. Бухгалтерський облік як інструмент збереження природно-ресурсного потенціалу.....	190
4.2. Методологічні засади оцінки сільськогосподарських земель в бухгалтерському обліку як умова відтворення національного багатства.....	209
4.3. Методологія бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель.....	230
Висновки до четвертого розділу	247
РОЗДІЛ 5. ФОРМУВАННЯ ТА ОПРИЛЮДНЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В БУХГАЛТЕРСЬКІЙ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	249
5.1. Екологічна інформація в бухгалтерській звітності: суб'єкти формування та склад користувачів.....	250
5.2. Облікове забезпечення управління екологічною діяльністю суб'єкта господарювання.....	275
5.3. Екологічне законодавство України та облікове забезпечення реалізації його положень.....	291
5.4. Вплив облікової інформації на формування екосвідомості суспільства.....	301
Висновки до п'ятого розділу	322
ВИСНОВКИ	327
ДОДАТКИ	331
ВИДАННЯ ЖИТОМИРСЬКОЇ НАУКОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ШКОЛИ	429
ПРО АВТОРА	439

ПЕРЕДМОВА

У ХХІ ст. людство переживає критичний період свого існування, який не можна оцінити однозначно: оволодіння великим науково-технічним потенціалом розширює можливості економічного розвитку поряд зі значним негативним впливом на навколишнє природне середовище. Антропогенна діяльність значно змінила природний перебіг процесів у довкіллі, що поставило під загрозу здоров'я і життя людини як біологічного виду.

За останніх 30 років у світі використано сировини стільки, скільки за всю історію цивілізації. Щорічно формується близько 100 млрд. т твердих відходів, 2 тис.км³ стічних вод і здійснюється більше 25 млрд. т викидів в атмосферу вуглекислого газу; деградація ґрунтів спостерігається майже на 2 млрд. га площ, що негативно вплинуло на добробут 1 млрд. чоловік; більше 2/3 площ комерційного вилову риби унаслідок надмірних його обсягів повністю або частково знищено; 1,7 млрд. чоловік страждають від дефіциту прісної води; 20 % захворювань в бідних країнах світу викликано екологічними чинниками; за останнє сторіччя Земля втратила 45 % природних лісових масивів; унаслідок глобального потепління клімату рівень Світового океану може піднятися в середньому на 50 см, що призведе до затоплення значної частини прибережних районів багатьох країн; у більшості міст люди проживають в умовах, при яких кількість шкідливих речовин в повітрі перевищує гранично допустимі концентрації в 5, 10, 15 і більше разів.

Екологічна криза не має кордонів, вона охопила весь світ і стала однією з глобальних криз. Так, у ХХІ ст. значно зросла частота природних катастроф, жертвами яких протягом останніх 50 років стали в середньому 46 тис. осіб щороку. Збитки від екологічних катастроф з кожним роком зростають і в середньому складають 90 млрд. дол. США за рік. Зараз планеті Земля загрожує омніцид, для уникнення якого необхідний перегляд традиційних принципів взаємодії людини з природою та докорінна перебудова діяльності суб'єктів господарювання.

Сформовані століттями протиріччя між суспільством і природою потребують наукового дослідження та подолання. Необхідним є досягнення компромісу між економічними та екологічними потребами суспільства, а

також можливості задоволення людства обмеженими у кількості та якості природними ресурсами. Економічна наука не приділяла належної уваги екологічним аспектам господарювання – навколишнє природне середовище завжди сприймалося виключно як джерело ресурсів для господарської діяльності. Й лише нині, коли негативні фінансові наслідки набувають масштабного характеру й можуть бути мінімізовані за рахунок превентивних дій, навколишнє природне середовище розглядається у економічному, соціальному, політичному аспектах.

Одним із шляхів досягнення компромісу між економічним розвитком та екологічним станом довкілля є реалізація концепції стійкого розвитку, яка передбачає подальший економічний розвиток з урахуванням необхідності збереження довкілля. Масштаби та характер природокористування призвели до того, що на сучасному етапі критичним елементом в системі економічних відносин є природний капітал, а можливості стійкого розвитку багато в чому залежать від ефективності його використання та відтворення. Усвідомлення обмеженості природного капіталу загострюється зі зростанням витрат на його заміщення та відтворення, до цього моменту проявляється споживацький характер природокористування.

З прийняттям концепції стійкого розвитку, виникла проблема виміру природного капіталу та управління ним, яка ускладнюється через антропогенний вплив, в тому числі й діяльність суб'єктів господарювання.

Людство повинно оцінювати межі свого впливу на навколишнє природне середовище, уникаючи моменту досягнення довкіллям точки біфуркації. Ключова роль при цьому відводиться інформуванню. Реакцією на отриману інформацію має бути екологізація діяльності людини. Бухгалтерський облік є єдиною цілісною системою формування достовірної, оперативної, релевантної, повної інформаційної бази, на підставі якої здійснюється процес управління як окремим суб'єктом господарювання, так і економікою в цілому. На сьогодні система бухгалтерського обліку не має у складі своїх об'єктів ресурсів навколишнього природного середовища та не готова системно відображати вплив суб'єкта господарювання на довкілля. Тому виникла необхідність у розробці теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

Бухгалтерський облік як економічна наука на сьогодні не забезпечує можливостей досягнення стійкого розвитку через відсутність адекватної теорії та методології. Недосконалість існуючої системи бухгалтерського обліку полягає у неврахуванні природних ресурсів та антропогенного впливу на них у межах екологічної діяльності суб'єктів господарювання. Наслідком цього є вичерпання як відтворюваного, так і невідтворюваного природного капіталу, який накопичувався протягом мільйонів років. При цьому в обліку на мікро- та макрорівні відображався дохід від використання природного капіталу, що стимулювало продовження екологічно недоцільної діяльності суб'єктів господарювання. Відсутність економічного виміру та інформування про негативний антропогенний вплив на навколишнє природне середовище спричиняє суспільну байдужість до питань екології, подальше знищення природного капіталу у кількісному та якісному вимірах.

Сучасний стан навколишнього природного середовища вимагає перегляду концептуальних основ формування облікової системи, виходячи з потреб користувачів інформації мікро- та макрорівнів, з метою збереження біосфери та досягнення стійкого розвитку економіки. Дослідження, здійснене у монографії, спрямоване на розробку теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності, яка дозволить оцінити вплив суб'єктів господарювання на навколишнє природне середовище, забезпечити динамічне пристосування обліку до зміни потреб користувачів екологічної інформації на мікро- та макрорівнях і зберегти природно-ресурсний потенціал з метою досягнення стійкого розвитку економіки країни.

Головною проблемою, яка визначена для вирішення у монографії, є ігнорування ролі бухгалтерського обліку у побудові концепції стійкого розвитку економіки та управлінні екологічною діяльністю суб'єкта господарювання.

Розглянуті у роботі проблеми піднімаються також на світовому рівні. Нині облік екологічної діяльності пропагується професійними організаціями бухгалтерів: Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC), Асоціацією дипломованих присяжних бухгалтерів (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA), Інститутом присяжних бухгалтерів у сфері бухгалтерського обліку (Chartered Institute of Management

Accountants, СІМА) та ін., а також міжнародними організаціями: ООН (Програма ООН з охорони навколишнього середовища (UNEP), Конференція ООН з Торгівлі та Розвитку (UNCTAD), Комісія ООН зі стійкого розвитку (CSD), Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності (ISAR)), ЄС (Схема ЄС з екоуправління та аудиту (EMAS), Мережа еко-управлінського обліку (EMAN), Європейський проект “Еко-управлінський облік як засіб екологічного управління” (ECOMAC)), Світовий Банк, Агентство з охорони навколишнього середовища США (US EPA) та ін.

Дослідження питань еколого-економічного спрямування в Україні започатковані ще у ХІХ ст. працями С.А. Подолинського¹, їх продовжив В.І. Вернадський, який на початку ХХ ст. встановив, що людство зможе забезпечити своє майбутнє лише за умови, що візьме на себе відповідальність за розвиток біосфери в цілому та розвиток суспільства і природи, частиною якої воно є.

У ХХ-ХІХ ст. у науковій літературі значна увага приділена проблемам співвідношення інтересів економіки та екології. Цьому питанню присвятили праці Л.В. Агаркова, Т.Ю. Анопченко, А.І. Бородін, Н.К. Васильєва, О.О. Веклич, М.В. Гаранькін, А. Гор, Б.М. Данилишин, В.К. Данилко, С.І. Дорогунцов, Л.Г. Елкина, Н.Г. Жаворонкова, О.В. Іванкіна, І.А. Ігнат'єва, Н.П. Казаков, Г.Г. Кірейцев, С.Н. Киріллово, І.В. Косякова, Н.І. Кресникова, Н.Я. Крупнін, О.В. Кудрявцева, Е.М. Лібанова, В.А. Лук'янін, Л. Максимів, Дж.М. Майер, Н.М. Малюга, Е.Г. Матюгина, Д. Медоуз, Г.Є. Мекуш, Л.Г. Мельник, Н.В. Маслов, В.Д. Параджанов, Н.П. Петрушенко, М.С. Пушкар, Й. Рандерс, Дж.Е. Раух, Р. Репетто, М.Д. Руденко, В.К. Савчук, Я.В. Соколов, В. Трегобчук, А. Філіпченко, Дж. Форрестер, Д.В. Ходос, Н.А. Чертова, М.К. Шапочка, В.О. Шевчук, В.Я. Шевчук, Н.М. Шилова.

Економічну природу теоретичних, методичних і прикладних аспектів становлення та розвитку земельних відносин у своїх працях розкривали В.Г. Андрійчук, П.І. Гайдуцький, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, В.В. Зіновчук, О.В. Крисальний, М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк, Л.В. Молдаван, М.Ф. Огійчук, О.М. Онищенко, В.А. Пулім, О.А. Росенко, П.Т. Саблук, М.М. Федоров, О.М. Шпичак, А.А. Фесина, В.В. Юрчишин.

¹ Сьогодні в Україні активно діє Наукове товариство ім. С. Подолинського, на чолі товариства д.е.н., проф. Шевчук В.О.

Дослідження окремих об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності здійснювали Р. Адамс, М. Бартоломео, Дж. Баума, Дж. Беббінгтон, М. Беннет, Д.В. Бескровний, І.В. Бешуля, Е. Бужим, Р. Грей, В.М. Жук, С.В. Козменкова, О.М. Кондратюк, Н.М. Малюга, Е.К. Муруєва, Л.А. Насакина, Х.Ш. Нурмухамедова, В.З. Папінко, М. Стемпієнь, Х. Хендриксен, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, С. Шелтеггер.

Питання оприлюднення інформації про екологічну діяльність суб'єктів господарювання у своїх працях піднімали М.Г. Білопольський, А.Н. Брилев, В.Г. Гетьман, В.К. Данилко, Т.А. Демина, Н.П. Іванова, І.Д. Лазаришина, Л.Г. Мельник, В.І. Мосягін, І.М. Потравний, Л.В. Сотникова, М. Стемпієнь, Ю.С. Цал-Цалко, В.І. Чиж, С.М. Шапигузов, В.О. Шевчук, Л.З. Шнейдман.

У теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності невирішеними залишилися такі проблеми:

1) наростання екологічної кризи, яку людство не може подолати через відсутність її виміру та, відповідно, інформації про неї; ігнорування ролі економічних наук, в тому числі бухгалтерського обліку, у побудові та реалізації концепції стійкого розвитку економіки, управлінні екологічною діяльністю суб'єкта господарювання;

2) виявлення тенденцій розвитку та невирішених еколого-облікових проблем у напрацюваннях попередників з метою подальшого розвитку результатів їх досліджень;

3) необхідність удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку у зв'язку з виникненням об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання;

4) відсутність методології бухгалтерського обліку природно-ресурсного потенціалу, як однієї зі складових національного багатства країни, та економічної інформації про його стан, вид і ступінь антропогенного впливу на нього призводить до його нераціонального використання, виснаження, знищення;

5) відсутність достовірної екологічної інформації на мікро- та макрорівнях спричиняє нерозвиненість суспільної екосвідомості та ігнорування екологічних проблем, безконтрольне знищення природного капіталу країни; неусвідомлення власниками підприємств суспільної відповідальності за вплив на життя та здоров'я нації через порушення навколишнього природного середовища.

Наведеним проблемам та їх вирішенню присвячено представлену монографію.

Автор висловлює щире подяку засновнику та лідеру Житомирської наукової бухгалтерської школи, доктору економічних наук, професору, Заслуженому діячу науки і техніки України, Заслуженому професору ЖДТУ Францу Францовичу Бутинцю за слухні поради, наукові дискусії та натхнення до праці; своєму науковому консультанту доктору економічних наук, професору, академіку Академії економічних наук Н.М. Малюзі за підтримку наукового пошуку та написанні монографії; рецензентам монографії доктору економічних наук, професору, академіку Академії економічних наук М.П. Войнаренку, доктору економічних наук, професору З.В. Задорожному та доктору економічних наук, професору В.К. Савчуку за неоціненні поради щодо покращання наукової праці.

Велика вдячність колективу Житомирської наукової бухгалтерської школи за плідні наукові дискусії та дружню підтримку, а також моїй сім'ї – за розуміння та створення комфортних умов для наукової роботи.

РОЗДІЛ 1

ЕКОЛОГІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ В УМОВАХ СТІЙКОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ

Ключове питання:

Чому і як бухгалтерський облік може зарадити екологічній кризі?

Центральна проблема:

Наростання екологічної кризи, яку людство не може подолати через відсутність її виміру та, відповідно, інформації про неї. Ігнорування ролі економічних наук, в тому числі бухгалтерського обліку, у побудові та реалізації концепції стійкого розвитку країни, управлінні екологічною діяльністю суб'єкта господарювання

1.1. Реалізація концепції стійкого розвитку економіки в системі бухгалтерського обліку

Стійкий розвиток – це не просто одна з нових проблем, а проблема, від вирішення якої залежить майбутнє всього людства, його доля у третьому тисячолітті. Це абсолютно нова форма (модель) розвитку всього світового співтовариства, яке стає на шлях свого виживання та вирішення глобальних проблем людства

А.Д. Урсул, Ф.Д. Демідов²

Стрімкий розвиток техніки і технології у ХХ ст., зростання обсягу споживання природних ресурсів, марнотратний спосіб життя, неконтрольоване зростання населення Землі, експлуатація та знищення природи безповоротно змінили навколишнє природне середовище, що загрожує життю нинішнього і особливо майбутніх поколінь. Таким чином, формуються протиріччя між все більш взаємозалежними складовими системи “суспільство-природа”, що може призвести до глобальної катастрофи.

У зв’язку з цим, до кінця ХХ ст. як результат багаторічної праці вчених світу була створена та отримала міжнародне визнання концепція стійкого розвитку. Передумова створення такої концепції зафіксована в преамбулі підсумкового документа конференції ООН з довкілля і розвитку в Ріо-де-Жанейро на рівні глав держав і урядів, що відбулася у 1992 р.: “Людство переживає вирішальний момент своєї історії. Світ зіткнувся з проблемами наростання убогості, голоду, хвороб, неписьменності та деградації екологічних систем, що тривають, від яких залежить наш добробут”³.

Дослідження у напрямі стійкого розвитку зумовлені диспаритетом у володінні та розпорядженні доступними і створеними сучасною цивілізацією колосальними матеріальними та духовними ресурсами, а також наростанням антагонізму між суспільством і навколишнім природним середовищем. У ній органічно пов’язані соціальний і екологічний аспекти діяльності людини. Стійкий розвиток, як особливий тип розвитку світової цивілізації, покликаний забезпечити збереження умов проживання людства на Землі та подальшого їх покращення.

² Урсул А.Д. Устойчивое социоприродное развитие: [учебное пособие] / А.Д. Урсул, Ф.Д. Демідов. – М.: РАГС, 2006. – 330 с. – С. 6.

³ Програма дій. Повістка дня на ХХІ століття і інші документи конференції в Ріо-де-Жанейро в популярному викладі. – Женева: Центр “За наше спільне майбутнє”, 1993. – С. 1.

Питання стійкого розвитку у своїх працях піднімали О.О. Веклич, Б.М. Данилишин, В.К. Данилко, С.І. Дорогунцов, Л.Г. Мельник, П.Г. Олдак, В.М. Трегобчук, А.Д. Урсул, М.К. Шапочка, В.О. Шевчук, В.Я. Шевчук. Така актуальність свідчить про формування принципового розуміння необхідності забезпечення досягнення стійкого розвитку, але й досі відсутній механізм його практичної реалізації. Проблема полягає в економічних механізмах їх подолання. Тому вимагає вивчення можливості та визначення шляхів реалізації концепції стійкого розвитку через систему бухгалтерського обліку.

Що стосується України, то ситуація ускладнюється через негативні тенденції у її розвитку. За індексом екологічної стійкості Всесвітній економічний форум у Давосі у 2002 р. поставив Україну на 137-ме місце серед 142 країн, хоча в Україні нині діє понад 400 актів екологічного законодавства, в тому числі близько 80 законів і постанов Верховної Ради України, майже 40 указів Президента України, більш ніж 250 постанов Кабінету міністрів України⁴.

Теоретичні основи стійкого розвитку

Теоретичні ідеї стійкого розвитку з'явилися достатньо давно. Зокрема, ще В.І. Вернадський⁵ писав про те, що зв'язок людини, як і будь-якого іншого живого природного тіла, з біосферою незаперечний.

У 60-ті рр. ХХ ст., коли почали розповсюджуватися песимістичні пророцтва щодо екологічної катастрофи на Землі, вчені почали досліджувати наслідки антропогенного впливу на навколишнє природне середовище. В той період вийшли друком "До того як помре природа" Ж. Дорста, "Тристарічна війна. Хроніка екологічного лиха" У. Дугласа, "Коло, що замикається" Б. Коммонера, "Оскальпована земля" А. Ленкової. Відтоді людство усвідомило можливість екологічної катастрофи.

Концепція стійкого розвитку почала формуватися з 70-х рр. ХХ ст., що зумовлено зростанням кількості наукових досліджень з питань обмеженості природних ресурсів і забруднення природного середовища. Теорія сталого розвитку є альтернативою сучасним концепціям економічного зростання, яка ігнорує екологічну небезпеку, спричинену розвитком за екстенсивною моделлю.

Почали створюватися міжнародні неурядові наукові організації з вивчення глобальних процесів на Землі: Міжнародна федерація інститутів перспективних досліджень, Римський клуб (створений у 1968 р.; до складу увійшли

⁴ Зубець М.В. Екологія: критична / М.В. Зубець // Голос України. – 2008. – № 109 (4359). – С. 6.

⁵ Вернадский В.И. Размышления натуралиста. Кн. 1. Пространство и время в неживой и живой природе / В.И. Вернадский. – М., 1975. – 175 с.

представники світової політичної, фінансової, культурної і наукової еліти. Мета створення – вивчення перспектив розвитку біосфери і пропаганда ідеї гармонізації стосунків людини та природи), Міжнародний інститут системного аналізу, у СРСР – Всесоюзний інститут системних досліджень.

У 1971 р. вийшла друком праця Дж. Форрестера “Світова динаміка”⁶, а у 1972 р. – Д. Медоуза “Межі зростання”⁷. Вони висували досить сміливу для того часу думку, що існуюча економічна модель вже в найближчі десятиліття спричинить світові економічну й екологічну кризи.

У праці “Межі зростання” Д. Медоуз дійшов висновку, що “вплив на навколишнє середовище в масштабах земної кулі (виснаження і забруднення) значно вплине на розвиток світу в ХХІ ст. Людству доведеться направляти більше зусиль і капіталу на те, щоб боротися з погіршенням стану навколишнього природного середовища. Можливо, настільки більше, що колись у ХХІ ст. це призведе до зниження рівня життя”⁸. Автор загострював увагу на тому, що якщо вчасно прийняти заходи, то кожний з нас може значно зменшити шкоду, що завдається навколишньому природному середовищу через наближення та навіть перевищення глобальних екологічних меж.

Праця Д. Медоуза “Межі зростання” стала основою для доповіді Римському клубу, автори якої пропонували ідею “нульового зростання” і штучного обмеження індустріального розвитку. Така ідея не була прийнята, адже вона суперечила парадигмі про безперервне зростання матеріального добробуту, що складалася століттями. Та з розвитком інформаційного суспільства почала відбуватися деконцентрація виробництва, з’явилися намагання вирішити протиріччя між ресурсами окремих регіонів й інтересами держави в цілому.

У 1972 р. у Стокгольмі проведено Першу всесвітню конференцію з навколишнього середовища, генеральним секретарем якої М. Стронгом сформульовано поняття “екоорозвиток” як екологічно орієнтований соціально-економічний розвиток, при якому зростання добробуту людей не супроводжується погіршенням середовища існування і деградацією природних систем. Після конференції почали розвиватися екологічна політика та дипломатія, правове регулювання питань щодо навколишнього природного середовища, з’явилася нова інституційна складова – міністерства і відомства з питань довкілля.

⁶ Форрестер Дж. Мировая динамика / Дж. Форрестер. – М.: Наука, 1978. – 174 с.

⁷ Meadows Donella H. The Limits to Growth. / Donella H. Meadows, Dennis L. Meadows, Jorgen Randers, William W. Behrens. – New York: Universe Books, 1972.

⁸ Те ж.

З середини 70-х рр. ХХ ст. набуло розповсюдження застосування поняття “екорозвиток” та актуалізувалася необхідність стійкого розвитку екосистем. У міжнародному документі “Всесвітня стратегія охорони природи”, прийнятому в 1980 р., вперше згадувалося про стійкий розвиток. У другій редакції Всесвітньої стратегії охорони природи під назвою “Турбота про планету Земля – Стратегія стійкого життя” оприлюдненій у 1991 р., йшлося про те, що розвиток повинен базуватися на збереженні живої природи, захисті структури, функцій і різноманітності природних систем Землі, від яких залежать біологічні види. Шляхами досягнення стійкості названо такі: збереження системи підтримки життя, біорізноманіття та забезпечення стійкого використання відновних ресурсів.

Широка реалізація концепції стійкого розвитку відбулася у 1980 р. завдяки оприлюдненню Всесвітньої стратегії збереження природи, розробленій згідно з Програмою ООН з навколишнього середовища та за ініціативою Міжнародного союзу охорони природи і Всесвітнього фонду дикої природи. Концепція стійкого розвитку багато в чому була схожою до концепції ноосфери, висунутої академіком В.І. Вернадським ще в середині ХХ ст.

Наступним кроком стало створення у 1983 р. Міжнародної комісії з навколишнього середовища і розвитку на чолі з прем'єр-міністром Норвегії Г.Х. Брундтланд. За результатами її роботи у 1987 р. опублікований звіт “Наше спільне майбутнє”⁹, у якому наголошено на необхідності негайного вирішення питань раціональної взаємодії людини та природи з метою збереження навколишнього природного середовища. У звіті наведено визначення поняття “стійкий розвиток” (“sustainable development”) – це такий розвиток, що задовольняє потреби сьогодення, не ставлячи під загрозу спроможність майбутніх поколінь задовольняти власні потреби¹⁰.

*Визначення
поняття “стійкий
розвиток”*

Сформульоване визначення стійкого розвитку задекларувало необхідність пошуку засобів для подальшого прогресивного розвитку людства всередині самого суспільства і кожної окремо взятої людини, її інтелектуального і духовного потенціалу, а не шляхом нарощування споживання ресурсів, створених природою за тисячі й мільйони років. Прогрес у виробництві повинен досягатися за рахунок підвищення ефективності використання й економії сировини, тобто пропагувався не нульовий економічний приріст, а нульовий приріст споживання засобів навколишнього природного середовища. Фактично

⁹ Наше общее будущее: Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР) / Под ред. и с послесл. С.А. Евтеева, Р.А. Перелета; [пер. с англ.]. – М.: Прогрес, 1989. – 376 с.

¹⁰ Повестка дня на XXI век [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.Agenda21.htm>.

йшлося не про припинення економічного зростання взагалі, а про припинення зростання нерационального використання ресурсів навколишнього природного середовища. Це можливо здійснити за рахунок впровадження технологій, які дозволяють ефективніше використовувати ресурси або забезпечують перехід на використання необмежених ресурсів (сонячне світло, енергія вітру тощо), що є найкращим варіантом.

Сутність поняття “стійкий розвиток” набула подальшого розвитку у її інтерпретаціях дослідниками (додаток А). Так, до 1987 р. застосовувалися поняття “екорозвиток”, “рівноважне природокористування”, “сталий розвиток”, “оптимізація природного середовища” у значенні такого розвитку суспільства, який би не супроводжувався погіршенням стану навколишнього природного середовища та деградацією природних систем.

Після доповіді Г.Х. Брундтланд у 1987 р. у більшості публікацій використовується поняття “sustainable development”, яке перекладають на українську мову як “сталий розвиток” або “стійкий розвиток”. Словосполучення “сталий розвиток” є суперечливим, адже поняття “сталий” та “розвиток” є антонімами. Поняття “стійкий розвиток” у значенні розвитку з приблизно постійною величиною приросту є більш прийнятним.

Починаючи з 1987 р. поняття стійкого розвитку базувалося на визначенні, проголошеному Г.Х. Брундтланд. Під стійким розвитком до сьогодні розуміється розвиток, який передбачає забезпечення виживання й нормального задоволення потреб нинішнього та наступних поколінь.

Формування концепції стійкого розвитку

Конференцією ООН з навколишнього середовища і розвитку, що відбулася у Ріо-де-Жанейро у 1992 р. за участі глав, членів урядів і експертів 179 держав, представників багатьох неурядових організацій, наукових і ділових кіл, офіційно прийнята концепція стійкого розвитку. На конференції затверджено ряд документів, які будувалися на концепції стійкого розвитку: “Декларація Ріо з навколишнього середовища і розвитку”; “Заява про принципи глобального консенсусу з управління, збереження і стійкого розвитку всіх видів лісів”; “Порядок денний на ХХІ століття”; “Рамкова конвенція про зміну клімату”; “Конвенція про біологічне різноманіття”.

Факт такої зустрічі свідчив про те, що людство поступово починає усвідомлювати серйозність екологічних проблем, але цілі, поставлені в Ріо, за переконанням Д. Медоуза, Й. Рандерса, Д. Медоуз¹¹, так і не були досягнуті.

¹¹ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с.: ил. – С. 17.

В основі діяльності Міжнародної комісії покладена концепція стійкого розвитку, якою задекларовано вимогу справедливого розподілу благ між поколіннями, вона є стимулом для подальшого розвитку економічної думки. Дейлі Г.Е.¹² зазначає, що для забезпечення стійкого розвитку необхідні значні зміни в економічному мисленні та політиці. Автор пропонує відмовитись від розуміння економіки тільки як кругообороту товарів і доходів, а також враховувати матеріально-енергетичний потік, який дозволив встановити, що економіка є повністю залежною підсистемою природної системи. Максимальний розмір економіки обмежений материнською природною системою. Економічне зростання за таких умов забезпечується тільки за рахунок використання функцій природи, які раніше не використовувалися, що і забезпечить стійкість такого зростання.

Концепція стійкого розвитку має три складові: екологічну, економічну та соціальну (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Реалізація складових стійкого розвитку через систему бухгалтерського обліку

¹² Daly H.E. Beyond Growth, the Economics of Sustainable Development. – Boston: Beacon Press, 1996. – С. 22.

Економічна складова концепції стійкого розвитку передбачає оптимальне використання обмежених ресурсів і впровадження екологічних – природо-, енерго- та матеріалозберігаючих – технологій, включаючи створення екологічно прийнятної продукції, мінімізацію, переробку та знищення відходів. Сутність економічної складової полягає у забезпеченні стійкого використання природного капіталу, тобто у його “непроїданні”. Виходячи з вищевикладеного, можна виділити такі види стійкості: а) слабка – при незмінній величині природного капіталу зростає чисельність населення; б) сильна – зростаюча або стабільна величина природного капіталу на душу населення.

Одним з інструментів реалізації економічної складової є бухгалтерський облік як інформаційна система, що забезпечує формування інформації про природний капітал суспільства. В бухгалтерському обліку фіксуються господарські операції підприємства, що здійснюються з використанням природних ресурсів або призводять до екологічних наслідків.

Соціальна складова – направлена на забезпечення стабільності соціальних і культурних систем через справедливий розподіл благ не тільки всередині одного покоління, а й між поколіннями. Роль бухгалтерського обліку у реалізації соціальної складової полягає в інформаційному забезпеченні прийняття рішень щодо справедливого розподілу благ.

Екологічна складова покликана забезпечити цілісність біологічних і фізичних природних систем через збереження здібностей до самовідновлення та динамічної адаптації таких систем до змін. Інформаційним джерелом щодо кількості та якості природних систем на мікроекономічному рівні може бути система бухгалтерського обліку.

Недооцінка будь-якої зі складових концепції стійкого розвитку може призвести до негативних наслідків. Наприклад, активний розвиток економіки країни при слабкому розвитку екологічного та соціального напрямів спричиняє порушення умов стійкого розвитку. Адже неможливо забезпечити покращення умов життя, якщо нарощування потужностей економіки не супроводжуватиметься зменшенням техногенних навантажень на людину і вирішенням соціальних проблем в житті суспільства. Суть концепції – одночасний розвиток трьох складових стійкого розвитку, тобто зростання економіки з одночасним покращенням екологічної ситуації та вирішенням соціальних питань.

Важливі також і механізми взаємодії складових концепції (див. рис. 1.2).

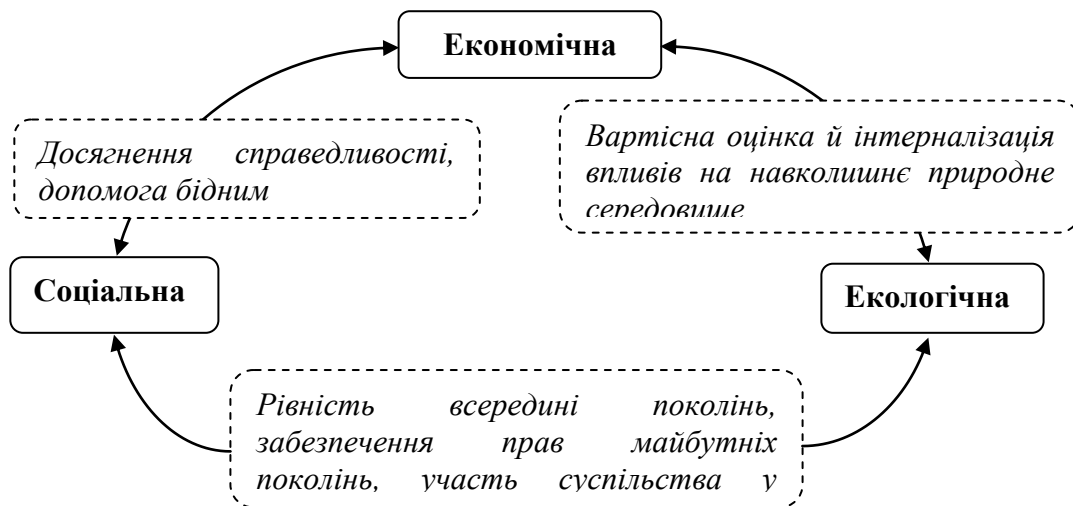


Рис. 1.2. Взаємозв'язок складових стійкого розвитку

Економічний і соціальний елементи, взаємодіючи один з одним, сприяють досягненню справедливості усередині одного покоління (наприклад, відносно розподілу доходів) і наданню цілеспрямованої допомоги бідним верствам населення. Зв'язок соціального й екологічного елементів викликав інтерес до таких питань як рівність у середині поколінь та між ними, включаючи дотримання прав майбутніх поколінь, і участі населення в процесі ухвалення рішень. Механізм взаємодії економічного і екологічного елементів сформував нові ідеї відносно вартісної оцінки й інтерналізації (відображення в бухгалтерському обліку та звітності суб'єкта господарювання) впливів на навколишнє природне середовище.

У цьому ж 1992 р. дослідження Д. Медоуза¹³ оновлені з урахуванням наслідків антропогенної діяльності за 20 років, що минули. У результаті виявлено, що людство вже вийшло за межі самопідтримання Землі.

Підсумки десятирічного періоду реалізації концепції стійкого розвитку підведені у 2002 р. в Йоганнесбурзі на Всесвітньому саміті зі стійкого розвитку, де і поставлено завдання подальшої реалізації концепції. Концепція стійкого розвитку отримала статус політичної рекомендації для всіх країн та народів світу. Успішною зазначену конференцію назвати важко, адже “вся робота зводилася до дискусії на ідеологічні та екологічні теми, які велись у вузьких національних, корпоративних, а часом і особистих цілях”¹⁴.

¹³ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Ранدرس, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с.: ил. – С. 17.

¹⁴ Те ж, с. 18.

У 2004 р. опублікована праця Д. Медоуза, Й. Рандерса, Д. Медоуз “Межі зростання. 30 років по тому”¹⁵, в якій підведено підсумки розвитку людства у взаємодії з навколишнім природним середовищем за останні 30 років з часів публікації праці “Межі зростання”. У цьому виданні гостро поставлено питання виживання людини на Землі: “Так як колись спочатку аграрна, а потім промислова революція змінили направленість вектора розвитку людської цивілізації, так і зараз за глибоким переконанням авторів, людство чекає екологічна революція. Але є важлива різниця в цих трьох революціях: якщо перша, аграрна, продовжувалася тисячі років, друга, промислова, – сотні років, то для екологічної революції при такому експоненціальному зростанні, яке зараз спостерігається, людству відпущено декілька десятків років, тобто життя двох-трьох поколінь людей. У людства в запасі дуже мало часу і, чим скоріше це буде усвідомлене, тим менше імовірності вийти за межі стійкості системи підтримання життя на нашій планеті”¹⁶.

Автори підкреслюють, що людство вже перевищило за деякими параметрами межі стійкості біосфери (вартість ліквідації наслідків природних катаклізмів щороку зростає; розгортається боротьба за прісну воду та корисні копалини; метеорологічні дані свідчать про те, що клімат змінюється та вчені вже дійшли єдиного висновку, що це наслідок діяльності людини) і що тільки розумна політика може зменшити негативні наслідки для суспільства та навколишнього природного середовища. Загальносвітове навантаження на природу зростає з кожним днем. Населення Землі у ХХ ст. збільшувалося у геометричній прогресії (рис. 1.3), що актуалізувало проблему необхідності задоволення потреб населення, які зростали з кожним роком.

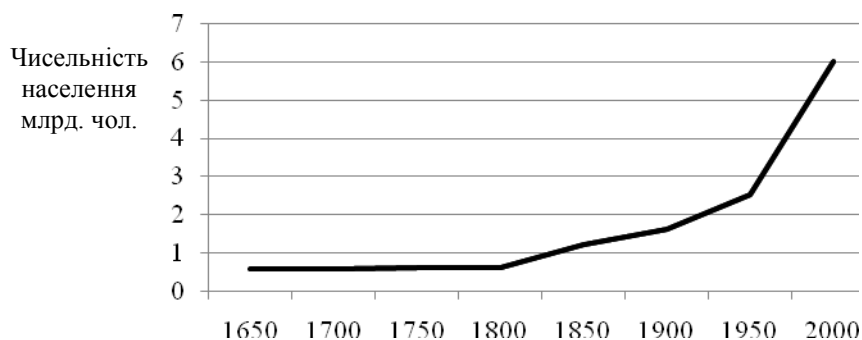


Рис. 1.3. Динаміка чисельності населення Землі (за матеріалами¹⁷)

¹⁵ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с.: ил.

¹⁶ Те ж, с. 8.

¹⁷ Те ж.

Обсяг промислового виробництва також збільшувався (рис. 1.4), але темпи його зростання, починаючи з середини 60-х рр. ХХ ст., були значно нижчими за темпи зростання населення Землі.

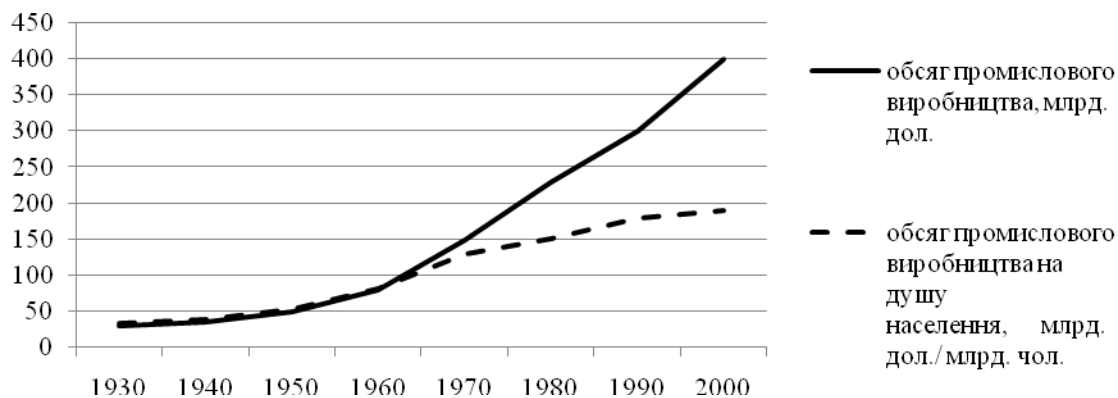


Рис. 1.4. Динаміка обсягу промислового виробництва (за матеріалами¹⁸)

Спираючись на дані розрахунки, дослідники акцентують увагу на необхідності людству замислитися над наслідками своєї діяльності та рішень, які до цієї діяльності призводять.

Реалізації концепції стійкого розвитку в Україні через систему бухгалтерського обліку

В Україні у 1996 р. розроблена і затверджена урядом Концепція переходу країни до стійкого розвитку, у 1997 р. оприлюднена Державна доповідь “Україна: проблеми сталого розвитку”¹⁹. У 1999 р. Верховна Рада України прийняла “Конвенцію про доступ громадськості до інформації, ухвалення рішень і правосуддя з питань, що стосуються охорони навколишнього середовища”²⁰. У 2002 р. напрацювання українських науковців оприлюднені у науковій доповіді “Україна: прогрес на шляху сталого розвитку”²¹. Створено Національну комісію зі сталого розвитку при Президенті України. Відбувалися численні конференції та семінари з проблем стійкого розвитку України як держави з перехідною економікою. Але такі дії не прискорили створення національної концепції стійкого розвитку України.

¹⁸ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с.: ил.

¹⁹ Данилишин Б.М. Україна: проблеми сталого розвитку: наукова доповідь / Б.М. Данилишин, С.І. Дорогунцов, Е.М. Лібанова, В.Я. Шевчук. – К.: РВПС України НАН України, 1997. – 57 с.

²⁰ Конвенція про доступ громадськості до інформації, ухвалення рішень і правосуддя з питань, що стосуються охорони навколишнього середовища [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_015.

²¹ Україна: прогрес на шляху сталого розвитку. – К.: ЗАТ “НІЧСЛАВА”, 2002.

У 2003 р. в Києві відбувся Євросаміт, де брали участь міністри екологічних відомств Європи та прийнято ряд документів для забезпечення подальшої реалізації концепції стійкого розвитку. Однак, донині в Україні відсутні як нормативно-правові, так і методичні передумови для реалізації концепції стійкого розвитку на рівнях державної політики й регіонального управління. Немає чіткого розуміння пріоритетів рішень і дій на шляху стійкого розвитку.

У 2004 р. розроблено та винесено на розгляд Верховної Ради України проект Постанови про Концепцію переходу України до сталого розвитку. Завданням концепції передбачено формулювання стратегічної мети української держави в ХХІ ст., визначення, згідно з нею, системи стратегічних цілей, пріоритетних завдань і ключових інструментів впровадження та започаткування з цією метою системної практичної діяльності, як на державному рівні, так і в суспільстві²². Але підтримання Верховної Ради України зазначений проект не отримав.

Хоча, екологічна ситуація, що склалася в Україні, вимагає негайних дій. Україна, за оцінкою американської організації Blacksmith Institute, належить до держав з найскладнішою екологічною ситуацією²³. За офіційними даними понад 70 % площі України – це території з небезпечними для людини умовами проживання, з них 1,7 % загальної площі країни віднесено до категорії “території екологічного лиха”. Лише 7 % від загальної території України складають відносно чисті території, умовно чистими визнано близько 8 % земель, а мало забрудненими – 15 %²⁴. Більшість цих земель знаходиться під заповідниками.

За результатами оцінювання країн з використанням індексу екологічних досягнень (Environmental Performance Index) у 2006 р. Україна посіла 51-ше місце, набравши 71,2 бали зі 100 можливих, що характеризують найгіршу ситуацію²⁵. Наша країна має найвищі в Європі показники розораності сільськогосподарських угідь, споживання водних ресурсів, вирубки лісів. Загрозливих масштабів набрали забруднення повітря у промислових центрах, водойм і ґрунтів. Статус зони “екологічного лиха” не додає Україні інвестиційної привабливості.

²² Проект Постанови про Концепцію переходу України до сталого розвитку № 5749 від 02.07.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/DD4FP00I.html.

²³ Електронна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.en.wikipedia.org/wiki>.

²⁴ Офіційний сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

²⁵ Електронна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.en.wikipedia.org/wiki>.

Незважаючи на це, Україна має високий потенціал для забезпечення стійкого розвитку, адже на 6 % європейської території знаходиться 25 % її флори та фауни. Перешкодою реалізації концепції стійкого розвитку в Україні є недостатність засобів. За досвідом Республіки Польща, до 2009 р. на забезпечення стійкого розвитку країна витратила 30-40 млрд. євро, щороку на ці потреби нею виділяється до 2 млрд. євро²⁶. Попри те, що в Україні видатки державного бюджету на охорону навколишнього природного середовища мають позитивну динаміку (рис. 1.5), вони не досягають рівня країн Євросоюзу. Їх розмір був і є нереальним для бюджету України.

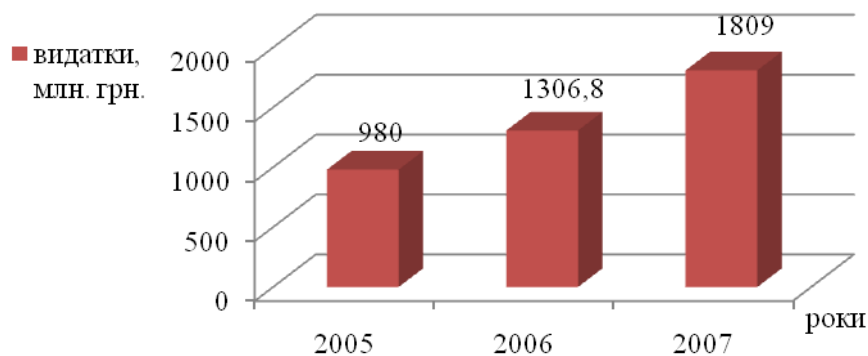


Рис. 1.5. Динаміка видатків державного бюджету України на охорону навколишнього природного середовища²⁷

Видатки державного бюджету України на охорону навколишнього природного середовища за період з 2005 р. до 2007 р. мали тенденцію до зростання. Сума видатків у 2007 р. склала 1809 млн. грн., що на 84,6 % більше, ніж у 2005 р. Така динаміка характеризує спрямованість країни на покращення екологічної ситуації. Та суми видатків, що виділяються в Україні, значно менші за аналогічні суми у розвинутих країнах.

Головною метою забезпечення стійкого розвитку, на думку Л.Г. Мельника та М.К. Шапочки²⁸, слід визнати умовно безкінечне існування людської цивілізації та її прогресивний розвиток. Зазначена мета має два рівні виміру, або два рівні цілей: 1) необхідний – фізичне виживання людини біологічної; 2) достатній – духовний розвиток людини соціальної. Обидва рівні надзвичайно важливі, хоча, це не завжди відразу можна усвідомити.

²⁶ Іщенко Г. Якісну воду – у держрезерв / Г. Іщенко // Урядовий кур'єр. – 2009. – № 205. – С. 4.

²⁷ Офіційний сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

²⁸ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: "Університетська книга", 2005. – 759 с.

За дослідженнями О.А. Субботіна²⁹ існує лише два можливих напрями забезпечення стійкого розвитку людської цивілізації:

- 1) консервативний (обмеження) – передбачає стабілізацію чисельності населення та антропогенного впливу на навколишнє природне середовище;
- 2) прогресивний (стимулювання) – передбачає, що потреби населення, кількість якого продовжує зростати, забезпечуються шляхом інтенсифікації діяльності людини через науково-технічний прогрес.

Перший підхід, створюючи обмеження та певні правила поведінки з навколишнім природним середовищем, зменшує екологічне навантаження на планету. Другий підхід менш дієвий і складніший у реалізації, хоч і є прогресивним і застосовує методи мотивації. Основним недоліком застосування зазначеного підходу є подальше зростання чисельності населення, прогнати яке теоретично можливо через застосування інтенсивних технологій, але забезпечити повну зайнятість його при впровадженні розробок науково-технічного прогресу є достатньо складним завданням. Чисельність населення – це один із найголовніших факторів, який невідносно збільшує питомих екологічних навантажень на локальні екосистеми і біосферу планети в цілому.

Оптимальним способом досягнення стійкого розвитку вважаємо стабілізацію чисельності населення та впровадження досягнень науково-технічного прогресу щодо раціонального використання ресурсів природного середовища та відновлення його екологічних, життєзабезпечуючих функцій. Реалізація пропозицій можлива через формування екологічно свідомого суспільства за посередництвом інформації з системи бухгалтерського обліку.

Важливим інструментом забезпечення стійкого розвитку є оцінка екологічних наслідків. Відповідно до чотирнадцятого принципу Декларації з навколишнього середовища та розвитку, прийнятої в Ріо-де-Жанейро, “проводиться оцінка екологічних наслідків здійснюваної діяльності, яка може мати суттєві несприятливі наслідки для навколишнього середовища, на основі рішення компетентних національних влад” (п. 113)³⁰. Тобто, для зменшення негативного впливу людини на навколишнє природне середовище необхідно, в першу чергу, виміряти (відобразити в бухгалтерському обліку) зазначений вплив. В дослідженнях, проведених в західних країнах³¹, робляться спроби залучення обліку до реалізації концепції стійкого розвитку.

²⁹ Субботін О.А. Бачення громадського екологічного руху Житомирщини через призму концепції сталого розвитку суспільства: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / О.А. Субботін. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 12.

³⁰ Програма дій по дальшому усвершенствованию Повестки дня на XXI век: 11-е пленарное заседание ООН. 28 июня 1997 г. – 41 с. – С. 35.

³¹ Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / M. Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51, с. 37.

1.2. Екологія як об'єкт дослідження економічних наук

Екологізація повинна стати невід'ємною складовою ідеології суспільства XXI століття. Саме вона має забезпечити вирішення проблем глобальної екологічної кризи.³²

Соціально-екологічні протиріччя

Серед глобальних проблем екологічна займає одне з провідних місць. Глобальними вважаються проблеми, якщо:

- вони мають загальносвітовий характер;
- нерозв'язання їх викликає загрозу існуванню людства;
- вони потребують невідкладних скоординованих дій світового співтовариства³³.

Екологічна проблема підпадає під перераховані критерії, тому її можна вважати глобальною. Зародження та формулювання поняття “глобальні проблеми” пов'язане, в основному, з комплексом питань, характерних для відносин людина-природа-суспільство. У зв'язку з цим екологічний аспект поступово проникає у кожен науку, інтегруючи їх знання.

З одного боку, помилково абсолютизувати статус екологічної проблеми в ієрархії сучасної глобалістики, проголошуючи погляд на природу і суспільство через призму відносин людина-біосфера як деяку “екофілософію”, нібито здатну дати ключ до вирішення проблем світового розвитку. З іншого боку, саме екологічна проблема є своєрідним “лакмусовим папірцем”, за допомогою якого фіксуються зміни якості середовища. За к.філос.н. В.А. Лосем “ефективність розв'язання сучасних соціально-екологічних протиріч є одним з показників “здоров'я” чи “хвороби” цивілізації”³⁴.

В останнє десятиліття XX ст. людство встановило кардинально важливий факт: природне середовище не може бути нескінченним джерелом ресурсів і благ. Невичерпних ресурсів не існує, споживання практично всіх видів ресурсів обмежене факторами екологічного або економічного порядку.

Згідно з індексом живої планети (Living Planet Index), який відображає стан світової природної системи, за період з 1970 р. до 2000 р. відбулося загальне погіршення стану системи на 37 %³⁵! У “Попередженні людству від

³² Повестка дня на XXI век [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.Agenda21.htm>.

³³ Башнянин Г.І. Політична економія: [підручник для студентів вузів] / Г.І. Башнянин, П.Ю. Лазур, В.С. Медведєв. – К.: Ельга Ніка-Центр, 2002. – 528 с. – С. 517.

³⁴ Лось В.А. Проблема интеграции современного научного знания: экологический подход / Фундаментальные исследования и технический прогресс. – Новосибирск: Наука, 1985. – С. 43-49, с. 45.

³⁵ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с.: ил. – С. 108.

вчених світу”, яке у 1992 р. підписали майже 1700 провідних вчених, включаючи більшість Нобелівських лауреатів, прозвучало так: “Наше масове втручання в природу з усіма її взаємозв’язками – у поєднанні з шкодою, що наноситься навколишньому середовищу за рахунок знищення лісів, зникнення видів та зміни клімату, може визвати ланцюг негативних наслідків по всьому світу, включаючи непередбачуване руйнування ключових біологічних систем, будову та динаміку яких ми ледве розуміємо. Незнання масштабів цих явищ ні в якому випадку не вибачає нашої самозаспокоєності та зволікання у визнанні небезпеки”³⁶.

“Питання не в тому, – зазначає Р.Т. Ватсон, – чи зміниться клімат в майбутньому через діяльність людини. Питання в тому, на скільки він зміниться (масштаби), де (в яких регіонах) та коли (з якою швидкістю відбудеться зміна). Зрозуміло також, що зміна клімату в багатьох частинах світу негативно вплине на соціально-економічний сектор (включаючи використання водних ресурсів, ведення сільського та лісового господарства, рибальство та будівництво житла), на екологічні системи (особливо на коралові рифи) та на здоров’я людей (особливо на інфекційні захворювання). У третьому оціночному звіті Міжурядової групи з питань змін клімату зроблено висновок про те, що зміна клімату так чи інакше буде стосуватися більшості людей на землі”³⁷.

За дослідженнями Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз “існуюче використання природних ресурсів і навантаження на навколишнє середовище перевищує підтримувану ємність довгострокових можливостей Землі. Якби кожний мешканець планети користувався такими ж екологічними благами, як у Північній Америці, то нам довелося б мати для цього три планети замість однієї, щоб задовольнити світову потребу у сировині з використання існуючих технологій... Щоб прилаштуватися до наступного зростання кількості населення та економічного виробництва у найближчі чотири десятиріччя, необхідно було б від шести до двадцяти додаткових планет”³⁸. “Вихід за межі відбувається через запізнення сигналів зворотного зв’язку. Особи, що приймають рішення в системі, не отримують оперативну інформацію про вихід за межі, або не вірять їй, або не приймають жодних рішень”³⁹.

³⁶ World Scientists’ Warning to Humanity. – Cambridge: Union of Concerned Scientists, 1992.

³⁷ Climat Change 2001: Synthesis Report, Intergovernmental Panel on Climate Change / R.T. Watson et al. – Geneva: IPCC, 2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ipcc.ch>.

³⁸ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с.: ил. – С. 147.

³⁹ Те ж, с. 199.

Природне середовище не може бути лише зовнішнім середовищем людської діяльності – воно є складовою загальної системи “суспільство-природа”, а людство, відповідно, є частиною природи. Таким чином, економічні, соціальні та екологічні відносини переплітаються, а сучасну екологічну кризу слід розглядати як кризу соціальну та економічну.

Поняття “криза” має філософський та організаційний підтекст. Від грецького слово “криза” – це “рішення”, яке передбачає завершення або перелом у ході деякого процесу, має характер боротьби. В широкому розумінні поняття “криза” застосовується до будь-якого переходу, змін, яке сприймається як порушення певної безперервності. З організаційної точки зору криза – це зміна форм організації⁴⁰. Кризи не знищують систему повністю, зазначають І.М. Ніколайкін та Н.Є. Ніколайкіна⁴¹, а приводять її у стан нестійкості, з якого можливий вихід до зміни рівня функціонування або управління системою, а також до загибелі системи. Отже, криза може бути зворотною.

Причини екологічної кризи різнопланові та мають ідеологічне, історичне й економічне коріння. З одного боку, причина – в споживацькому та агресивному відношенні людини до природи, з іншого – у невідповідності просторово-часових масштабів прояву економічних та екологічних явищ: негативні екологічні наслідки економічної діяльності дуже часто проявляються через деякий час і на територіях, значно віддалених від місця дії на природний об'єкт. Цей аспект проблеми був відмічений ще в кінці ХІХ ст. А. Маршалом, потім досить чітко проаналізований на початку ХХ ст. А. Пігу.

Потреби людства дедалі зростають, що зумовлює використання більшої кількості природних ресурсів. За оцінками експертів межа допустимого впливу людини на навколишнє природне середовище складає приблизно 1-2 % антропогенного споживання її первинної продукції. На сьогодні таке споживання знаходиться вже на рівні 7-10 %⁴². “Людина досягла висот сучасної цивілізації, – зазначають Л.В. Губерський, І.Ф. Надольний, В.П. Андрущенко, – завдяки тому, що постійно змінювала природу у відповідності зі своїми цілями. Люди досягали цілей, на які розраховували, але одержували наслідки, яких не чекали”⁴³.

⁴⁰ Лукьянихин В.А. Экологический менеджмент: принципы и методы: [монография] / В.А. Лукьянихин, Н.Н. Петрушенко / Под научн. ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. – 408 с. – С. 8.

⁴¹ Николайкин Н.И. Экология: [учеб. для вузов] / Н.И. Николайкин, Н.Е. Николайкина, О.П. Мелехова. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Дрофа, 2003. – 624 с.: ил.

⁴² Муравных А.И. Всеобщее управление экологической безопасностью / А.И. Муравных // Экономика природопользования. – 2007. – № 1. – С. 14.

⁴³ Філософія: Навч. посіб. / Л.В. Губерський, І.Ф. Надольний, В.П. Андрущенко та ін. / За ред. І.Ф. Надольного. – [3-ге вид., стер.]. – К.: Вікар, 2002. – 516 с. – С. 306.

В Україні темпи деградації навколишнього природного середовища вражаючі: 85 % території країни забруднено, 18 % – уражено ерозією, на 17 % земель почалися процеси підтоплення, близько 20 % земель забруднено важкими металами. Спостерігається значне нагромадження відходів виробництва – 25 млрд. т на території у 160 тис. га, яка щороку збільшуються в середньому на 4 тис. га. Зростає забруднення водоймищ, ґрунтових вод. Тільки у результаті Чорнобильської аварії забруднено 12 областей; загальна площа земель, забруднених радіонуклідами, становить більше 10 %. У цілому лише 1 з кожних 10 га сільськогосподарських угідь має задовільний екологічний стан⁴⁴. Тому без перебільшення можна говорити, що в Україні спостерігається екологічна криза, яка руйнує традиційну систему життєзабезпечення нації та є однією з головних причин неминучої деградації українського суспільства.

Розвиваючи ідею приказки “для того, щоб щось оцінити, необхідно його втратити”, В.І. Вернадський пророкував, що без живої речовини “обличчя Землі було б так само незмінним і хімічно інертним, як є нерухоме обличчя Луни, як інертні шматки небесних світил... і космічний пил, що пронизує небесний простір”⁴⁵.

Дослідженням питань співвідношення інтересів економіки та екології займалися А. Гор, В.А. Лук’яніхін, Л. Максимів, Л.Г. Мельник, Дж.М. Майер, Н.В. Маслов, В.Д. Параджанов, Н.П. Петрушенко, С.А. Подолинський, Дж.Е. Раух, Р. Репетто, М.Д. Руденко, А. Філіпченко, В.О. Шевчук. Не применшуючи внесок перерахованих вчених, вважаємо за доцільне дослідити взаємозв’язок економіки, в т.ч. бухгалтерського обліку, та екології в ретроспективі та за сучасних умов, а також розкрити та проаналізувати протиріччя між зазначеними науками, з метою визначення шляхів їх подолання.

Екологізація наук | Проблему розрізненості наук, заперечення взаємного їх впливу підняв у середині 50-х рр. ХХ ст. Ч. Сноу. У західній пресі між прихильниками та противниками концепції Ч. Сноу розгорнулася полеміка, у ході якої висловлювалися, зокрема, побоювання, що збереження тогочасних тенденцій у розвитку науки призведе до подальшого посилення антагонізму між природно-технічним і соціально-економічним знанням, до знищення історично сформованих зв’язків між суміжними сферами науки.

⁴⁴ Лисенко Ю. Екологічний підхід до управління підприємством: проблеми і перспективи / Ю. Лисенко, А. Садеков // Економіка України. – 2003. – № 5. – С. 33-40, с. 34.

⁴⁵ Баландин Р.К. Вернадский: жизнь, мысль, бессмертие / Р.К. Баландин. – М.: “Знание”, 1979. – 176 с. – С. 82.

Спроба підвести підсумки цієї дискусії наприкінці 70-х рр. ХХ ст. знову виявилася невдалою. Разом з тим у рамках цієї і подібних дискусій виявляються і нові моменти. Якщо раніше спостерігалася абсолютне домінування статусу природничих наук в ієрархії наукового знання, то у 70-х рр. ХХ ст., коли посилювалися ціннісні тенденції у природознавстві, учені все частіше почали звертатися до гуманітарних наук.

В умовах кризи структури наукового знання, посилювалося прагнення вийти на рівень деякої “інтегрованої” культури. Саме в цьому контексті розвивалися уявлення про “третю культуру”, у рамках якої передбачалося використання результатів, отриманих науками, пов’язаними з вивченням способу життя людини. У широкому соціальному контексті ця ідея реалізована у концепції про “третю цивілізацію”, що є нібито альтернативним шляхом розвитку не тільки науки, але і суспільства в цілому. По суті, мова йшла про пошуки шляхів подолання кризових тенденцій у розвитку суспільних відносин і науки зокрема, пов’язаних у значній мірі із загостренням соціально-екологічних протиріч.

У фундаментальних розробках основоположників марксизму, представлені спроби у логічному позитивізмі вийти на рівень “уніфікованої науки” процеси взаємозв’язку наук чітко прослідковувалися, статус інтеграційних тенденцій у науці, поряд з диференціацією знання, постійно зростає⁴⁶. Важливу роль у формуванні єдності наукового методу відігравав так званий Віденський гурток (“ранній” Л. Вігтінштейн, Р. Карнап, М. Шпік, О. Нейрит, Ф. Вайцман, Г. Ган та інші). Філософія Віденського гуртка згодом стала відома як “логічний позитивізм”. Однак тільки на межі 70-80-х рр. ХХ ст., коли цивілізація зіткнулася з вирішенням проблем глобального масштабу, ідея інтеграції знання переходить з переважно теоретико-методологічної сфери у практичну. Значною мірою це пов’язано із загостренням світової екологічної ситуації, аналіз якої вимагав посилення інтеграційних тенденцій у науці⁴⁷.

У рамках сучасної сукупності наук про природу та суспільство важко знайти сферу знання, яка уникнула б впливу екологічних уявлень, концепцій і теорій, тобто процесу, названого екологізацією науки.

У більшості наук спостерігається тенденція до формування відповідних екологічних підсистем, це зумовлено тим, що принципи діалектичного матеріалізму дозволяють встановити взаємозв’язок між природничо-

⁴⁶ Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник] / Л.Г. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2003. – 348 с. – С. 17.

⁴⁷ Лось В.А. Проблема интеграции современного научного знания: экологический подход / В.А. Лось / Фундаментальные исследования и технический прогресс. – Новосибирск: Наука, 1985. – С. 43-49, с. 46.

науковим, технологічним і гуманітарним змістом проблеми взаємин людини і середовища її проживання. З одного боку, екологічні ідеї реалізуються в рамках конкретного знання, а з іншого – асиміляція загальнонаукових уявлень підвищує статус екологічної проблеми в ієрархії сучасного наукового знання. Таким чином, екологічний підхід набуває загальнонаукового характеру.

Існують внутрішньодисциплінарний, міждисциплінарний і проблемний напрями екологізації науки (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Напрями екологізації економіки

Внутрішньодисциплінарна екологізація полягає в інтеграції, синтезі уявлень, сформованих певною наукою. Наприклад, економіка у процесі орієнтації на вирішення екологічної проблеми поєднує макро-, мезо- та мікрорівні. Міждисциплінарна екологізація здійснюється на базі двох або більше наук суміжного профілю. Так, економіка і екологія поєднують свої зусилля для визначення шляхів поєднання зростання ефективності діяльності суб'єкта господарювання та відновлення навколишнього природного середовища. Проблемна інтеграція пов'язана з вирішенням певного комплексного соціально-екологічного завдання, виконання якого вимагає взаємозв'язку різних сфер природних, технічних і суспільних наук. Так, проблема ліквідації радіоактивних відходів не може бути вирішена без участі не тільки фізичних і біологічних, але і суспільних наук.

Очевидно, що спочатку екологічна інтеграція знання здійснюється на онтологічному рівні, що значно не зачіпає теоретико-методологічний апарат взаємодіючих наук. Однак, вийшовши на гносеологічний рівень, ідея синтезу

знання призведе до формування певної універсальної системи. Взаємозв'язок онтологічного та гносеологічного рівнів процесу інтеграції науки здійснюється на соціальному рівні, у рамках якого виявляється діалектика практичного і теоретичного у пізнанні⁴⁸.

У суспільних науках, до складу яких включається економіка та бухгалтерський облік, екологізація проявляється у таких критеріях (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Критерії екологізації суспільних наук та їх характеристика
(розроблено за матеріалами⁴⁹)

№ з/п	Критерії	Характеристики критеріїв
1	Еколого-економічного розвитку	Якщо донедавна екологічні й економічні основи розвитку розглядалися як протилежні, то нині виявляється взаємозв'язок між зростанням суспільного виробництва і підвищенням його ефективності – з одного боку, і між збереженням історично сформованих природних зв'язків і відносин у природі та підвищенням якості середовища проживання людини – з іншого. Поєднання екологічних і економічних підходів до прогресу формує такі установки, реалізація яких буде стимулювати соціально-економічний і науково-технічний розвиток у напрямках, що відповідають природоохоронним принципам
2	Екологічної оптимізації потреб	Потреби виражають необхідність промислового та культурного розвитку, пов'язаного з певним типом суспільних відносин і рівнем соціетальності особистості. Тенденції до погіршення якості біосфери під антропогенним впливом характеризують зростання потреб швидшими темпами, ніж спроможність навколишнього природного середовища відновитися після використання та забруднення. Виникає необхідність формування екологічно обґрунтованих потреб шляхом екологічного виховання, що дозволить раціоналізувати споживання природних ресурсів і сприятиме конструктивному подоланню соціально-екологічних протиріч
3	Екологізації свідомості суспільства	Безконтрольне та нерозумне використання новітніх технологій може призвести до незворотних змін історично сформованих екосистем, природних і соціальних умов середовища проживання. Людина майбутнього повинна поєднати своє прагнення до перетворення навколишньої об'єктивної реальності із соціально-екологічними установками розвитку. Тому стає актуальним завдання формування екологічно свідомої особистості

Усвідомлення екологічних загроз і неминучих екологічних наслідків порушення природного довілля, що виражається з одного боку, в надмірному і часто ірраціональному споживанні природних ресурсів, а з іншого – виході екосистем за межі їх регенеративної здатності через виникнення надмірної кількості відходів, які більше не в змозі абсорбувати, призвело до появи і

⁴⁸ Лось В.А. Проблема интеграции современного научного знания: экологический подход / В.А. Лось / Фундаментальные исследования и технический прогресс – Новосибирск: Наука, 1985. – С. 43-49, с. 47.

⁴⁹ Те ж, с. 47.

розвитку спершу в США, а потім і в інших країнах нової парадигми економічного зростання – теорії стійкого розвитку та нового наукового підходу “екологічна економіка”⁵⁰. У вітчизняній літературі застосовується також термін “екологічно збалансована економіка”, у якій визначальною є гіпотеза про те, що виробництво більше не може розвиватися без урахування законів цілісності природних систем⁵¹. Екологічна проблема займає закономірне місце в ієрархії історичних процесів. Очевидно, що соціально-екологічні протиріччя певною мірою характерні для різних етапів природно-історичного розвитку. Як зазначає І.М. Шорохов “...основним принципом формування, функціонування і розвитку сучасного суспільства є принцип економічного детермінізму. Спосіб економічної детермінації суспільства пов’язаний з визнанням економіки як основи соціального розвитку”⁵². “Економічна потужність значною мірою тримається на природно-ресурсному потенціалі країни”⁵³.

За переконанням Л.Г. Мельника “під екологізацією економіки слід розуміти цілеспрямований процес перетворення економіки, зорієнтований на зменшення інтегрального екодеструктивного впливу процесів виробництва і споживання товарів і послуг у розрахунку на одиницю сукупного суспільного продукту”⁵⁴. Вчений наголошує, що “екологізація здійснюється через систему організаційних заходів, інноваційних процесів, реструктуризацію сфери виробництва і споживчого попиту, технологічну конверсію, раціоналізацію природокористування, трансформацію природоохоронної діяльності, які реалізуються як на макро-, так і на мікроекономічних рівнях”⁵⁵. При цьому під охороною навколишнього природного середовища необхідно розуміти комплекс міжнародних, державних і регіональних, адміністративно-господарських, політичних і суспільних заходів із забезпечення фізичних, хімічних, біологічних параметрів функціонування природних систем у межах, необхідних для здоров’я та добробуту людини⁵⁶.

⁵⁰ Дейлі Г. Поза зростанням. Економічна теорія сталого розвитку / Г. Дейлі; [пер. з англ.] – К., 2002. – 312 с.

⁵¹ Гринів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії: [монографія] / Л.С. Гринів. – Л., 2001. – 240 с.

⁵² Шорохов И.М. Наука и экономика: синтез и тенденции развития / И.М. Шорохов / *Фундаментальные исследования и технический прогресс*. – Новосибирск: Наука, 1985. – С. 56-68., с. 57.

⁵³ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: [підручник]. / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 756 с. – С. 234.

⁵⁴ Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 654 с. – С. 570.

⁵⁵ Те ж.

⁵⁶ Николайкин Н.И. Экология: [учеб. для вузов] / Н.И. Николайкин, Н.Е. Николайкина, О.П. Мелехова. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: Дрофа, 2003. – 624 с.: ил.

**Взаємозв'язок
економіки та
екології**

В економічній теорії до природних ресурсів застосовується термін “багатство”, який за К. Марксом включає: “...Зовнішні природні умови економічно розпадаються на два великі класи: природні багатства засоби життя (родючі ґрунти, в досталь риби у воді тощо) та природні багатства засоби праці (діючі водоспади, судноплавні річки, ліс, метал, вугілля тощо)”⁵⁷.

Зв'язок екології та економіки проявляється через економічні функції природи, які є основою для економічної оцінки факторів природного середовища. Серед економічних функцій природи, в першу чергу слід виокремити ті, що забезпечують потреби виробничого середовища, їх умовно можна об'єднати у три основні групи (рис. 1.7).

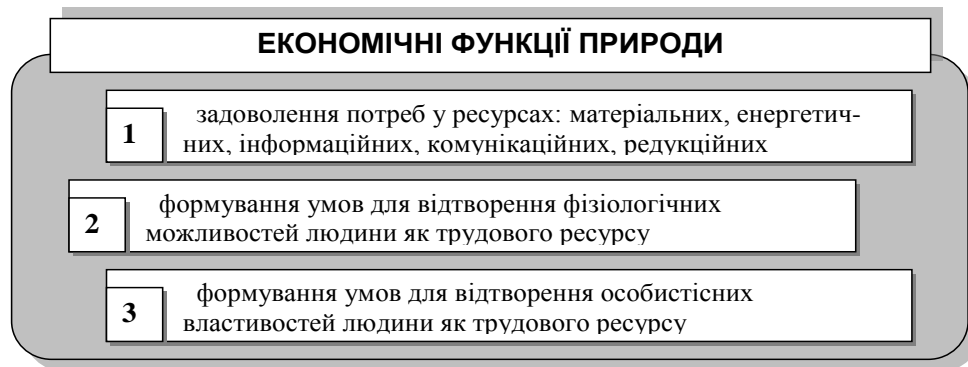


Рис. 1.7. Групи економічних функцій навколишнього природного середовища

Таким чином, перша група економічних функцій природи пов'язана з її екологічними функціями. Друга і третя підгрупи пов'язані з фізіологічними та соціальними потребами людини і, отже, з відповідними функціями природи. Саме така залежність формує взаємозв'язок між фізіологічними, соціальними й екологічними функціями природи – з одного боку, і економічними функціями – з іншого⁵⁸.

Перед економістами, що займаються екологічними проблемами, згідно з дослідженнями Л.Г. Мельника та М.К. Шапочки⁵⁹, постають такі питання:

- Чи потрібно оцінювати природні фактори?
- Яке місце займають подібні оцінки в системі товарно-грошових відносин?

⁵⁷ Маркс К. Сочинения. Т. 24. / Карл Маркс, Фрідріх Енгельс. – [2-е изд.]. – М.: Госполитиздат, 1962. – 552 с. – С. 154, 233.

⁵⁸ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: [підручник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 756 с. – С. 240.

⁵⁹ Те ж, с. 78-84.

- Як співвідносяться економічні оцінки й економічні інструменти сфери природокористування?
- Як можна оцінити природні фактори вартісними показниками?
- Чому один і той самий природний фактор може мати різні економічні оцінки?
- Чим схожі і чим відрізняються природні фактори й інші елементи, що враховуються системою товарно-грошових відносин?
- У чому відмінність відповідних груп економічних оцінок та інструментів?
- Чому ринок не може вирішити всіх проблем раціонального природокористування?
- Що можна і чого не можна врахувати економічними оцінками у функціях природного середовища?

Актуальність перерахованих питань доповнюється складністю їх розв'язання та реалізації. Однією з причин цього є нерозвинутість адекватного економічного інструментарію. Економічні інструменти, сформовані на основі еколого-економічних вимог, є найважливішими ланками механізму регулювання товарно-грошових відносин. Ключова роль економічних інструментів у системі товарно-грошових відносин обумовлена тим, що саме через них передається вплив на головні спонукальні мотиви діяльності суб'єктів господарювання – їх економічні інтереси.

За визначенням В.І. Вернадського⁶⁰, екологія займається вивченням взаємозв'язків (перш за все енергетичних) між підприємствами та навколишнім природним середовищем. У певному розумінні, зазначає А. Маршал⁶¹, існують тільки два фактори виробництва – природа і людина. Капітал і підприємницькі здібності є результатом діяльності людини, здійснюваної за допомогою природи і відповідно до її спроможності передбачати майбутнє та готовності подбати про майбутнє. Тому зростання багатства відбувається тільки при раціональній взаємодії навколишнього природного середовища та людини.

Неефективність або ж взагалі відсутність комплексу економічного інструментарію, який би допомагав вирішувати екологічні проблеми, характерна, передусім, для країн, що нещодавно стали на шлях ринкових трансформацій. Зокрема це стосується України та інших країн, що утворилися після розпаду СРСР. Умовою розвитку економічного інструментарію у сфері практичної діяльності є розуміння його необхідності та важливості серед наукового співтовариства. Тому серед вчених таких країн проведено опитування щодо питань взаємозв'язку екології та економіки.

⁶⁰ Баландин Р.К. Вернадский: жизнь, мысль, бессмертие / Р.К. Баландин. – М.: “Знание”, 1979. – 176 с.

⁶¹ Реферат підручника А. Маршала “Принципи економічної науки” / [Референт-укладач В.М. Фещенко]. – К.: АДС “УМКЦЕнтр”, 2001. – 211 с. – С. 48.

Шляхом анкетування 29 вчених-економістів з України, Республіки Білорусь, Російської Федерації, Республіки Болгарія, Чехії⁶² встановлено, що 76 % з них вважають, що за допомогою економічного інструментарію можна вирішити екологічні проблеми країни та світу в цілому (рис. 1.8). 85 % вчених дієвим засобом для цього вважають ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

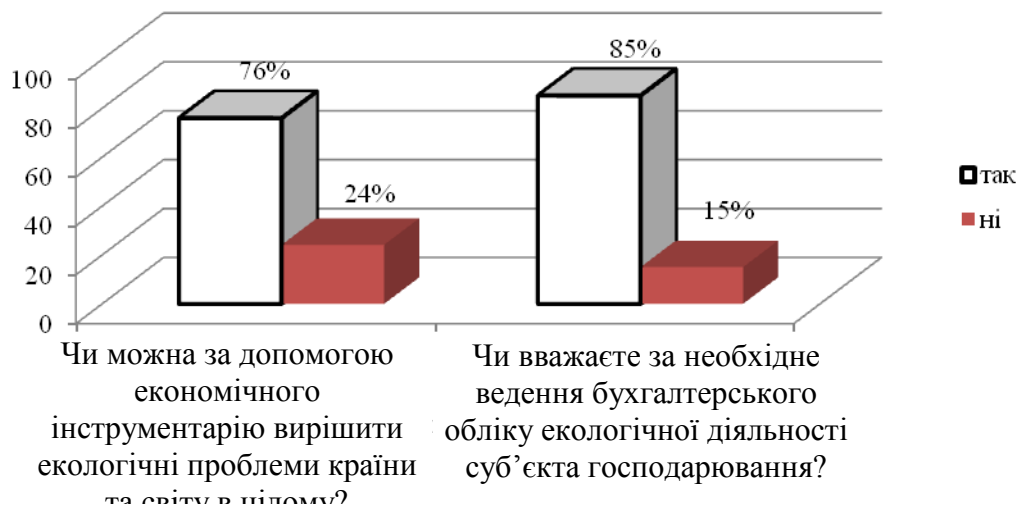


Рис. 1.8. Результати анкетування вчених-економістів України, Російської Федерації, Республіки Білорусь, Республіки Польща, Чехії, Республіки Болгарія

Найбільшу підтримку теза про дієвість економічного інструментарію у вирішенні екологічних проблем отримала у вчених Чехії, Республіки Болгарія (по 100 % опитаних) та України (81 % опитаних) (рис. 1.9).

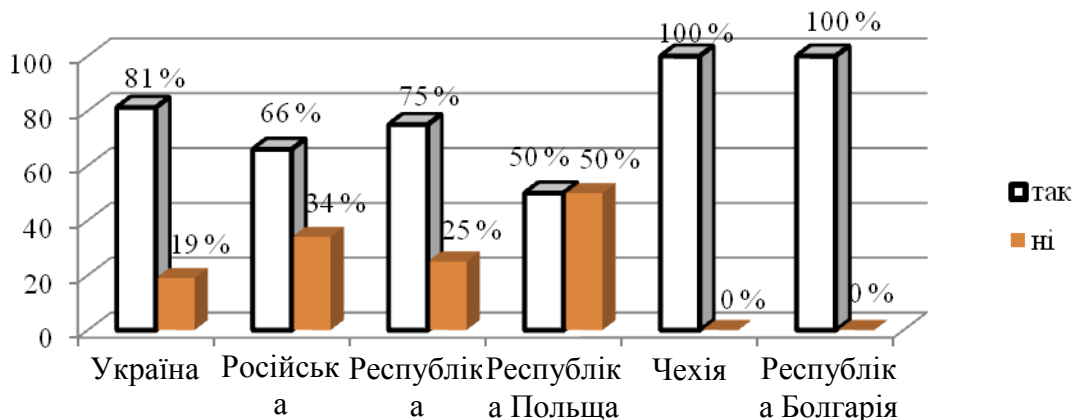


Рис. 1.9. Структура відповідей вчених-економістів на питання "Чи можна за допомогою економічного інструментарію вирішити екологічні проблеми країни та світу в цілому"

⁶² Анкетування відбувалось в межах VI-ої Міжнародної наукової конференції "Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку", 3-4 листопада 2008 р., м. Житомир.

Щодо можливості збереження екологічного стану навколишнього природного середовища за опосередкуванням бухгалтерського обліку, то спостерігається значна підтримка такої тези вченими всіх країн (рис. 1.10).

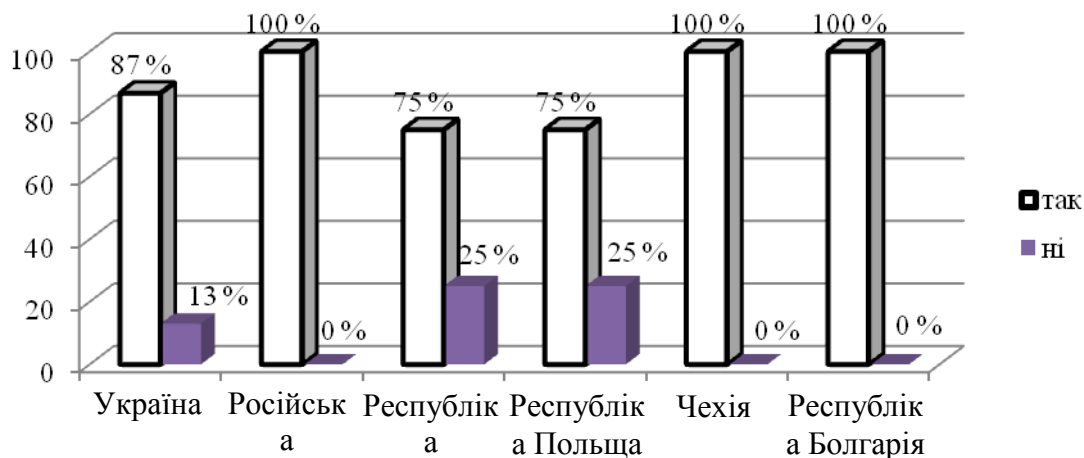


Рис. 1.10. Структура відповідей вчених-економістів на питання “Чи вважаєте за необхідне ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб’єкта господарювання”

Опитані вчені-економісти Російської Федерації, Чехії та Республіки Болгарія стовідсотково підтримують наведену тезу; 87 % опитаних вчених України та по 75 % вчених Республіки Білорусь та Республіки Польща підтвердили вагоме значення бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб’єкта господарювання.

Дані опитувань свідчать про поступову трансформацію наукової проблематики, яка обов’язково повинна вирішувати окрім суто економічних проблем й екологічні.

Отже, екологічну кризу Землі можна подолати з опосередкуванням економічних наук, в тому числі за допомогою організації та ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб’єкта господарювання.

Протиріччя між економікою та екологією

За В.А. Лук’янініним і Н.Н. Петрушенком “екологія або “наука про будинок”, про зв’язок організмів з середовищем, тісно переплітається з іншою наукою – економікою, теж наукою про будинок, про зв’язки організмів у середовищі. Як видно, спорідненість цих наук виявляється вже у їх назвах і при першому погляді на їх тлумачення, що стало причиною виникнення таких словосполучень, як “еколого-економічний”, “економіко-екологічний”, “экон+экол” та інших”⁶³. Проте, ретроспективний аналіз показує, що взаємозв’язок екології та економіки

⁶³ Лук’янінін В.А. Экологический менеджмент: принципы и методы: [монография] / В.А. Лук’янінін, Н.Н. Петрушенко / Под научн. ред. В.А. Лук’янініна. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. – 408 с.

характеризується швидше як протистояння. Адже існує принципова гносеологічна відмінність у природі екологічного та економічного “будинків”. Перший з них об'єктивний за своєю природою, ідеальний; другий – теж об'єктивний, але це абсолютно матеріальна субстанція, створена людиною. Проте за складністю та значущістю для людини на сучасному етапі розвитку суспільства саме екологічні відносини повинні бути пріоритетними, тоді як економічні закони і категорії знаходяться в центрі наукових досліджень.

З точки зору організмів, екологічні організми – це всі живі істоти, які населяють нашу планету і, перш за все, сама людина. Економічні організми – це фізичні особи. Інтеграція екологічних і економічних організмів, обумовлена неминучістю їх взаємодії, відображена в сучасній еколого-економічній концепції як “еколого-соціо-економічна триєдність”⁶⁴. Ідеальною є ситуація, коли спостерігається збалансований, стійкий розвиток цієї тріади.

Але емпірично доведено, що у наведеній тріаді переважає соціальний компонент. У зв'язку з цим з'являється певний дисбаланс, не здатний до саморегулювання. Тому необхідне втручання стороннього науковообґрунтованого фактору, який на сьогодні можна назвати екологоекономіка.

Найбільші протиріччя екології та економіки проявляються у теорії Дж. Кейнса, розробленій під враженням великої депресії 1929-1933 рр. і виявлених економічних циклів. У кейнсіанській теорії виснаження природних ресурсів не враховувалося, оскільки ціни на сировину завжди були низькими. Тобто, зазначена теорія ігнорує роль природних ресурсів у виробництві. “Саме Кейнс заклав у структуру ринкових відносин бомбу сповільненої дії, яка позбавила ринок можливості нормально працювати і закономірно вибухнула в кінці ХХ століття, прийнявши несподівану для економістів форму – форму деградації планетарної біосфери”⁶⁵. Таким чином, класичний капіталістичний ринок виявляється однією з найважливіших причин деградації біосфери.

Недолік ринкової економіки полягає у тому, що в статистиці та у побудованих на її основі моделях розвитку економіки руйнування природних ресурсів і біосфери в цілому не має вартості. Для усвідомлення масштабів руйнування природних систем і необхідності їх обліковувати потрібно замінити традиційне сприйняття економістами природних ресурсів.

⁶⁴ Гринів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії: [монографія] / Л.С. Гринів. – К., 2001. – 240 с. – С. 6.

⁶⁵ Репетто Р. Природные ресурсы в системе национальных счетов / Р. Репетто // В мире науки. – 1992. – № 8. – С. 12-15, с. 13.

*Макроекономіка та
навколишнє
природне
середовище*

Попри тривалий еволюційний процес, основні принципи, що лежать в основі сучасної системи національних рахунків, були закладені на початку ХХ ст. Вони були покликані забезпечити потреби кон'юнктурної оцінки економічного розвитку, а також розробки економічних та політичних стратегій для подолання наслідків криз, спричинених провалами ринку. Саму ідею аналізу та взаємозв'язку таких показників як національний дохід, накопичення, споживання вдалося науково обґрунтувати А. Маршалу. Ініціатором же створення системи національних рахунків був Дж. Кейнс. Його робота “Загальна теорія зайнятості, проценту та грошей”, написана у 1936 р., стала фундаментом, на якому збудовано національне рахівництво, спрямоване на удосконалення показників оцінки економічного розвитку, в першу чергу, це стосується показників ВВП та ВНП. Але поза увагою у системі національних рахунків до цього часу залишаються показники, що характеризують стан навколишнього природного середовища. Існуюча система національних рахунків, приховуючи вичерпання природних ресурсів і руйнування біосфери, не відображає впливу країни на навколишнє природне середовище. Вона закріплює хибний принцип розрізненості економіки та навколишнього природного середовища. Як наслідок, відбувається ототожнення понять економічний розвиток та економічне зростання.

З огляду на те, що інформація системи національних рахунків використовується для забезпечення потреб державного управління, проблеми навколишнього природного середовища залишаються осторонь уваги політиків, тому їх рішення, як правило, сприяють знищенню природних ресурсів заради економічного зростання. Отже, уряди керують економікою своїх країн базуючись на недостовірній інформації. Щоб усунути цей недолік, потрібно створити нову систему національних рахунків, яка б точно і ефективно об'єднувала вартісні величини економіки та навколишнього природного середовища. На думку Р. Репетто⁶⁶, така система може бути створена порівняно швидко і значно вплине на майбутнє світової економіки.

Сьогодні стає зрозуміло, що наука “економіка” недосконала: вона не бачить екологічних проблем і не знає, що з ними робити. Як зазначає В.Д. Паронджанов, “нелогічність нинішнього стану очевидна. Сучасна світова економічна система методично завдає збитку нашій планеті, спираючись на ірраціональні рішення, підказані застарілою економічною теорією”⁶⁷.

⁶⁶ Репетто Р. Природные ресурсы в системе национальных счетов / Р. Репетто // В мире науки. – 1992. – № 8. – С. 12-15, с. 14.

⁶⁷ Паронджанов В.Д. Экономика и экология: трудный путь к диалогу / В.Д. Паронджанов // Общественные науки и современность. – 2001. – № 3. – С. 162-167., с. 163.

При вивченні економіки часто навіть не згадують про такі важливі речі, як деградація біосфери, забруднення і виснаження природних ресурсів. Хоча деякі з цих питань досліджувалися багатьма фахівцями з мікроекономіки, в економічну теорію вони так і не увійшли. “У макроекономіки і навколишнього природного середовища немає точок дотику”, – визнає економіст Всесвітнього банку Г. Дейлі⁶⁸.

Коментуючи подібні випадки, А. Гор висуває економістам серйозне звинувачення: пануючі нині погляди заохочують хижацьку експлуатацію оточуючого середовища у слаборозвинутих країнах, тому що вони “беруть початок у теоріях економістів зацікавлених у вивезенні природних ресурсів з цих держав”⁶⁹.

Зростання продуктивності – найважливіший показник економічного прогресу. На сьогодні розрахунок цього показника спирається на помилкове припущення: якщо нова технологія має і корисні, і шкідливі наслідки, то перші враховуються, а другі ігноруються. У результаті відбувається поступове накопичення неврахованих економістами, але реально існуючих шкідливих речовин і небезпечних відходів, загальна маса яких на планеті вже перевищила критичну відмітку.

Проте на цьому помилки не закінчуються. Витрати на боротьбу з антропогенним забрудненням включаються до національних бюджетів у якості ще однієї статті, яка збільшує ВВП. Виникає пряма і абсурдна залежність: чим більше забруднюючих речовин скинуто у навколишнє природне середовище, тим більший прибуток забруднюючого підприємства у короткостроковій перспективі. Нездатність оцінити екологічну сторону виробництва – це прояв економічної “сліпоті”, що загрожує небезпечними наслідками. Кларк К. приходять до невтішного висновку: “...очевидне економічне зростання багато в чому може виявитися ілюзією через нездатність враховувати скорочення природних багатств”⁷⁰.

Зазначені протиріччя між економікою та екологією виникають при розрахунку показників ВНП і ВВП. Доки частка непродуктивних витрат була незначною, ВНП міг бути індикатором економічного розвитку. Але коли ці витрати досягли значних розмірів, він вже не відображає дійсності.

⁶⁸ Дейлі Г. Поза зростанням. Економічна теорія сталого розвитку / Г. Дейлі; [пер. з англ.] – К., 2002. – 312 с.

⁶⁹ Гор А. Земля на чаше весов. В поисках новой общей цели. Новая постиндустриальная волна на Западе / А. Гор. – М., 1999. – 243 с. – С. 559-566.

⁷⁰ Те ж, с. 559-566.

Таким чином, показники ВВП і ВВП недосконалі та непридатні до використання, тому потребують заміни. Розробка нових показників є складним завданням, тому економісти тимчасово вирішили використовувати показники-супутники ВВП, які не відміняють ВВП, а доповнюють, компенсуючи його недоліки.

Одним з таких показників-супутників є Індекс розвитку людського потенціалу (ІРЛП), розроблений Програмою розвитку ООН⁷¹. Показник ІРЛП дозволяє порівняти ситуацію у певних країнах з погляду тривалості життя, рівня освіти і доходу.

Стратегічна мета, проте, полягає у заміні ВВП і ВВП новим показником. Таку спробу зробив К. Кобб, який запропонував принципово новий показник процвітання держав – індекс стійкого економічного добробуту (Index Sustainable Economic Welfare – (ISEW), Genuine Progress Indicator).

На початку 1990-х рр. показник К. Кобба удосконалений колективом фахівців з неурядової екологічної організації Нова Економічна фундація та стокгольмського екологічного інституту. У результаті індикатор ISEW перетворився на комплексний показник багатства. Створення ISEW – помітний успіх інтеграції наук, оскільки цей індикатор символізує одну з перших спроб здійснити синтез економічних, екологічних та інших ідей.

Порівняння показників ВВП і ISEW дає вражаючу картину. Якщо раніше вони тісно корелювали один з одним, то з середини 1970-х рр. показник ISEW для Великої Британії, США, інших країн Організації економічного і соціального розвитку (ОЕСР) почав зменшуватися, тоді як ВВП продовжував зростати⁷².

Щодо оцінки ISEW існують дві позиції (рис. 1.11).

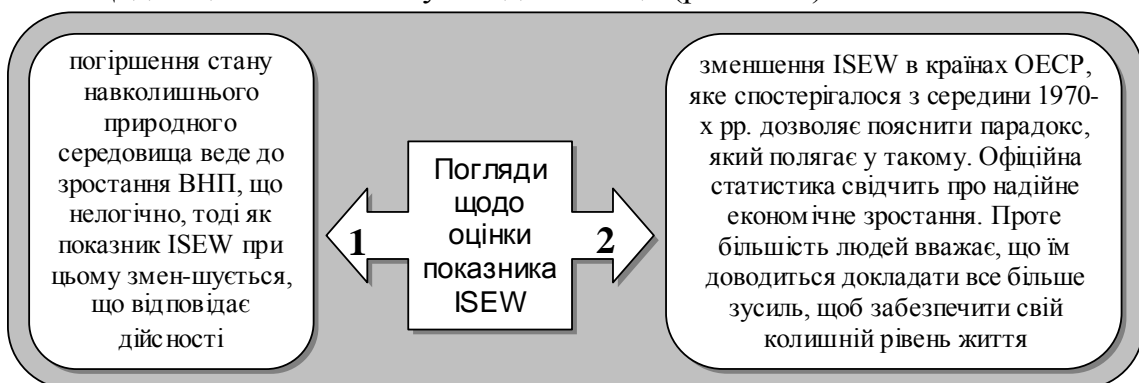


Рис. 1.11. Позиції щодо оцінки показника ISEW (розроблено за матеріалами⁷³)

⁷¹ Паронджанов В.Д. Економіка и екология: трудный путь к диалогу / В.Д. Паронджанов // Общественные науки и современность. – 2001. – № 3. – С. 162-167., с. 166.

⁷² Те ж, с. 166-167.

⁷³ Те ж, с. 167.

Вайцекер А., Ловинс Э., Ловинс Л. Хантер⁷⁴ коментують, що математично обидві позиції правильні. Вони наполягають на тому, що офіційна статистика враховує зовсім не те, що потрібно. Основна частка зростання, про яке вона повідомляє, складається з витрат на заходи з коригування, пов'язані з втратами та проблемами, а не з витрат на виробництво товарів і надання послуги.

Сьогодні показник ISEW існує на рівні теоретичної пропозиції вчених. Це питання є предметом значних розбіжностей і суперечок. Частина вчених активно підтримує ISEW; інші вважають, що показники господарювання, які застосовуються у сучасній економіці, навіть за своєї недосконалості, залишаються єдино прийнятними. На їх думку, показник ISEW, не дивлячись на свою привабливість, навряд чи стане базою для економічних розрахунків і практичного порівняння добробуту держав у найближчі роки⁷⁵. Єдиного рішення ще не знайдено. Отже, економічно виправдане руйнування біосфери продовжується.

Маршал А. та Пігу А. виявили невідповідність між суспільною та приватною вигодами: вартість засобів, використаних на виробництво продукції, менше реальних суспільних витрат, пов'язаних з погіршенням довкілля. Тому ціна товару повинна містити витрати на попередження руйнування природного середовища та компенсацію збитків. Ринок у сучасному його прояві не в змозі врахувати значну частину негативних екологічних наслідків виробничої діяльності, що призводить до розподілу витрат на всіх членів суспільства у невизначеній пропорції.

Підтвердженням цьому є думка Ю. Пенца: “Економіка є наслідком діяльності, яка не терпить свавілля, і жодне суспільство не підкоряється диктатурі ринку, а планує свій розвиток. Сили вільного ринку є безперечно важливим інструментом мобілізації та звільнення людської енергії і мислення, а також задоволення потреб, але він не є універсальним засобом, тому що враховує тільки теперішній стан безвідносно до майбутнього. Тому ринкове регулювання не відповідає потребам суспільного розвитку”⁷⁶.

⁷⁴ Вайцекер А. Фактор “четыре”. В два раза больше богатств из половины ресурсов. Новая постиндустриальная волна на Западе / А. Вайцекер, Э. Ловинс, Ловинс Л. Хантер. – М., 1999. – 263 с.

⁷⁵ Антипина О.Н. Рецензия на книгу: Э. Вайцекер, А. Ловинс, Л. Хантер Ловинс. Фактор “четыре”: в два раза больше богатства из половины ресурсов. Новый доклад Римському клубу / О.Н. Антипина, В.Л. Иноземцев // Вопросы философии. – 1997. – № 11. – С. 27-30., с. 28.

⁷⁶ Penc J. Ekologiczny kontekst biznesu / J. Penc // Studia i materiały wyższej szkoły marketingu i biznesu w Łodzi. – 2000. – № 5. – S. 35-55., с. 37.

У 1997 р. Ф. Сен-Марк⁷⁷ зазначав, що в умовах ринку природу оберігати зазвичай нерентабельно, проте, руйнуючи її, можна отримати значну вигоду. У зв'язку з цим виникає необхідність у державних важелях регулювання, які дозволять визначити реальну вартість товару, що включатиме витрати на очищення навколишнього природного середовища. У такому випадку ціни на товари значно зміняться, причому значну частку товарів буде не вигідно виготовляти. Такий крок означатиме перетворення екологічних і природних благ у специфічні товари та вимагатиме створення нових методів розрахунку рентабельності. Традиційні методи розрахунку рентабельності, на думку К. Каппа, виконують роль узаконеного маскування великомасштабного грабежу⁷⁸. Аналогічний висновок робить Б. Коммонер⁷⁹, підкреслюючи, що погіршення стану навколишнього природного середовища призводить до зростання вартості життя населення в цілому, але збільшує дохід підприємців, які фактично перекладають подолання зовнішніх витрат на суспільство. Таким чином, традиційний ринок є інструментом пограбування населення в інтересах підприємців.

Отже, саме прагнення підвищити ефективність функціонування виробничих і суспільних систем з урахуванням їх впливу на навколишнє природне середовище провокує дослідження та розвиток зв'язку економіки та екології.

1.3. Розвиток еколого-економічної думки та її вплив на бухгалтерський облік

Реалії сьогодення підтверджують, що економічний розвиток України значною мірою залежить від рівня організації системи бухгалтерського обліку

А.Ф. Павленко⁸⁰

З огляду на деструктивні процеси, що почали проявлятися у всіх сферах буття людини, значної актуальності набули еколого-економічні питання. В сучасних умовах вирішити проблему дисгармонії у відносинах людини з навколишнім природним середовищем в рамках економічної методології практично не можливо. Основна причина – це процес індивідуалізації, який стимулював прагнення людини до виокремлення з природного середовища. Людина воліє бачити себе окремо від природи – вона прагне панувати над

⁷⁷ Сен-Марк Ф. Социализация природы / Ф. Сен-Марк. – М., 1997. – С. 36.

⁷⁸ Ольсевич Ю.А. Критика экологической критики / Ю.А. Ольсевич, А.А. Гудков. – М., 1990. – С. 21.

⁷⁹ Коммонер Б. Замыкающийся круг: природа, человек, технологии / Б. Коммонер. – Л., 1974.

⁸⁰ Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [“Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”] (м. Київ, 14 травня 2010 р.). – К.: КНЕУ, 2010. – 518 с. – С. 13.

природою. Ці процеси тривають доволі давно і, очевидно, будуть продовжуватися. Тому перед науковою спільнотою сьогодні стоїть завдання не стільки боротьби з екологічними проблемами сьогодення, скільки усунення їх причин та формування необхідного підґрунтя для інформаційного прориву, необхідного для трансформації мислення людини.

**Прояв принципу
“панування”**

Закріплення принципу “панування” наклало серйозний відбиток на побудову економічних відносин. Як наслідок, була сформована економічна традиція, яка лягла в основу визначення вартості природних ресурсів. Вони розглядалися як безкоштовні дари, які людина має право споживати без будь-яких зобов’язань.

Закріплення такого ставлення можна спостерігати в розробленій фізіократами теорії “чистого продукту”. Попри те, що представники цієї економічної течії наголошували на винятковій ролі природи, зокрема, землі у створенні багатства, сам “чистий продукт” розглядався як дар природи людині. Кене Ф. вважав, що “чистий продукт” створюється не працею самою по собі, а працею у поєднанні із землею, природою. Оскільки “чистий продукт” є даром природи, єдиною його формою фізіократи вважали земельну ренту, яку фермери і селяни змушені були повністю віддавати власникам землі у вигляді орендної плати. Цим можна пояснити позицію Ф. Кене, який відмітив, що “без людської праці земля не має жодної вартості”⁸¹.

Схожу думку відстоював Д. Рікардо. Він розглядав землю “не як економічно, а як фізично обмежений ресурс, тобто не враховував можливості її штучного поліпшення”⁸². Саме тому, розглядаючи ренту, він відмічав, що це частина продукту землі, що сплачується землевласникові як “вільний дар природи”, результат її “праці”.

У розробленій концепції розподілу, яка відома як теорія “трьох факторів” виробництва, Ж.-Б. Сей розглядав землю як один з основних виробничих факторів, який надає послуги зі створення вартості. Але, що характерно, оплату даних послуг у вигляді ренти повинні отримувати, на його думку, власники землі. Таким чином, нівелюється цінність земельних ресурсів.

Аналогічне ставлення людини до природних ресурсів зустрічається й у дослідженнях М. Бунге. “У задоволенні людських потреб беруть участь “дві продуктивні сили” – природа і праця. Природа надає у розпорядження людині дарові матеріали і дарові сили; праця, використовувана у виробництві, вимагає

⁸¹ Гигтс Г. Физиократы. Французские экономисты XVIII века / Г. Гигтс; за ред. П.Б. Струве; [пер. с англ. О.Ю. Гофман] – С-Пб: Книжный магазин и контора изданий О.Н. Поповой, 1899. – 116 с. – С. 24.

⁸² Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.] / В.М. Ковальчук, М.В. Лазарович, М.І. Сарай. – К.: Знання, 2008. – 647 с. – С. 367.

напруги м'язів, розумового уявлення, затрати часу і сили, тому (за винятком особистої залежності) вона не може бути даровою, і засоби, у виробництві котрих бере участь людина, мають цінність”⁸³. Продемонструвати дану традицію вдалося у визначенні багатства Ч. Кері. “Багатство, – на його думку, – полягає у здатності володіти даровими послугами природи”⁸⁴.

Дослідження Тюнера яскраво продемонстрували механізм формування рівня ренти в результаті конкуренції між фермерами за отримання найкращої земельної ділянки, враховуючи віддаленість останньої від міста як ринка збуту (родючість ділянок Тюнер не диференціював). Зокрема, за Тюнером, максимальна земельна рента буде одержуватися із найближчих до міста земель, тобто у першому “концентричному кільці”, а в наступних буде поступово зменшуватися, тоді в останньому, яке символізує межі “ізолюваної держави”, її взагалі не буде⁸⁵.

Критикуючи теорію земельної ренти А. Сміта, Ж.-Б. Сея, Т. Малтуса, Д. Рікардо, Дж. С. Мілл відзначав аномальність і неприродність того, що земельна рента дає землевласникам те, що не є результатом їх праці. Дж. Мілл вважав земельних власників паразитуючим класом. В цьому, на його думку, проявлялась суперечність між прибутком і рентою.

Схожі ідеї обстоював у своїй теорії Ф. Бастія. На його думку, продуктивну силу землі важко приписати заслугам землевласника, який привласнює ренту лише тому, що володіє цією землею. Така позиція базувалася на економічній традиції визначення цінності природних ресурсів. На думку Ф. Бастія, “те, що дається дарма, повинно належати всім”. З цього приводу С.М. Злупко зазначає, що ““суспільна гармонія” в цій частині могла б дещо постраждати, але Бастія знаходить пояснення: він розглядає землевласника як людину, що турбується про якість землі та є власником минулих послуг предків щодо обробітку та покращення землі”⁸⁶.

Таким чином, в економічній теорії поступово сформувався і закріпився стереотип ставлення до навколишнього природного середовища, що передбачав нівелювання цінності природних ресурсів і набув поширення разом із розвитком теорії ренти та породив недбайливе ставлення до них.

⁸³ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2005. – 719 с. – С. 325.

⁸⁴ Те ж, с. 310.

⁸⁵ Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.] / В.М. Ковальчук, М.В. Лазарович, М.І. Сарай. – К.: Знання, 2008. – 647 с. – С. 443-444.

⁸⁶ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.] – К.: Знання, 2005. – 719 с. – С. 307.

*Вплив фактору
економічної
раціональності*

Ще однією складовою ядра економічної традиції, яка закріпила недбайливе ставлення до навколишнього природного середовища є економічна раціональність, яка розповсюдилася і закріпилася в економічній теорії і суттєво вплинула на бухгалтерський облік. Априорність раціональної моделі поведінки людини закріпив Аристотель. Подальше поширення раціонального стилю мислення пов'язане з прізвищами Ф. Бекона, Т. Гоббса, І. Ньютона, а в економічній науці – з прізвищем А. Сміта.

За Ф. Беконем “Знання і могутність людини співпадають, адже незнання причини ускладнює дію. Природа перемагається лише підпорядкуванням їй, і те, що в спогляданні є причиною, в дії є правилом”⁸⁷. “Людський розум за своєю природою спрямований на абстрактне і змінне мислить як постійне. Але краще розсікати природу на частини, ніж абстрагуватися... Необхідно більше вивчати матерію, її внутрішній стан і зміну стану”⁸⁸. “Наша логіка вчить і наставляє розум до того щоб не намагався тонкими хитрощами підмічати абстракцію речей (як це робить зазвичай логіка), але дійсно розсікав би природу та відкривав властивості тіл та їх певні в матерії закони”⁸⁹.

В кінці XIX на початку XX ст. “характерна для машинного процесу дисципліна змушує до стандартизації поведінки і пізнання оточуючого світу, яка виражається у точних кількісних співвідношеннях, і прививає навик осмислення і пояснення фактів в контексті причинно-наслідкового зв'язку, в тому числі оцінку сили, яка притаманна фактам, речам, зв'язкам і навіть здібностям осіб. Метафізикою такого стилю думок є матеріалізм, а притаманна йому точка зору – ланцюг причинності... Такий менталітет найбільш поширився і закріпився в тих суспільствах, де досягнуті великі успіхи в сфері машинобудування, які є одночасно і причиною і наслідком машинного процесу”⁹⁰. Додавши до цієї характеристики стрімкий розвиток природничих наук, ідея з раціональністю людської поведінки є логічною і могла бути сприйнятою на той час як обґрунтування можливості існування “homo economicus”.

Ефективність математики у сфері природничих наук в ті часи, робили її надзвичайно привабливою для економічних досліджень. Настільки привабливою, що заради можливості використовувати математичний апарат

⁸⁷ Бекон Ф. Сочинения в двух томах. Т. 2 / Ф. Бекон; [сост., общая ред. и вст. статья А.Л. Субботина]. – М.: “Мысль”, 1972. – 582 с. – С. 12.

⁸⁸ Те ж, с. 23.

⁸⁹ Те ж, с. 220.

⁹⁰ Веблен Т. Теория делового предприятия / Т. Верлен; [пер. с англ.] – М.: Дело, 2007. – 288 с. – С. 55-56.

у своїх дослідженнях, вчені-економісти були готові допустити будь-які спрощення, залишаючи поза увагою природні умови, в першу чергу, екологічну ситуацію. Таким спрощенням є представлення людини, а саме “*homo economicus*”, головним елементом економічних відносин.

Подібна трансформація відкрила економістам шлях для використання математичного моделювання у наукових дослідженнях. Водночас, вони змушені були вдатися до спрощення реальних процесів і явищ в суспільно-економічних відносинах. Зайнявшись математичним моделюванням економіки, маржиналісти застосували “спрощення”, досліджуючи лише “чисту економіку”, тобто економіку поза соціальних форм. Цей термін прозвучав у назві роботи Л. Вальраса “Елементи чистої політичної економії”⁹¹. В такий спосіб маржиналісти трансформували предмет досліджень, намагаючись обійти будь-які класові інтереси. Ключовою проблемою стала економічна поведінка суб’єкта господарювання, яка передбачала використання ним рідкісних виробничих ресурсів. З цією метою В.С. Джевонс запропонував змінити назву науки “політична економія” на більш нейтральну – “економікс”. Реалізувати це вдалося у своїх дослідженнях А. Маршаллу.

Пошук рівноваги, економічного оптимуму змістив фокус досліджень у напрямі оцінки та характеристики поведінки споживача (суб’єктивна оцінка корисності, а на її основі визначення вартості). Поза увагою залишилися проблеми виробництва, в тому числі пов’язані з необхідністю збереження навколишнього природного середовища. Отже, мотивація розглядалася поза відносин з довкіллям (екологічними умовами), що є її спрощенням.

Проблема полягає у наслідках, до яких призвело розповсюдження ідеї про раціональність. Людина втратила величезну кількість своїх якостей. Вона була позбавлена навіть права на емоції, які розцінювалися як обмеження, стереотипи, що заважали розповсюдженню “норм машинної ери”, нових “фінансових стандартів”.

Критикуючи школу Сміта-Рікардо, Б. Гільдебранд відмічав, що вона обмежила свої дослідження тільки сферою економічних явищ, зігнорувавши мораль, право, альтруїстичні та інші почування людей. “Смітівська школа, – писав Б. Гільдебранд, – розірвала будь-який зв’язок між наукою і моральним завданням людського роду. Політична економія, на думку Б. Гільдебранда, є наукою моральною, а не вченням про людський егоїзм”⁹².

Доволі чітко негативно з приводу англійської економічної школи висловився Ч. Кері: “Британська школа економістів розглядає не дійсну

⁹¹ Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии / Л. Вальрас. – М.: Изограф, 2000. – 448 с.

⁹² Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.] – К.: Знання, 2005. – 719 с. – С. 361.

людину, яка живе у суспільстві, а штучний витвір власної системи. Її теорія займається власними примітивними інстинктами людства, а на вищі дивиться, як на побічну обставину, яка чужа системі”⁹³. “Він уважав помилковим робити предметом політичної економії матеріальні потреби людини, бо це зводить її до стану тваринного світу. Для науки важливо вивчати всі явища, які впливають на людину, яка наділена почуттям, розумом, талантами. Помилка економістів, на думку Ч. Кері, полягає в тому, що у своїх дослідженнях вони беруть дику тварину, назвати яку “іменем людини означало би принизити поняття, поєднане з цим словом і прийняте Адамом Смітом за вираз ідеї істоти, подібної до Творця”⁹⁴. Кері Ч. критикував матеріалістично обмежене тлумачення людини, яка ніби служить знаряддям для капіталу, а не навпаки. Осторонь залишилися екологічні умови, актуальність і важливість яких сьогодні зростає. Описати таку ситуацію задовго до моменту її настання вдалося голландському філософу Б. Спінозі: “В теорії людина опинилася відокремленою від природи і зануреною в замкнений психологічний і соціальний світ, опинилася “державою в державі””⁹⁵.

Ігнорування екологічних проблем зумовлене поведінкою людини, яка визначалася прагненням до максимізації прибутку. Будучи основою поведінки “*homo economicus*” економічна раціональність виправдовує прагнення до мінімізації витрат, пов’язаних з охороною та відтворенням природних ресурсів.

Проблема розподілу землі

Ідея з раціональністю поведінки суб’єктів мікроекономічного рівня суспільно-економічних відносин визначила прагматичний характер бухгалтерського обліку. Приймавши її за аксіому, дослідники почали обмежуватися мікроекономічним значенням бухгалтерського обліку. На цій основі з’являється і починає розвиватися управлінський облік. Його появу можна пояснити завданнями, які постали в результаті становлення індустріального суспільства.

Основою індустріальної економіки стала масштабність виробництва, яка була необхідна для ефективної конкуренції на ринку. “Мова йде про світ великих корпорацій, в якому люди все більше і більше обслуговують потреби цих організацій, хоча вважається, що останні обслуговують людей. Це світ, в якому мотиви, які лежать в основі дій членів організацій, не вкладаються в схеми стандартних підручників. Ринок не лише не є

⁹³ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.] – К.: Знання, 2005. – 719 с. – С. 309.

⁹⁴ Те ж, с. 309.

⁹⁵ Философия экономики: [учеб. пособие] / Отв. ред. С.В. Сияков. – К.: “Альтерпрес”, 2002. – 384 с. – С. 68.

контролюючою силою в економіці, але все більше і більше пристосовується до потреб суб'єктів господарювання»⁹⁶.

Можливість використовувати переваги масштабності забезпечив бухгалтерський облік. Розвиток його методів, зокрема, обліку витрат і методу калькулювання, став запорукою ефективності підприємства індустріального суспільства. Так сталося, що бухгалтерський облік озброїв підприємства в їх конкурентному протистоянні. Він виступив цеглиною, на якій було збудовано індустріальний економічний світ.

Використання бухгалтерського обліку в частині контролю та управління витратами, допомагало мінімізувати вплив невизначеності ринку, компенсуючи тим самим збитки, пов'язані з трансакційними витратами. На цій основі починають з'являтися і розвиватися транснаціональні компанії. В результаті вони стали основними економічними суб'єктами індустріальної системи, філософією функціонування якої було економічне зростання, яке асоціювалося з приростом економічних показників як на мікро- так і на макрорівні. Єдиною обставиною, яка мала стримуючий вплив на економічне зростання, була постійна позитивна динаміка населення Землі.

На значення проблеми пропорційності між населенням і землею, як основним продуктивним ресурсом, вказував Платон. Її вирішення було однією з ключових умов при побудові справедливої держави. Справедлива держава за Платоном, це, перш за все, держава, в якій відбувається справедливий розподіл землі. «Щаслива обставина, – яка позитивно впливатиме на функціонування держави є, – відсутність страшного і небезпечного конфлікту щодо перерозподілу землі»⁹⁷.

Відповідаючи на запитання, яким же способом можливо так правильно розподілити землю, Платон відмічає: «Перш за все необхідно встановити чисельність населення, іншими словами, скільки буде у нас жителів. Потім необхідно вирішити, на скільки частин ми їх поділимо і наскільки великою буде кожна частина. Визначивши це, можна приступити до найбільш рівномірного розподілу землі та житла. Яка кількість громадян буде достатньою, можна визначити не інакше, як у відповідності з кількістю землі і з найближчими державами. Землі необхідно стільки, щоб вона була спроможна

⁹⁶ Гэлбрейт Дж. Новое индустриальное общество / Дж. Гэлбрейт; [пер. с англ.] – С-Пб.: Terra Fantastica, 2004. – 602 с. – С. 9.

⁹⁷ Платон Диалоги. Книга вторая / Платон; [пер. древнегреч. Н.В. Самсонова, А.Н. Егунова, С.С. Аверинцева, С.Я. Шейнман-Топштейн, С.П. Кондратьева; ввод. ст. к 3-4 тт., к диалогам “Филеб” “Тимей”, “Критий” А.Ф. Лосева; ввод. ст. к диалогу “Государство” В.Ф. Асмуса; примеч. к диалогам, указ. и библиогр. сост. А.А. Тахо-Годи]. – М.: Эксмо, 2008. – 1360 с. – С. 894.

прогодувати цю кількість людей за умови їх розсудливості, але не більше”⁹⁸.

Про можливі негативні наслідки зумовлені постійним зростанням населення застерігав Ф. Кене: “Необхідно менше прагнути до збільшення чисельності населення і більше до збільшення національного доходу”⁹⁹. За словами А. Маршалла: “Проблема зростання населення в більш або менш загальній формі приковувала до себе увагу вдумливих людей в усі часи історії людства. Вплив проблеми зростання населення, часто явний, а інколи навіть чітко не усвідомлений людьми, можна прослідкувати у великій частині правил, звичаїв, обрядів, які вимагали дотримуватися в східному та західному світі законодавці, особи, які захищають моральні принципи і ті безіменні мислителі, мудрість яких наклала свій відбиток на національні звичаї і норми поведінки”¹⁰⁰.

Водночас, завдання вирішення проблем, пов’язаних зі зростанням населення, зокрема, екологічних, для нього не є таким, що заслуговує на увагу вчених-економістів. На думку А. Маршалла: “Англійські економісти першої половини минулого століття переоцінювали тенденцію впливу зростання населення”. Пояснюючи такий висновок, А. Маршалл цитує Т. Малтуса: “... те, що відбувалося в минулому, очевидно, повториться і в майбутньому і що зростання населення, якщо він не буде обмежений добровільним стримуванням, буде стримуватися бідністю або іншими згубними причинами”¹⁰¹.

Пояснення такої ситуації, що склалася в економічній теорії, спробував дати М. Блауг: “З приходом граничного аналізу Малтусова теорія зникла з економічної науки, але не тому, що економісти перестали в неї вірити. Більшість великих особистостей того періоду – Джевонс, Маршал, Віксид, Вальрас і Кларк – вважали теорію Малтуса загалом правильною. Але приріст населення в новій економічній теорії розглядався як екзогенна змінна величина. За словами Джевонса, “завдання економічної науки” таке: “Дано – певну кількість населення з різними потребами і виробничими можливостями, яке володіє певною кількістю землі та іншими матеріальними ресурсами; треба знайти – спосіб застосування його праці, який максимізував

⁹⁸ Платон Диалоги. Книга вторая; [пер. древнегреч. Н.В. Самсонова, А.Н. Егунова, С.С. Аверинцева, С.Я. Шейнман-Топштейн, С.П. Кондратьева; ввод. ст. к 3–4 тт., к диалогам “Филеб” “Тимей”, “Критий” А.Ф. Лосева; ввод. ст. к діалогу “Государство” В.Ф. Асмуса; примеч. к диалогам, указ. и библиогр. сост. А.А. Тахо-Годи]. – М.: Эксмо, 2008. – 1360 с. – С. 895.

⁹⁹ Маршалл А. Принципы экономической науки [Т. 1-3] / А. Маршалл – М.: Прогресс, 1993. – С. 249.

¹⁰⁰ Те ж, с. 246-247.

¹⁰¹ Те ж.

би корисність виробленої продукції”¹⁰².

Таким чином, розповсюдження принципу раціональності, наслідком якого стало закріплення філософії максимізації прибутку, сприяло розвитку економічної традиції, яка закріпила недбале ставлення до навколишнього природного середовища. Тому наслідки задекларованого економічного зростання, в першу чергу, екологічні, залишилися поза увагою вчених-теоретиків.

Можливості інституційної теорії

З огляду на те, що дослідження у сфері бухгалтерського обліку та їх актуальність визначається як практичними питаннями, пов’язаними з особливостями суспільно-економічних відносин, так і змінами в теоретичних концепціях у сфері економічних досліджень, розповсюдження такої традиції мало серйозний вплив і на розвиток бухгалтерського обліку.

Серед іншого, це обумовлено тим, що завдання бухгалтерського обліку залежать від детермінант ціннісної орієнтації (уявлення, знання, інтереси, мотиви, потреби, ідеали, стереотипи), які формуються на різних рівнях економічної системи (теоретичний та функціональний) і, взаємодіючи, генерують сукупність інституційних запитів.

Вплив інституційних запитів відбувається через дію формальних (система нормативного регулювання) та неформальних (традиції, культура ведення бізнесу) інституцій на систему бухгалтерського обліку та проявляються у формі управлінських запитів.

Запит на інформацію, пов’язану з екологічною діяльністю або ж екологічними наслідками, може бути зумовлений різними причинами:

- причини-умови (кризи, катастрофи тощо);
- економічні причини (нестача ресурсів, кризи тощо);
- ринкові причини (попит на екологічно чисту продукцію);
- розвиток людської свідомості (відчуття причетності до загального еволюційного процесу, відчуття цілісності з природою).

Перші два види причин впливають на власника капіталу, змушуючи його враховувати зовнішні (природні) умови функціонування підприємства через що породжується об’єктивна необхідність у екологічній інформації, яку може забезпечити система бухгалтерського обліку.

¹⁰² Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / Б. Марк.; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К.: Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2001. – 670 с. – С. 271.

Надзвичайно актуальними в цьому контексті є дослідження Дж. Форрестера та Д. Медоуза. Аби привернути увагу людства до проблем екології Дж. Форрестер розробив модель “Світова динаміка” або “Світ-1”, яка опублікована у 1971 р., у якій намагався побудувати і описати характер функціонування динамічної світової моделі, яка б з’єднувала населення, капіталовкладення (фонди), географічний простір, природні ресурси, забруднення і виробництво продуктів харчування. На думку автора, саме вони є основними компонентами, які, взаємодіючи, обумовлюють динаміку змін у світовій системі. Стратегія розвитку, вважає Дж. Форрестер, повинна бути орієнтована на перехід від динамічного зростання до стану світової рівноваги. Автор виділив 5 змінних величин, дані за якими збиралися починаючи з 1900 р.:

1. Чисельність населення Землі у фізичних величинах.
2. Питома вага інвестицій в сільське господарство у загальній кількості інвестицій у фізичних одиницях.
3. Валові інвестиції в умовних одиницях.
4. Запаси природних ресурсів в умовних одиницях.
5. Рівень забруднення довкілля¹⁰³.

Форрестором Дж. були зроблені висновки про майбутні тенденції спустошення природних ресурсів, підвищення цін на сировину, відволікання інвестицій в сільське господарство у збиток іншим галузям, падіння обсягів виробництва, скорочення кількості продовольчих товарів на одну людину¹⁰⁴. Однак, наявність та об’єктивність таких причин не мали суттєвого впливу на поведінку власника та його зацікавленість у веденні бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Людина продовжувала занурюватися у фазу індивідуалізації, керуючись короткостроковими фінансовими цілями, ігноруючи наслідки і загрози, які існують як для неї, так і для всієї планети.

На актуальність і можливості ринкових факторів-стимулів звернув увагу у своїх дослідженнях Ф. Бастіа. Основним питанням політекономії, на думку Ф. Бастіа, повинно стати не питання про закони виробництва, про

¹⁰³ Лавров Е.И. Экономический рост: теория и проблемы: [учебное пособие] / Е.И. Лавров, Е.А. Капогузов. – Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. – 214 с. – С. 201-202.

¹⁰⁴ Те ж, с. 202.

зацікавленість виробника, а про основні закономірності процесу споживання, оскільки саме воно зумовлює напрями розвитку виробництва¹⁰⁵.

Визнаючи, що лише споживач нав'язує свою об'єктивну волю виробнику, Ф. Бастія пише про його моральну відповідальність перед суспільством, відводячи йому роль вихователя смаків і вподобань, відповідального за нерозумні форми споживання. “Якщо людство удосконалюється, то це тому, що морально удосконалюється споживач”¹⁰⁶.

Формування запиту власником капіталу (системою управління підприємства) під впливом причини пов'язаної з розвитком свідомості є своєрідним індикатором розвитку суспільства, що виражається в характері та організації суспільно-економічних відносин. Підґрунтям такого запиту є людське ставлення до навколишнього природного середовища. Ця проблема ширша аніж виключно проблема споживання ресурсів. Це проблема менталітету, мислення, психології, культури.

Перші кроки у напрямі вирішення екологічних проблем зроблені в рамках інституційної теорії. Інституційну термінологію першим почав застосовувати Т. Веблен у своїй статті “Чому економіка не є еволюційною наукою” (1898 р.). У праці “Теорія бездіяльного класу: Економічне дослідження інституцій”¹⁰⁷ під інституціями Т. Веблен розуміє комплекс звичних способів мислення щодо відносин між людиною і суспільством, а також загальноприйнятну поведінку. Їх трактування не зазнало особливих змін і в подальших дослідженнях Т. Веблена, окрім акценту на те, що інституції є продуктом тривалого попереднього історико-соціального досвіду людей. Він розглядав інститути як складні утворення, кумулятивна динаміка яких визначає траєкторію розвитку. Тому становлення індустріальної системи він доводив через інституційні зміни.

В Україні інституційний напрям наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. розвивали М. Бунге, Д. Піхно. М. Туган-Барановський, М. Зібер, М. Соколов, В. Железнов, В. Левитський. До сьогодні так і не склалася єдина класифікація інституційних теорій, залишаючи місце для дуалізму старого інституціоналізму (Т. Веблен, Дж. Коммонс, Дж. К. Гелбрейт) і неоінституціоналізму (Р. Коуз, У.К. Мітчелл, Дж. Бьюкенен, Д. Норт, Дж.М. Ходжсона, Х. Демсец, М. Ослон, Р. Познер). Обидва напрями сучасного інституціоналізму сформувалися або на основі, або під суттєвим впливом неокласичної теорії.

¹⁰⁵ Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2005. – 719 с. – С. 308.

¹⁰⁶ Те ж, с. 308-309.

¹⁰⁷ Веблен Т. Теория делового предприятия / Т. Веблен. – [пер. с англ.]. – М.: Дело, 2007. – 288 с.

Нобелівський лауреат Д. Норт зазначає, що “інституції – це правила гри в суспільстві або, точніше, придумані людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію в певне річище. І, як наслідок, вони структурують стимули в процесі людського обміну – політичного, соціального чи економічного. Інституційна зміна визначає шлях, яким суспільство розвивається в часі, і тому є ключем до розуміння історичної зміни”¹⁰⁸.

Ходжсон Дж. визначає інституції як довговічні системи правил, що склалися та укорінилися, які надають структуру соціальним взаємодіям¹⁰⁹. Таким чином, на думку вченого, інституції складають сутність системи соціальних правил. За Дж. Ходжсоном, зміст поняття інституції включає, як норми поведінки та соціальні конвенції, так і, юридичні та формальні правила гри.

Для раннього інституціоналізму категорія “інституція” слугувала своєрідним “тараном” у прориві економічної теорії в галузі міждисциплінарних досліджень, суміжних з іншими суспільними науками. Вона виступила теоретичним засобом включення соціального, історичного та культурного антропогенезу в площину економічної науки “перехід від аналізу “людини економічної” до всебічності, універсальності “соціальної людини””. Як стрижень інституційних досліджень ця категорія втілювала протидію з боку гетеродоксії по відношенню до переважаючої з кінця ХІХ ст. тенденції звуження предмета економічної науки до меж абстрактно-формалізованої “чистої” економічної теорії, декларованої представниками маржиналізму та неокласики¹¹⁰. Таким чином, інституційна теорія, окрім всього іншого, дозволяє звільнити людину від “кайданів раціональності”, в які вона потрапила в результаті синтезу економічної теорії та природничих наук.

Визнання впливу суспільства на поведінку суб’єкта бухгалтерського обліку вимагає враховувати ціннісний аспект знання, який проявляється у філософському знанні у вигляді роздумів про етичні, естетичні та екологічні цінності, про шляхи і тенденції розвитку людства. Це означає, що інформація бухгалтерського обліку, яка з часом трансформується у знання, є результатом не лише абстрактно-теоретичної і практичної діяльності, пов’язаної з веденням бухгалтерського обліку, але й вираженням ціннісних установок і орієнтацій.

Відповідно, процес використання методів бухгалтерського обліку, спрямований на формування бухгалтерської інформації, має включати ціннісні орієнтації, що є складовими екологічної свідомості, яка проявляється у вигляді формальних і неформальних обмежень. Це дозволить

¹⁰⁸ Норт Д. Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К.: Основи, 2000. – 198 с. – С. 10.

¹⁰⁹ Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Дж. Ходжсон; [пер. с англ.]. – М.: Дело, 2003. – 464 с. – С. 11.

¹¹⁰ Гайдай Т.В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу / Т.В. Гайдай // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 53-64, с. 58.

розширити знання про бухгалтерський облік, а також фактори, які впливають на його розвиток, збагативши тим самим теорію бухгалтерського обліку.

Тому важливо брати до уваги теоретичні положення, за допомогою яких і в рамках яких відбувається розвиток теорії бухгалтерського обліку. Їх поєднання створює простір, у якому він функціонує та розвивається.

*Економічне
обґрунтування
зв'язку “людина-
середовище”*

Зв'язок проблем економічних з екологічними слід розглядати в контексті зв'язку “людина-середовище”. Такий підхід обумовлений існуванням постійного безперервного обміну людини з довкіллям. Людина повинна розглядатися як відкрита система.

Споживання ресурсів і продукування є невід'ємними частинами людської поведінки, в тому числі, що стосується суспільно-економічних відносин. Зазначені складові формують мотиваційну основу людської поведінки.

Реалізувати такий підхід вдалося В. Вернадському. В першу чергу, це стосується розкриття проблеми споживання. Він розглядає життя людини як складову космічного процесу у нерозривному зв'язку з навколишнім природним середовищем, яке він називає біосферою. “Життя людини – є частиною руху природи, яка є механізмом перетворення сонячної енергії в біосфері в земні сили. Речовина біосфери завдяки космічному випромінюванню пронизана енергією; вона стає активною, збирає і розподіляє в біосфері отриману у формі випромінювань енергію, перетворює її в кінці кінців в енергію в земному середовищі вільну, здатну виробляти роботу”¹¹¹. “По суті, біосфера може розглядатися як ділянка земної кори, занята трансформаторами, які переводять космічне випромінювання в дійсну земну енергію – електричну, хімічну, механічну, теплову і т.д.”¹¹². “Хімія біосфери вся проникнута явищем життя, захопленою нею космічною енергією”¹¹³.

“Значення біосфери в планетному механізмі надзвичайно виняткове. В речовині біосфери проявляється космічний механізм”¹¹⁴. Щоб це пояснити В.І. Вернадський зазначає, що “Давні інтуїції великих релігійних творінь про “тварей” Землі, зокрема про людей як дітей Сонця, набагато ближче до істини, ніж думають ті, хто бачить у тварях Землі лише ефемерні створіння сліпих та випадкових змін земної речовини, земних сил. Тварі Землі є створенням складного космічного процесу, необхідною і закономірною

¹¹¹ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера / В.И. Вернадский; [предисловие Р.К. Баландина]. – М.: Абрис-пресс, 2007. – 576 с. – С. 37.

¹¹² Те ж, с. 43.

¹¹³ Те ж, с. 95.

¹¹⁴ Те ж, с. 38.

частиною чіткого космічного механізму, в якому, як нам відомо, немає випадковості”¹¹⁵. “Проміння Сонця обумовлюють головні риси механізму біосфери. Вивчення впливу сонячних випромінювань на земні процеси вже достатні для отримання першого, але точного висновку і глибокого уявлення про біосферу як земного і космічного механізму”¹¹⁶.

Важливо відмітити, що розвиток біосфери В. Вернадський пов’язує з діяльністю людини. При цьому виняткове значення, на думку вченого, має інформація. “Під впливом наукової думки і людської праці біосфера переходить в новий стан – в ноосферу... Ми переживаємо в теперішній час виняткове проявлення живої речовини в біосфері, генетично пов’язане з виявленням соті тисяч років тому *Homo sapiens*, створення цим шляхом нової геологічної сили, наукової думки, яка різко збільшує вплив живої речовини в еволюції біосфери”¹¹⁷. “Створення ноосфери з біосфери є явище природне, більш глибоке і потужніше в своїй основі, ніж людська історія. Воно потребує сприйняття людства як єдиного цілого. Це його обов’язкова передумова”¹¹⁸.

Такі висновки є надзвичайно важливими для характеристики ролі та значення бухгалтерського обліку, зокрема, обліку екологічної діяльності. Функціональний статус бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності відкриває перед ним широкі перспективи, пов’язані з ґносеологічним змістом бухгалтерської інформації.

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, що стосується екологічної діяльності підприємства або ж екологічних наслідків його функціонування, є основою для інформаційної революції. Такий інформаційний прорив необхідний для реалізації всіх причин-стимулів зацікавленості власника у збереженні навколишнього природного середовища, в першу чергу пов’язаної з розвитком свідомості людини.

Для його реалізації необхідно переглянути зміст процесів, пов’язаних з суспільно-економічної діяльністю людини. Крім В. Вернадського, це завдання спробував реалізувати також С. Подолинський.

Описуючи всесвіт, С. Подолинський відмічає, що кількість його енергії є вічно незмінною. “Деякі небесні тіла передають різноманітні види енергії у великій кількості через світовий простір іншим небесним тілам, ми маємо право зробити висновок, що ці небесні тіла, планети і супутники, що

¹¹⁵ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера / В.И. Вернадский; [предисловие Р.К. Баландина]. – М.: Абрис-пресс, 2007. – 576 с. – С. 38.

¹¹⁶ Те ж, с. 43.

¹¹⁷ Те ж, с. 252.

¹¹⁸ Те ж, с. 261.

одержують енергію у вигляді теплових, світлових, хімічних променів, магнетизму тощо, від найближчого до них сонця. Безсумнівно, що така постійна передача енергії з місць, що мають великі її запаси, до інших місць, де її менше, повинна через вельми тривалий проміжок часу призвести до повсюдного вирівнювання енергії”¹¹⁹.

Таким чином, ключовим процесом, який забезпечує життя у всесвіті, є перетворювання енергії. На думку С. Подолинського, ключову роль в цьому процесі відіграє людина. Саме тому серед способів, за допомогою яких сонячна енергія може бути перетворена в механічний рух, С. Подолинський виділяє м’язову роботу тварин і людини, винахід і виготовлення штучних двигунів, машин за допомогою психічної і м’язової роботи людини і вищих тварин. “Праця є таке споживання механічної і психічної роботи, нагромадженої в організмі, що має результатом збільшення кількості перетворюваної енергії на земній поверхні”¹²⁰. “Крім того праця людини є необхідною для забезпечення енергетичного балансу. Загальна кількість енергії, одержувана поверхнею Землі з її внутрішності і від Сонця, поступово зменшується. У той же час загальна кількість енергії, що накопичена на земній поверхні і є в розпорядженні людства, поступово збільшується... Збільшення це відбувається під впливом праці людини і домашніх тварин. Під назвою корисної праці ми розуміємо всяке споживання механічної і психічної роботи людини і тварин, що має результатом збільшення бюджету перетворюваної енергії на земній поверхні”¹²¹. Тому С. Подолинський робить висновок, що людство відповідає вимогам для досконалої машини.

Характеризуючи вчення С. Подолинського, С.М. Злупко відмічає, що “С. Подолинський був першим, хто обґрунтував дороговкази органічного енергообміну в суспільно-економічній системі на основі взаємодії людини і довкілля”¹²². Але це були лише перші кроки в цьому напрямі. “У широкому розумінні Подолинський роз’яснював розумність колективного співжиття з позицій енергетичної ефективності, однак не зумів чітко сформулювати особливості такого життя”¹²³.

¹¹⁹ Подолинський С.А. Вибрані твори / С.А. Подолинський; [упоряд. Л.Я. Корнійчук]. – К.: КНЕУ, 2000. – 328 с. – С. 206.

¹²⁰ Те ж, с. 229.

¹²¹ Те ж, с. 281.

¹²² Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2005. – 719 с. – С. 325. – С. 496.

¹²³ Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.] / В.М. Ковальчук, М.В. Лазарович, М.І. Сарай. – К.: Знання, 2008. – 647 с. – С. 431.

В цьому ж напрямі здійснював дослідження М.Д. Руденко. Він відмічає наявність взаємозв'язку між явищами природними і явищами суспільними, зокрема, що стосується абсолютної та відносної додаткової вартості.

Абсолютну додаткову вартість М.Д. Руденко називав енергією прогресу. “Якщо відсутнє її виробництво – держава зі всією неминучістю посувається до своєї загибелі. І тим швидше, чим інтенсивніше розвивається промисловість. Це згубне прискорення пояснюється тим, що за законом збереження і перетворення енергії родючість землі (абсолютна суспільна енергія) переливається в енергію промислових підприємств (відносну суспільну енергію)”¹²⁴. “Відносна додаткова вартість – це, власне, вартість облікова, фінансова. Або, простіше кажучи, бухгалтерська”¹²⁵.

“Слід вважати законом: абсолютна суспільна енергія повинна володіти настільки ж вільним рухом – без обривів, без вузьких місць, – як і енергія відносна”¹²⁶. Це повинен забезпечувати ринок, який М.Д. Руденко називав “кібернетичною машиною, в якій роль електронів виконують самі люди. А там, де ця кібернетика зруйнована, обов'язки ринку переймає на себе державний мозок”¹²⁷. Однак, існують ризики облаштування економічного організму. М. Руденко їх пов'язував з недоліками державного управління, в першу чергу, це стосується бюрократії, деспотичної ідеології.

Отже, дослідження В. Вернадського, С. Подолинського, М. Руденка заклали надійних теоретичний фундамент для формування принципів співіснування людини та природи. Найкращим чином їх вдалося описати В. Вернадському: “Людина вперше реально зрозуміла, що вона житель планети і може – повинна – мислити і діяти в новому аспекті, не лише в аспекті окремої особистості, сім'ї або роду, держави або їх союзів, але і планетарному масштабі. Вона як і все живе, може мислити і діяти в планетарному аспекті тільки у сфері життя – в біосфері, в певній земній оболонці, з якою вона нерозривно пов'язана і піти з якої вона не може. Її існування є її функція. Вона несе її всюди. І вона неминуче, закономірно, безперервно змінює її”¹²⁸.

¹²⁴ Руденко М.Д. Енергія прогресу. Генезис і сучасність. Метафізична поема. Публіцистика. Поема. / М.Д. Руденко – К.: Журналіст України. – 2008. – 716 с. – С. 364.

¹²⁵ Те ж, с. 363.

¹²⁶ Те ж, с. 366.

¹²⁷ Те ж, с. 366.

¹²⁸ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера / В.И. Вернадский; [предисловие Р.К. Баландина]. – М.: Абрис-пресс, 2007. – 576 с. – С. 262.

1.4. Розвиток бухгалтерського обліку екологічної діяльності

Наскільки б уривчасто не говорила природа у відведених їй експериментом рамках, висловившись одного разу, вона не бере своїх слів назад: природа ніколи не обманює.

І. Пригожин, І. Стенгерс¹²⁹

Антропогенний вплив на навколишнє природне середовище та його наслідки призводять до екологічного дисбалансу природної системи, до руйнування біологічного зв'язку між природою і людиною. Це зумовлює необхідність збереження навколишнього природного середовища від забруднення. Реалізація такого завдання повинна відбутися в економічних науках, зокрема й бухгалтерському обліку. Позитивні зрушення у зазначеному напрямі свідчать про екологізацію наукових економічних знань. Тому вважаємо за доцільне дослідити передумови виникнення та прослідкувати тенденції розвитку відображення в бухгалтерському обліку екологічної діяльності підприємств.

Сьогодні економісти та обліковці значно наблизилися до потреби освоєння сфери захисту та збереження довкілля, що пояснює тенденцію висвітлення ними свого бачення вирішення екологічних проблем. З'являються праці та публікації, які стосуються питання екологізації галузей виробництва, обліку екологічних ризиків (Е.Г. Гусаковская¹³⁰), становлення екологічного підприємництва (В. Паламарчук, П. Коренюк¹³¹), інші розглядають проблему на макрорівні: С.К. Харічков, Н.М. Андреева¹³², Л.Г. Мельник¹³³, А. Сохнич, В. Сохнич¹³⁴, А. Эндрес, И. Квернер¹³⁵, В.О. Шевчук¹³⁶, О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, В.К. Савчук¹³⁷ та інші.

¹²⁹ Prigogine I. Order out of chaos. Man's new dialogue with nature / П'юа Prigogine, Isabelle Stengers. – London: Heinemann, 1984. – 431 с. – С. 74.

¹³⁰ Гусаковская Е.Г. Экологические риски: страхование и учет / Е.Г. Гусаковская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 13-19.

¹³¹ Паламарчук В. Становлення екологічного підприємництва в Україні / В. Паламарчук, П. Коренюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 6. – С. 29-32.

¹³² Андреева Н. Влияние экологического фактора на формирование современной системы международных экономических отношений / Н. Андреева, С. Харичков // Регіональна економіка – 2004. – № 2. – С. 142-153.

¹³³ Мельник Л.Г. Экологична економіка: [підручник]. / Л.Г. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.] – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2003. – 348 с.

¹³⁴ Сохнич А. Экономические аспекты развития глобальной экологии / А. Сохнич, В. Сохнич // Науковий світ. – 2005. – № 4. – С. 14-15.

¹³⁵ Эндрес А. Экономика природных ресурсов / А. Эндрес, И. Квернер. – [2-е изд.] – С-Пб., 2004. – С. 89-109.

¹³⁶ Шевчук В.О. Глобальна місія України – на часі! / В.О. Шевчук // Дивосвіт. – 2008. – № 1 (25). – С. 2-4.

¹³⁷ Гудзинський О.Д. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, В.К. Савчук // Економічна теорія. – 2005. – № 2. – С. 80-95.

Також існують напрацювання, у яких висвітлюються екологічні проблеми на рівні підприємства, тобто розкривається необхідність формування в Україні бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єктів господарювання. Це такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як Р. Грей¹³⁸, В.А. Лук'яніхін, Л.І. Максимів¹³⁹, Н.М. Малюга¹⁴⁰, Н.Н. Петрусенко¹⁴¹, К.С. Саєнко¹⁴².

На проблеми співіснування людства та оточуючого природного середовища звертали увагу ще в стародавні часи, про що свідчить ієрогліфічний напис на піраміді Хеопса: “Люди загинуть від невміння користуватися силами природи і від незнання істинного світу”¹⁴³. Але в давні часи подібні питання розуміли лише мудреці, сьогодні ж їх повинно розуміти все людство.

Зважаючи на можливості синтезу екології та економіки сама життєва необхідність стає основною причиною, яка спонукає людину враховувати, оцінювати, а згодом і обліковувати природні фактори у своїй діяльності.

**Сутність поняття
“екологічна
діяльність”**

Поняття “екологічна діяльність” не має наукового визначення, хоча багато науковців займаються дослідженням взаємозв'язків навколишнього середовища з суб'єктами підприємницької діяльності. Серед них слід відмітити О.О. Веклич, С.І. Дорогунцова, Н.М. Малюгу, Л.Г. Мельника, Є.В. Хлобистова, В.П. Щербаня, В.О. Шевчука, В.Я. Шевчука та інших. Воно також відсутнє і в економічних словниках. Тому з метою з'ясування сутності поняття “екологічна діяльність” розглянемо окремо його складові: “екологія” і “діяльність”.

Вперше термін “екологія” (грец. ойкос – місце проживання, логос – учення) ввів у науковий обіг німецький біолог, природознавець Е. Геккель. Він дав визначення поняття “екологія” як пізнання економіки природи, одночасне дослідження всіх взаємовідносин живого з органічними та неорганічними компонентами середовища¹⁴⁴.

¹³⁸ Gray R.H. The Greening of the Accounting: The Profession after Pearce. The Chartered Association of Certified Accountants / R.H. Gray // Certified Research Report. – 1990. – № 17.

¹³⁹ Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18-23.

¹⁴⁰ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

¹⁴¹ Лук'янихин В.А. Экологический менеджмент: принципы и методы: [монография] / В.А. Лук'янихин, Н.Н. Петрусенко; под научн. ред. В.А. Лук'янихина. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. – 408 с.

¹⁴² Саєнко К.С. Инновационный и экологический учет: предпосылки и общие принципы их становления и развития / К.С. Саєнко // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 17-26.

¹⁴³ Шевчук В.Я. та ін. Екологічний аудит: [підручник]. / В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, В.М. Навроцький. – К.: Вища шк., 2000. – 344 с.

¹⁴⁴ Білявський Г.О. Основи екології: теорія та практикум: [навч. посібник] / Г.О. Білявський, Л.І. Бутченко, В.М. Навроцький. – К.: Лібра, 2002. – 352 с. – С. 10.

З розширенням експлуатації людиною навколишнього природного середовища, значення поняття “екологія” змінювалося та доповнювалося. До середини ХХ ст. екологія здобула статус науки про організацію та функціонування надорганізмних біологічних систем усіх рівнів.

Позиції щодо дефініції поняття “екологія” у літературних джерелах другої половини ХХ ст. достатньо різнопланові (додаток Б). За переконанням Р.К. Баландіна “...подвійне та потрійне трактування одного й того ж терміна (поняття) створює надлишкове непорозуміння. Термінологічні суперечки, звичні та приємні для схоластів, уводять вчених від сутності проблем та сушать живу наукову думку”¹⁴⁵.

З проаналізованих праць вчених виділено такі основні тези, що покладені в основу визначення поняття “екологія”: вивчає взаємозв’язки організмів та їх угруповань з довкіллям (9 авторів); вивчає взаємовідносини людини з навколишнім природним середовищем (9 авторів); нова система наукових знань (7 авторів). Зміни у розумінні екології провокує наростання екологічної кризи створеної людиною. В кінці ХХ ст. екологія трактується як комплекс фундаментальних і прикладних дисциплін, головним завданням якого стало збереження життя і цивілізації на планеті, на систему наук про Землю та її оточення, в центрі уваги якої залишаються живі організми, людина.

На початку ХХІ ст. поняття “екологія” почало застосовуватись у політичних програмах, як фактор, що визначає розвиток матеріального виробництва та суспільної культури. В стратегічному плані – це наука про виживання людини та вихід з екологічної кризи, яка набула глобальних масштабів. Таким чином, діяльність суб’єктів господарювання є невіддільною від екології, навколишнього середовища і навпаки.

Поняття “діяльність” (а в нашому випадку “діяльність суб’єктів господарювання” або ж просто “підприємницька діяльність”) – це праця індивіда, що базується на розвитку особистісних факторів, розширенні знань про свої можливості, спрямована на досягнення найкращого результату у господарській діяльності, на отримання економічної вигоди і насамперед привласнення додаткового продукту¹⁴⁶. Але частіше за все, ця діяльність супроводжується впливом на навколишнє природне середовище. Тому постає проблема у створенні універсальної системи господарювання, яка базується на концепції стійкого розвитку, що динамічно включається в існуючу екосистему, не порушуючи її гармонійного функціонування. Саме цією системою і є екологічна діяльність.

Основними напрямками екологічної діяльності є:

¹⁴⁵ Баландин Р.К. Вернадский: жизнь, мысль, бессмертие / Р.К. Баландин. – М.: “Знание”, 1979. – 176 с. – С. 85.

¹⁴⁶ Економічний словник-довідник / За ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного; [худож. оформ. В.М. Штогриня]. – К.: Феміна, 1995. – 368 с. – С. 250.

- освоения природных ресурсов, их добытия (или добытия полезных ископаемых), использования, восстановления и охрана;
- негативный влияние на внешнюю природную среду (загрязнение воздуха, воды, почв, размещение отходов);
- собственная природоохранная деятельность предприятия как комплекс природоохранительных мероприятий.

*Суть понятия
“бухгалтерский
учет экологической
деятельности”*

Некоторые проблемы развития бухгалтерского учета экологической деятельности связаны с формированием терминологического аппарата и особенностями трактования различными группами пользователей новых понятий. Сегодня не существует однозначного определения бухгалтерского учета экологической деятельности.

У литературных источниках учет экологической деятельности авторы называют по-разному. Так выявлено такие названия: экологический учет¹⁴⁷, учет природоохранной деятельности¹⁴⁸, учет охраны внешней среды¹⁴⁹, социальный учет¹⁵⁰ и др. В связи с этим, возникают непонимания в научной и практической сферах.

¹⁴⁷ Бешуля И.В. Направление стандартизации экологического учета / И.В. Бешуля // Региональные перспективы. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 161-163, с. 161.

Бычков М.Ф. Журнально-ордерная форма учета на сельскохозяйственных предприятиях. – [2-е изд. испр.] / М.Ф. Бычков. – М.: Агропромиздат, 1986. – 141 с. – С. 20.

Ляпина А. Комплексный эколого-экономический учет: теория и вопросы практической реализации / А. Ляпина // Вопросы статистики. – 1998. – № 8. – С. 42-46, с. 42.

Максимів Л.І. Формування екологічного обліку та аудиту / Л.І. Максимів // Науковий вісник. – Львів, 1999. – Вип. 9.3 – С. 97-102, с. 97.

Радемахер В. Прощание с идеей измерения благосостояния (Стоимостная оценка показателей в интегрированном экологическом учете) / В. Радемахер, К. Штамер // Вопросы статистики. – 1997. – № 6. – С. 3-5, с. 3.

Трегобчук В. Необходимость эколого-экономической модели рыночных реформ в Украине / В. Трегобчук, О. Веклич // Экономика Украины. – 1997. – № 4. – С. 12-20, с. 12.

Шашлова Н.В. Методологические проблемы статистического наблюдения за расходами на охрану окружающей природной среды в рамках комплексного экологического и экономического учета / Н.В. Шашлова, В.А. Родин, А.Д. Думнов // Вопросы статистики. – 2002. – № 8. – С. 30-32, с. 30.

Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с. – С. 124.

Экологический учет и аудит. Сборник статей / Под ред. Л.Э. Шнейдмана. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. – 192 с. – С. 80.

Stepień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / M. Stepień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51, с. 37.

¹⁴⁸ Петрик О. Проблемы развития и осуществления экологического аудита в Украине / О. Петрик // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 16. – С. 61-64, с. 61;

Терехова В.А. Учет затрат на природоохранную деятельность / В.А. Терехова, О.И. Васильчук, А.Ю. Петрова // Экологические проблемы современности. Сборник научных статей научно-практического семинара. – Тольятти, 1997. – С. 45-47, с. 45.

Чулаков Е.Р. Повышение технического уровня производства и пути снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции / Е.Р. Чулаков, С.И. Пампуха. – К.: Урожай, 1988. – 240 с. – С. 24.

¹⁴⁹ Мкртчян Г. Устойчивое развитие и учет в области охраны окружающей среды (зарубежный опыт) / Г. Мкртчян, И. Блам // Вопросы статистики. – 1997. – № 12. – С. 3-6, с. 4.

Токбаева О.Д. Об учете текущих затрат на охрану окружающей среды / О.Д. Токбаева // Бухгалтерский учет. – 1983. – № 1. – С. 37-39, с. 37.

¹⁵⁰ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой; [пер. с англ.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – С. 434.

Вважаємо за доцільне для позначення системи виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації користувачам про вплив діяльності суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище застосовувати поняття бухгалтерський облік екологічної діяльності суб'єкта господарювання. Наведене визначення є прийнятним у зв'язку з тим, що бухгалтерський облік екологічної діяльності є складовою системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Бухгалтерський облік екологічної діяльності повинен формувати інформацію про:

- наявність (у кількісному та вартісному вимірниках), ступінь розробки та екологічний стан (якість) природних ресурсів;
- наявність впливів (позитивних і негативних) суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище;
- здійснювані заходи суб'єктом господарювання щодо охорони навколишнього природного середовища, а також їх ефективність.

**Формування
бухгалтерського
обліку екологічної
діяльності**

Синтезуючи напрями періодизації розвитку людства, спираючись також на розмежування В.Я. Шевчука, можна прослідкувати наближення суспільства до усвідомлення необхідності формування економічної думки з урахуванням екологічних факторів. Це дає можливість обґрунтувати необхідність бухгалтерського спостереження екологічних факторів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Характеристика епох розвитку суспільства в розрізі його екологічної орієнтації (розроблено за матеріалами¹⁵¹)

Епоха	Соціальна характеристика епохи	Наявність обліку екологічної діяльності
1	2	3
1. Традиційне суспільство	Охорона природи та середовища проживання ігнорується, тенденція до максимального демографічного росту, який обмежено дефіцитом їжі та хворобами. Домінанта прогонування	Відсутність обліку будь-яких екологічних факторів діяльності
2. Перехідне суспільство	Декларується охорона природи і середовища проживання, але здійснюється частково. Максимальне демографічне зростання, яке підтримується соціально-економічними механізмами та медициною. Домінанта економіки	Виникнення обліку природних ресурсів та, відповідно, проблем щодо їх оцінки

¹⁵¹ Шевчук В.Я. та ін. Екологічний аудит: [підручник] / В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, В.М. Навроцький. – К.: Вища шк., 2000. – 344 с.

Продовження табл. 1.2

1	2	3
3. Постіндустріальне суспільство	Охорона природи і середовища проживання з технологічними та економічними обмеженнями. Стимулювання демографічного зростання декларується, але не здійснюється (в розвинутих країнах здійснюється автоматично). Домінанта економіки з екологічними обмеженнями	Розробка основних положень обліку екологічної діяльності
4. Інформаційне суспільство	Пріоритет охорони природи і середовища проживання. Демографічні процеси підпорядковані меті підвищення якості життя людини. Домінанта виживання	Формування системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності

Рушійною силою на всіх етапах є інстинкт продовження життя, на цьому й будуються основні пріоритети.

Традиційне суспільство. Для найбільш раннього (традиційного) суспільства особливість взаємозв'язку людини з природою проявлялась в тому, що людина лише користувалася природними ресурсами, не виробляючи матеріальних благ. На цьому етапі домінувало питання забезпечення продуктами харчування з віддаленістю від проблем природоексплуатації, адже загроза обмеженості ресурсів не вбачалася.

Згідно з періодизацією облікової думки за Дж. Чербоні¹⁵², у цей період відсутні чинники, що спонукали б становлення обліку, характерним є відсутність обліку будь-яких екологічних факторів діяльності. Це зумовлено домінуванням природи над людиною, яка була змушена підкоритися та “сподіватися на милість”.

З часу неолітичної революції, коли людина перейшла від збиральництва та полювання до землеробства і тваринництва, природне середовище перетворилося для неї з першоблага в першокористь. Його компоненти розглядалися як виробничі фактори (природні ресурси, засоби виробництва, виробниче середовище, резервуар для утилізації відходів тощо). Зокрема, саме земля стала основним виробничим засобом, з допомогою якого людською працею і силами природи вирощувалося та вироблялося все необхідне для життя і діяльності людини. Праця і продуктивний потенціал природи зливалися в єдиний творчий процес. Петі В. дав влучне визначення цьому: “праця – батько багатства, земля – його мати”¹⁵³.

¹⁵² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов]. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹⁵³ Історія економічних учень: [підручник]. У 2 ч. – Ч. 1. / За ред. В.Д. Базидевича. – [2-е вид., випр.]. – К.: Знання, 2005. – 576 с.

Перехідне суспільство. У період перехідного суспільства, коли людина почала використовувати природні ресурси як засоби і предмети праці, з'явилась необхідність у їх економічній інтерпретації. На цьому етапі виникло протистояння між двома основними підходами до оцінки економічної вартості природних благ: трудовою теорією вартості (класична політична економія – А. Сміт, Д. Рікардо) і теорією граничної корисності, або маржиналістською (австрійська школа – К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер, а також їх послідовники Л. Вальрас, В. Джевонс): теорія граничної корисності дозволяє розглядати обмін рідкісними благами незалежно від того, чи є вони продуктом праці чи ні; трудова теорія розглядає обмін саме продуктів праці як товарів¹⁵⁴. Таким чином, перша є більш універсальною, ніж друга, оскільки обмін продуктами праці є окремим випадком загального процесу обміну. Туган-Барановським М.І. здійснені спроби синтезувати позитивні сторони обох теорій. Наслідком невирішеності питання оцінки природних благ в рамках економічної теорії є проблемним і для бухгалтерського обліку, воно майже не досліджено і потребує уваги науковців сьогодні, адже створюватиме перепони у побудові системи обліку природно-ресурсного потенціалу в перспективі.

На етапі перехідного суспільства прослідковується бездефіцитність природних благ і, відповідно їх нульова мінова вартість. Це, в свою чергу, виключило потребу в обліку природних ресурсів, а тим більше у врахуванні його екологічних аспектів.

На початку ХХ ст. під впливом економічної теорії, бухгалтерський облік був відстороненим від питань збереження довкілля. Облікова інформація створювала загрозу процесу становлення індустріального суспільства. Так, виснаження природних ресурсів у теорії Дж. М. Кейнса¹⁵⁵ ігнорувалося, оскільки ціни на сировинні товари були дуже низькими.

Схожі ідеї впроваджували у стратегії розвитку економіки інші капіталістичні країни, які підтримували активізацію розвитку промисловості, як можливість нарощення економічних масштабів і, відповідно, беззастережне використання природних ресурсів. Прикладами є: політика “індустріального імперативу” у Франції; збільшення у два рази рівня виробництва у Німеччині у 50-ті рр. ХХ ст. порівняно з показниками 40-х рр. тощо.

¹⁵⁴ Врублевська О. Проблеми формування теоретичних засад економічної оцінки природних благ / О. Врублевська // Регіональна економіка. – 2004. – № 2. – С. 154-165., с. 159.

¹⁵⁵ Репетто Р. Природные ресурсы в системе национальных счетов / Р. Репетто // В мире науки. – 1992. – № 8.

Політика індустріалізації 1926-41 рр. призвела до значного зростання кількості підприємств важкої промисловості (з 54,4 % у 1928 р. до 70,7 % у 1932 р.¹⁵⁶), що збільшило навантаження на навколишнє природне середовище.

Таке виснаження природних ресурсів призвело до появи у 1973 р. “сировинної кризи” та “нафтових шоків”. Економісти наголошували, що основа світової кризи полягала в укоріненому на той час індустріальному зростанні економік розвинутих країн у 1950-60-ті рр., яке не дивлячись на застосування досягнень науково-технічного прогресу, було пов’язане із стрімко зростаючим використанням невідновних природних ресурсів, що призвело до відповідного зростання цін на них¹⁵⁷. На цьому ж етапі виникла проблема неможливості ринкового регулювання впливу підприємств на навколишнє природне середовище.

Постіндустріальне суспільство. Під дією процесів глобалізації, що розвивалися на початку 80-х рр. ХХ ст., світова громадськість відчула необхідність розпочати роботу над основними положеннями бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Тому, створено Міжурядову робочу групу експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, яка у 1989 р. розпочала роботу над зазначеним питанням. Дослідження показали, що деякі підприємства систематично включають розгорнуту інформацію щодо витрат на природоохоронні заходи у фінансові звіти. Але стандартизованих вимог щодо такої інформації встановлено не було. У 1991 р. Міжурядовою робочою групою експертів розроблено перші рекомендації для бухгалтерів з розкриття інформації про вплив господарської діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, а у 1998 р. всезагальної директиви (вказівок) для органів, які займаються встановленням стандартів з відображення екологічної діяльності в бухгалтерському обліку¹⁵⁸.

На даному етапі розвитку суспільства виникла необхідність справедливого (економічно виміряного та обліково підтвердженого) перерозподілу природних ресурсів і контролю за їх використанням. Адже зростання дефіциту важковідновних і невідновних у процесі праці природних ресурсів, все більше спонукають до переосмислення традиційних підходів до їх використання. Таким чином з’явилися нові об’єкти бухгалтерського обліку.

Інформаційне суспільство. У часи формування інформаційного суспільства гостро постало екологічне питання у зв’язку з наростанням глобальної екологічної кризи. Тому і бухгалтерський облік не залишився

¹⁵⁶ История экономики: [ученик]. / Под общ. ред. О.Д. Кузнецовой, И.Н. Шапкина. – [2-е изд., испр. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 416 с. – С. 331.

¹⁵⁷ Те ж, с. 331.

¹⁵⁸ Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с. англ.] – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с. – С. 5.

осторонь цих проблем. Як зазначає Л.І. Максимів, “...наступальна екологічна політика як складова системи екологічно спрямованого обліку та аудиту може забезпечити підприємствам цілу низку переваг, насамперед економічних, зокрема: зниження витрат і ризиків, зростання конкурентоспроможності тощо”¹⁵⁹. Організація на кожному підприємстві належної системи бухгалтерського обліку з урахуванням екологічних складових і контроль громадськості через оприлюднення показників екологічної діяльності у фінансовій звітності допоможе уникнути забруднення та знищення навколишнього природного середовища.

**Необхідність обліку
екологічної
діяльності**

Необхідність бухгалтерського відображення екологічної діяльності зумовлена підвищенням уваги з боку держави та суспільства до процесів впливу підприємства на природне середовище.

“Облік суспільної відповідальності, – зазначає Е. Бужим, – повинен бути інформаційним джерелом для суспільства, на підставі якого воно могло б контролювати та оцінювати діяльність підприємств з точки зору узгодженості його цілей з суспільними цілями”¹⁶⁰.

Передумови бухгалтерського відображення екологічної діяльності суб’єкта господарювання наведено на рис. 1.12.

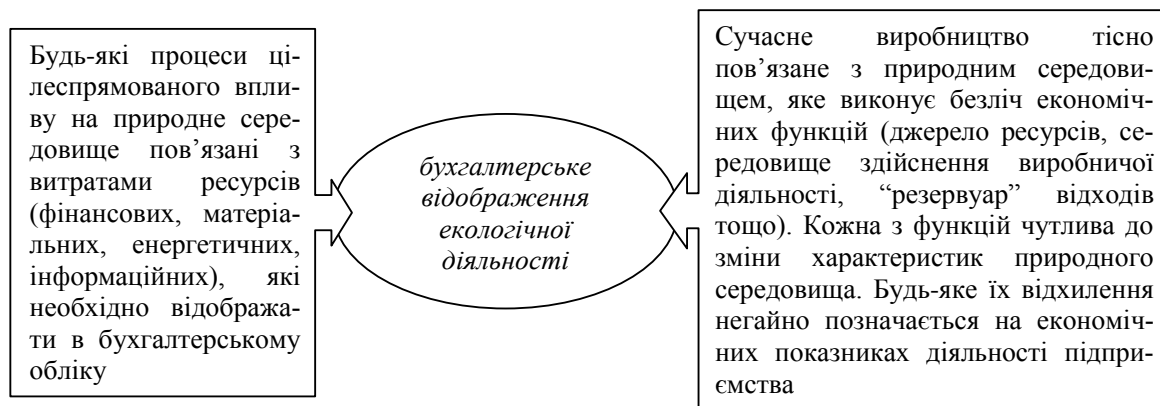


Рис. 1.12. Передумови бухгалтерського відображення екологічної діяльності суб’єкта господарювання (за матеріалами¹⁶¹)

¹⁵⁹ Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18-23.

¹⁶⁰ Burzum E. Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej / E. Burzum // Zeszyty Naukowe AE w Krakowie. – 1993. – № 401. – S. 6.

¹⁶¹ Гор А. Земля у рівновазі. Екологія і людський дух / А. Гор; [пер. з англ.]. – К.: Інтелсфера, 2001. – 404 с.
Майер Дж.М. Основні проблеми економіки розвитку / Дж.М. Майер, Дж.Е. Раух, А. Філіпченко. – К.: Либідь, 2003. – 688 с.

Маслов Н.В. Градостроительная екологія / Н.В. Маслов. – М.: Высшая школа, 2002. – 284 с.
Стан світу 2002 / [К. Флавін, Г. Френч, Г. Гарднер та ін.]; [пер. з англ.] – К.: Інтелсфера, 2002. – 289 с.

Перша спроба ведення обліку екологічної діяльності на рівні підприємства зроблена Міжурядовою робочою групою експертів за міжнародними стандартами фінансової звітності у 90-х рр. ХХ ст.¹⁶². Робоча група була стурбована тим, що бухгалтери залишилися осторонь при обговоренні питань, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища, і що їх роль в управлінні природоохоронною діяльністю ігнорувалася. Комісія виявила, що поза увагою залишилося те, яким чином традиційну модель бухгалтерського обліку можна застосувати для віддзеркалення природоохоронної діяльності, навіть в тих випадках, коли від цього залежало виживання підприємств. Зв'язок між управлінням природоохоронною діяльністю і обліком екологічної діяльності стає очевидним, якщо пам'ятати принцип: “не можеш виміряти, не зможеш управляти”.

У 90-і рр. ХХ ст. великі підприємства були вимушені враховувати збільшення кількості урядових ухвал з охорони довкілля. Відповідно до законодавства багато підприємств прийняли політику природоохоронної діяльності та програму для її впровадження. Спочатку бухгалтерський облік не сприймався як інструмент управління природоохоронною діяльністю, і не дивлячись на швидке зростання витрат і зобов'язань західних підприємств, пов'язаних з природоохоронною діяльністю, вони не відображалися у фінансовій звітності. Так, Агентство США з охорони довкілля виявило 27000 місць захоронення відходів, для очищення яких, за оцінками, буде потрібно 1 млрд. дол. США¹⁶³. Така сума повинна була привернути увагу бухгалтерів, проте цього не відбулося, вказана сума не включена у фінансову звітність відповідальних за це підприємств. Значна кількість підприємств вирішили не визнавати масштабів своїх забруднень навколишнього природного середовища і вартості можливого його очищення, оскільки це відобразилося б на вартості їх акцій.

Частина корпорацій розкривала інформацію про екологічні аспекти своєї діяльності, але не в оптимальному обсязі. В окремих випадках корпорації у звітності наводили дані про процеси, направлені на боротьбу із забрудненням і на відновлення якості навколишнього природного середовища, відповідно до рекомендацій Комісії з цінних паперів і бірж. Проте, оскільки ці вимоги не носили обов'язкового характеру, звітність по таких аспектах надавалася нерегулярно.

¹⁶² Конференція ООН по торгівлі и развитию [“Экологический учет для предприятий”]; [пер. с.англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с. – С. 5.

¹⁶³ Те ж, с. 5.

Причини необхідності ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності на мікрорівні є суттєвими (рис. 1.13).

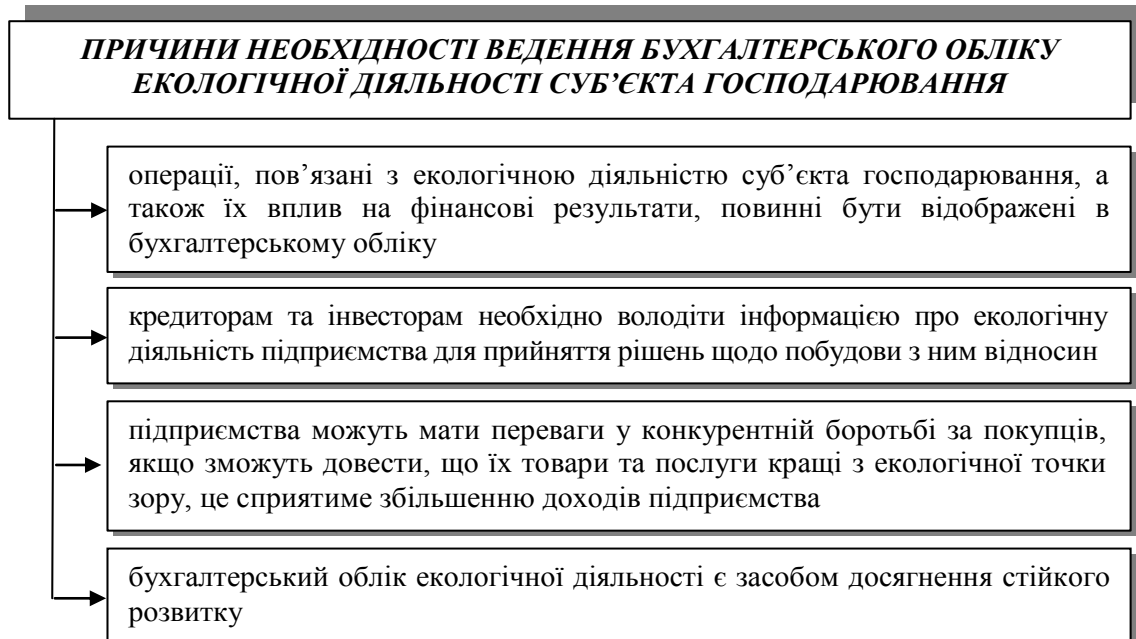


Рис. 1.13. Встановлені причини необхідності ведення обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання

Відображення в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання операцій, пов'язаних з його екологічною діяльністю, дозволить формувати інформацію для налагодження екологічного управління підприємством і оприлюднення її з метою інформування громадськості про результати такої діяльності, що є одним з факторів формування ділового іміджу підприємства.

Кредитори значну увагу приділяють результатам екологічної діяльності суб'єктів господарювання. Так, для отримання кредитів на пільгових умовах за програмою Європейського банку реконструкції та розвитку (ЄБРР) у 2008 р. Укрсиббанк однією з вимог до клієнтів висував відповідність екологічним вимогам ЄБРР, а також обов'язковість проведення аналізу екологічних ризиків бізнесу позичальника.

Ознаками значного рівня екологічного ризику, відповідно до п. 40 Міжнародного стандарту аудиту 1010 "Врахування екологічних питань при аудиті", є такі:

- наявність інформації у внутрішніх звітах підприємства про екологічні проблеми;
- порушення законодавчих вимог з охорони навколишнього природного середовища, про які зазначено у звітах контролюючих органів;
- включення до офіційного реєстру суб'єктів зобов'язаних усунути певний вид забруднення;

- коментарі в пресі про підприємство та ставлення керівників підприємства до основних екологічних питань;
- коментарі про екологічні питання у кореспонденції юристів;
- факти купівлі незвичайних з урахуванням бізнесу клієнта товарів і послуг, пов'язаних з екологічними питаннями;
- виплати штрафів у результаті порушення екологічного законодавства¹⁶⁴.

Досвід отримання переваг у конкурентній боротьбі через здійснення екологічної діяльності демонструє торгова марка “Vanilla”. Так, участь у європейських та американських заходах, що пропагують економію природних ресурсів, значною мірою посприяла просуванню на ринку ароматичних серветок торгової марки “Vanilla”. Ця марка, зареєстрована у 2005 р., вже за три роки була представлена майже у всіх західноєвропейських столицях і в кількох великих містах США. При тому, що стандартна реклама торговельної марки (не пов'язана з природоохоронними акціями) за межами Великої Британії з'явилася лише у 2007 р. За оцінками фахівців Info Hub, власники торгової марки “Vanilla” могли обходитись без стандартного рекламного супроводження ще як мінімум рік¹⁶⁵.

З прийняттям концепції стійкого розвитку, кожне підприємство може зробити внесок у її реалізацію. Одним із заходів які цьому сприяють, є інформування про екологічну діяльність, що забезпечується системою бухгалтерського обліку. Отже, кожне підприємство має вагомі підстави для ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

*Регулювання
екологічної
діяльності*

Усвідомлення важливості бухгалтерського обліку екологічної діяльності недостатньо для того, щоб підприємства впровадили його у свою облікову практику. В такій ситуації необхідне нормативне закріплення.

В умовах, коли не налагоджена система стандартизації та контролю за екологічними показниками діяльності, суб'єкти господарювання надають перевагу сплаті штрафів за порушення екологічних нормативів, ніж доведенню своїх екологічних параметрів до нормативів. Екологічні нормативи не розглядаються підприємствами як обов'язкові до виконання, а такі до рівня яких необхідно прагнути. Система стандартизації з налагодженим контролем покликана забезпечити дотримання підприємствами встановлених екологічних нормативів через налагодження екологічного управління.

¹⁶⁴ Екологічний менеджмент і аудит: [навчальний посібник]. – [2-ге видання] / С.М Літвак та ін. – К.: ВД “Професіонал”, 2006. – 200 с. – С. 75.

¹⁶⁵ Бондар М. Зелений PR / М. Бондар // Контракти. – 2009. – № 18-19. – С. 38-39, с. 38.

Відсутність національних стандартів обліку екологічної діяльності спонукало Міжурядову робочу групу в 1991 р. розробити перші рекомендації для бухгалтерів, де вказувалося, які показники повинні бути наведені у фінансовій звітності, щоб користувачі могли оцінити реальну картину впливу господарської діяльності підприємства на природне середовище. Це активізувало діяльність у сфері бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Так, Організація з економічного співробітництва і розвитку, Європейська комісія, Канадський інститут присяжних бухгалтерів, Асоціація присяжних бухгалтерів й Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу поставили на обговорення питання про необхідність бухгалтерського відображення екологічної діяльності.

У 1998 р. Міжурядова робоча група розробила директиви (вказівки) для органів, що займаються затвердженням стандартів. Передбачалося, що нові рекомендації сприятимуть гармонізації звітних даних з природоохоронної діяльності, оскільки зменшиться імовірність того, що національні органи, які займаються встановленням стандартів, розроблять радикально відмінні один від одного методи відображення в бухгалтерському обліку однакових екологічних проблем.

Щодо нормативного стану обліку у сфері природокористування та природоохорони в Україні, то ст. 24 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища” передбачає, що “підприємства, установи та організації проводять первинний облік у галузі охорони навколишнього природного середовища і безоплатно подають відповідну інформацію органам, що ведуть облік у цій галузі. Збір, обробка і подання відповідним державним органам зведеної статистичної звітності про обсяги викидів, скидів забруднюючих речовин, виконання завдань по охороні навколишнього природного середовища та іншої інформації, ведення екологічних паспортів здійснюється за єдиною для республіки системою в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України”¹⁶⁶. Таке формулювання покликане забезпечити налагодження системи належного спостереження за впливом на навколишнє природне середовище.

Шляхом вибіркового опитування практикуючих аудиторів Житомирської області щодо ведення обліку екологічної діяльності виявлено такі результати (див. табл. 1.3).

¹⁶⁶ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: Зб. нормат. актів [Відп. ред. І.О. Заєць]. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с.

Таблиця 1.3. Результати анкетування практикуючих аудиторів
Житомирської області у 2009 р.

№ з/п	Питання	Кількість відповідей		Аргументування відповіді (кількість відповідей)		Разом
		так	ні	так	ні	
1	Чи зустрічалися у Вашій професійній практиці підприємства, які ведуть облік екологічної діяльності?	1	14	в частині обліку екологічних активів (1)	–	15
2	Чи вважаєте за необхідне ведення обліку екологічної діяльності підприємствами України?	8	7	необхідно обліковувати загрози довкіллю (1)	немає розроблених стандартів щодо обліку екологічної діяльності (1)	15

На питання “Чи зустрічалися у Вашій професійній практиці підприємства, які ведуть облік екологічної діяльності?” тільки один з 15 опитаних аудиторів, що склало 7 % від загальної кількості, відповів “так”, але лише в частині бухгалтерського відображення екологічних активів.

Щодо необхідності ведення обліку екологічної діяльності підприємствами України 54 % респондентів вважають необхідним обліковувати загрози довкіллю з боку суб’єктів господарювання. Одним з аргументів респондентів, які виступили проти, було те, що в Україні відсутні розроблені стандарти щодо бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Для удосконалення організації й управління природокористуванням на рівні підприємства повинна бути сформована принципово нова система екологічного управління. Основні напрями цієї діяльності вже сформовані у вигляді Програми якісної оцінки ефективності систем екологічного менеджменту (оцінка екологічної сталості промислових підприємств). Головною метою цієї системи є забезпечення мінімальних екологічних витрат підприємства при існуючому обсязі й технічному рівні розвитку виробництва.

Рада Європейського Союзу прийняла Постанову № 1836/93 від 29 червня 1993 р. про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля й екологічного аудиту (Environmental Management and Audit Scheme (EMAS)).

Метою Постанови є сприяння постійному вдосконаленню охорони навколишнього природного середовища підприємством. Вирішальна роль у документі відводиться не правовим і регулюючим інструментам (законам, підзаконним актам, нормативному забезпеченню – стандартам, нормам, правилам), а підтриманню та розвитку ініціативи з боку підприємств щодо самостійної побудови і впровадження виробничих структур управління

довкіллям, проведення внутрішнього екологічного контролю та складання за його результатами екологічної декларації з метою її оприлюднення. EMAS базується на інноваціях, відповідальності, добровільності, відкритості, конкуренції та ринкових механізмах і з огляду на це фактично є відмовою від екологічної політики, яка б ґрунтувалася винятково на втручанні з боку держави у питання, що стосуються впливу на навколишнє природне середовище.

Постанова регулює не тільки функції системи управління довкіллям та екологічного контролю, а також в ній підкреслюється роль бухгалтерського обліку. Так, важілями, що сприяють безперервному удосконаленню охорони довкілля в промисловості, є такі¹⁶⁷:

- встановлення та впровадження підприємством екологічної політики, екологічної програми та системи менеджменту довкілля;
- систематична, об'єктивна та періодична оцінка ефективності цієї системи;
- підготовка інформації про охорону довкілля підприємства для громадськості.

Останній пункт вказує на те, що реалізація Постанови вимагає створення середовища для здійснення систематичного, періодичного й об'єктивного обліку наслідків впливу діяльності підприємства на довкілля.

EMAS також регулює основні принципи та положення обліку екологічної діяльності. Починаючи з 1995 р. у Великій Британії та інших країнах ЄС принципи обліку екологічної діяльності набули розвитку в управлінні комунами та міським господарством (LA-EMAS), тобто на місцевому, локальному рівні. Значний досвід з впровадження обліку та контролю екологічної діяльності накопичений у федеральній землі Баден-Вюртемберг у Німеччині. В Україні починаються спроби такого впровадження для оздоровлення басейну р. Дніпро на основі використання досвіду Канади¹⁶⁸.

Важливу роль у системі управління впливом на навколишнє природне середовище на рівні підприємства відіграє стандартизація процесу управління. Дія стандартизації поширюється на управління навколишнім природним середовищем, що має на меті озброїти підприємства елементами ефективної системи управління навколишнім природним середовищем, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою управління економікою. Це допоможе підприємствам досягти як екологічної, так і економічної мети.

¹⁶⁷ Постанова № 1836/93 від 29 червня 1993 р. «Про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля і екологічного аудиту».

¹⁶⁸ Семенов В.Ф. Екологічний менеджмент: [навчальний посібник] / В.Ф. Семенов, О.Л. Михайлюк, Т.П. Галушкіна та ін. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 516 с. – С. 245.

Створення серії міжнародних стандартів систем екологічного менеджменту на підприємствах (ISO 1400) називають однією з найбільш значних міжнародних природоохоронних ініціатив. Система стандартів ISO 1400 орієнтована не на кількісні параметри (обсяг викидів, концентрацію речовини тощо) і не на технології, (вимога використовувати чи не використовувати певні технології, вимога використовувати “найкращу доступну технологію”). Основним предметом ISO 1400 є система екологічного менеджменту.

Типові положення цих стандартів полягають у тому, що у підприємстві повинні бути введені та дотримані певні процедури, підготовлені необхідні документи, призначені відповідальні особи за окремі сфери екологічно важливої діяльності.

Передбачається, що система стандартів буде забезпечувати зменшення несприятливих впливів на навколишнє природне середовище на трьох рівнях:

- мікрорівні – через поліпшення екологічної поведінки підприємств;
- національному – через створення істотного доповнення до національної нормативної бази та компонента державної екологічної політики;
- міжнародному – через покращення умов міжнародної торгівлі.

В Україні діють такі стандарти:

1. ДСТУ ISO 14001 – 97 “Системи управління навколишнім середовищем. Склад та опис елементів і настанови щодо їх застосування”;
2. ДСТУ ISO 14004 – 97 “Системи управління навколишнім середовищем. Загальні настанови щодо принципів управління, систем та засобів забезпечення”;
3. ДСТУ ISO 14010 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Загальні принципи”;
4. ДСТУ ISO 14011 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Процедури аудиту. Аудит систем управління навколишнім середовищем”;
5. ДСТУ ISO 14012 – 97 “Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Кваліфікаційні вимоги до аудиторів з екології”.

Система управління підприємством побудована за вимогами ДСТУ ISO 14001 дозволить:

- впровадити, підтримувати й удосконалювати систему управління впливом на природне середовище;
- переконатись у тому, що система управління підприємством відповідає вимогам декларованої ними екологічної політики;
- надати докази зацікавленим сторонам про екологічну відповідність підприємств;
- декларувати відповідність своєї діяльності, продукції чи послуг вимогам ДСТУ ISO 14001.

Налагодження реалізації положень стандартів в Україні тільки розпочинається. Так, у рамках дворічного міжнародного європейського проекту програми ТАСІ ЄС “Стандарти екологічного менеджменту для підприємств в Україні”, який розпочався у серпні 2002 р. з бюджетом 1,5 млн. євро і метою якого було сприяння Україні у поліпшенні стану довкілля підприємствами шляхом просування та впровадження EMAS та ISO 14001, впроваджено системи менеджменту довкілля та проведений екологічний аудит на українських підприємствах ЗАТ “Лакма” (м. Київ) та “Машинобудівний завод ФЕД” (м. Харків)¹⁶⁹.

Єдиним в Україні підприємством, яке пройшло аудит чотирьох систем менеджменту: якості екології, охорони праці та організації робочих місць і умов праці, що входять до інтегрованої системи менеджменту якості, екології та охорони праці, є “Запоріжсталь”¹⁷⁰. У ВАТ “Київмедпрепарат” і АТ “Галичфарм” розроблені, впроваджені та успішно функціонують Системи екологічного менеджменту відповідно до вимог стандарту з управління навколишнім середовищем ДСТУ ISO 14001:2006. Це передбачає, що керівництво концерну взяло на себе зобов’язання:

- планувати випуск готових лікарських засобів з урахуванням екологічних аспектів і вживати заходи щодо попередження негативного впливу на навколишнє природне середовище;
- здійснювати діяльність підприємств корпорації з всебічною мінімізацією впливів на довкілля та раціональним використанням природних ресурсів;
- поліпшувати екологічну обстановку навколо підприємств корпорації;
- удосконалення впровадження на підприємствах корпорації систему екологічного менеджменту;
- дотримуватись діючого законодавства у сфері екології, а також інших екологічних вимог і своєчасно приводити свою діяльність у відповідність до них;
- підвищувати та підтримувати компетентність персоналу підприємств корпорації з питань охорони навколишнього природного середовища¹⁷¹.

Система стандартів дозволяє підприємству управляти сукупністю впливів на природне середовище і приводити свою діяльність у відповідність до різноманітних вимог. Інформаційним джерелом для управління є система бухгалтерського обліку.

¹⁶⁹ Матеріали семінара в рамках проекту “Стандарти Екологічного Менеджмента для підприємств на Україні” програми ТАСИС Європейського Союзу [“Ведення стандартів екологічного менеджмента на підприємствах України”] (г. Львів, 21 жовтня 2003 г.). – Львів, 2003. – С. 39.

¹⁷⁰ “Запоріжсталь” пройшла аудит інтегрованої системи менеджменту якості, екології та охорони праці // Голос України. – 2008. – № 218 (4468). – С. 5.

¹⁷¹ Екологічна політика Корпорації “Артеріум” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.arterium.ua>.

Висновки до першого розділу

Дослідження теоретичних основ бухгалтерського відображення екологічної діяльності в умовах стійкого розвитку економіки дозволило встановити таке:

1. Враховуючи сукупність негативних дій на планету, постає питання про можливість розробки та здійснення такої політики у сфері використання природних ресурсів, яка дозволила б ухвалювати сьогодні далекоглядні рішення з урахуванням інтересів майбутніх поколінь. Реалізація завдання можлива через запровадження концепції стійкого розвитку.

Україна потребує принципово нової екологічної політики, в основу якої повинна бути покладена вимога обов'язкового дотримання екологічної безпеки життєдіяльності людини. Головною метою такої політики повинно стати забезпечення якнайсприятливіших природних умов життя, раціональне використання та відтворення природних ресурсів.

Найбільшими споживачами та забрудниками навколишнього природного середовища є підприємства, тому для забезпечення реалізації концепції стійкого розвитку необхідно сформуванню систему економічних стимулів на мікрорівні. Економічні стимули проявляються у можливості рекламування своєї діяльності через оприлюднення показників екологічної діяльності, сформованих у системі бухгалтерського обліку. Таким чином залучаються контрагенти, інвестори та споживачі зацікавлені у екологізації діяльності людини, а власники підприємства отримують додаткові доходи від реалізації таких заходів.

За допомогою системи бухгалтерського обліку можна забезпечити досягнення стійкого розвитку країни та світу в цілому. Для цього необхідно змінити теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку, що зумовлено розширенням його об'єктів, а також підлягають уточненню елементи методу бухгалтерського обліку. Особливої уваги потребує питання розкриття інформації про екологічну діяльність суб'єкта господарювання як одного з імпульсів розвитку екологічної свідомості суспільства та забезпечення його стійкого розвитку.

2. Гострота соціально-екологічної ситуації у розвитку суспільства призводить до сприятливого об'єднання сфер наукового знання. Тенденція екологізації науки є базою для інтеграційних процесів у структурі сучасного наукового знання. В кінці XX ст. почала формуватися система критеріїв, що дозволяє розглядати суспільні науки в екологічному контексті.

Загострення екологічної ситуації сприяє удосконаленню наукового, технічного та соціокультурного рівня розвитку цивілізації взагалі й науки зокрема. У цьому розумінні екологічну проблему можна розглядати як одну з рушійних сил розвитку науки.

Включення до економіки підприємства ще однієї сфери – екологічної діяльності, дозволяє сформуванню більш повне уявлення про діяльність суб'єкта господарювання й дає можливість усвідомлено та цілеспрямовано обґрунтовувати й планувати прийняття управлінських рішень. Чим глибшим є розуміння економічної природи процесів, що відбуваються в суспільстві та природі, тим більше існує можливостей вибору найбільш ефективних варіантів реалізації виробничої діяльності та суспільної поведінки людини.

Сучасна економічна теорія закріпила таку систему економічних мотивів та цілей, а також принципів їх реалізації, які сприяють деструктивним тенденціям у процесі людського розвитку. Основні економічні показники, що визначають рівень національного багатства країни, її економічного розвитку, не враховують екологічних факторів і тому викривляють реальний стан господарювання країни, особливо з огляду на її вплив на навколишнє природне середовище. Це вимагає максимально синтезувати інтереси економіки та екології з метою збереження біосфери та досягнення стійкого розвитку всіх країн і суспільства в цілому.

3. Екологічна проблематика є відносно традиційною для економічних досліджень. Коріння такої традиції сягає доби античності й пов'язане з дослідженнями Платона та Аристотеля, які закріпили за землею статус багатства. На відміну від мислителів античності, сучасні дослідники розглядають, як правило, лише ресурсну проблему екології, що є неприпустимим спрощенням.

На вирішення проблем, пов'язаних з екологічними наслідками суспільно-економічної діяльності людини, негативно впливає сформований методологічний підхід у дослідженні екологічних проблем. Це пов'язано з тим, що в економічній теорії доволі тривалий час природні ресурси розглядалися як дар природи людині. Як наслідок, сформувався стереотип відношення до навколишнього природного середовища, який проявився у формі зневажливого ставлення до природи, а отже, і відсутності будь-яких зобов'язань перед нею з боку людини. Визначальною причиною такої ситуації є процес індивідуалізації людини, який спричинив прагнення до самовиокремлення її з навколишнього природного середовища.

Розповсюдження в економічній теорії принципу раціональності сприяло закріпленню в практиці господарського життя принципу максимізації прибутку, який знищив будь-яку зацікавленість власника капіталу або ж системи управління підприємства у збереженні довкілля. Цим пояснюється відсутність запиту з боку власника та системи управління на інформацію, пов'язану з екологічною діяльністю. Тому будь-які апелювання до власника щодо негативних наслідків здійснюваної ним діяльності не мають результатів. Зруйнувати таку економічну традицію та стереотипи, сформовані нею, може система інформування.

Будучи головним суб'єктом ринкових відносин, споживач спроможний сформувати попит на продукцію, забезпечення якою вимагатиме від власника підприємства екологізувати діяльність, а отже, і вести бухгалтерський облік такої діяльності. Існування зазначеного попиту впливатиме й на характер конкуренції, що також є стимулюючим фактором.

Значна роль у вирішенні проблеми відводиться науковим дослідженням, пов'язаним з екологічною проблематикою, результати яких спроможні спровокувати інформаційну революцію, здатну змінити мотивації людини, змусити її переоцінити своє місце та роль у процесі розвитку природи та життя на планеті Земля та за її межами. Для цього необхідно змінити акцент наукових досліджень, розглянувши економічні проблеми в контексті "людина-середовище". Перші кроки в цьому напрямі вже зроблені В. Вернадським та С. Подолінським.

4. Екологічні проблеми сьогодні є глобальними та стосуються життєвих інтересів всіх людей планети. Для ефективного їх вирішення потрібне застосування заходів, спрямованих на перебудову й удосконалення існуючих методик і теорій більшості наук, в тому числі й бухгалтерського обліку. Це можливо реалізувати спираючись на вже існуючий досвід людства, враховуючи тенденції нинішнього стану та прогнозуючи майбутнє.

На шляху до усвідомлення необхідності формування системи бухгалтерського обліку, в якій відображалася б екологічна діяльність суб'єкта господарювання, людство пройшло чотири етапи: у традиційному суспільстві не було потреби в обліку екологічних факторів у зв'язку з їх достатньою кількістю; у перехідному суспільстві, у зв'язку з використанням природних ресурсів як засобів і предметів праці, виникла потреба у їх обліку, актуалізувалася проблема оцінки природних ресурсів; у постіндустріальному суспільстві, коли гостро постали екологічні питання, в європейських країнах почалася розробка основних положень обліку екологічної діяльності; в інформаційному суспільстві почалося формування системи бухгалтерського обліку, в якій передбачалося відображати екологічну діяльність суб'єктів господарювання.

На останньому етапі або ж в нинішніх умовах домінанта виживання провокує людство до впровадження заходів, які б сприяли раціональному, далекоглядному природокористуванню. У цьому ракурсі вихід з екологічної кризи багато науковців бачать у кардинальному наближенні економічних законів до сфери екології. Набуває актуальності питання забезпечення механізму формування та використання екологічних показників на рівні держави. Стає зрозумілим, що це неможливо без побудови на рівні підприємств, які є основними забруднювачами навколишнього природного середовища та споживачами природних ресурсів, ефективної системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Як бачимо, розвиток економіки і стан екології тісно взаємопов'язані. Економічний розвиток суб'єктів господарювання викликає збільшення навантаження на довкілля: в умовах трансформації економіки, промислові та сільськогосподарські підприємства прагнуть задовольнити свої інтереси, нехтуючи законами природи. В цих умовах екологія набуває нового значення. Вона стала міждисциплінарною наукою, проблеми якої набули глобального характеру. Як наслідок, виникає таке нове поняття як "екологічна діяльність", що поєднує в собі особливості економічної та екологічної наук і покликане вберегти нас від природних катастроф, спричинених антропогенною діяльністю.

Встановлено, що виокремлення бухгалтерського обліку екологічної діяльності відбувалося природним шляхом під дією поступового усвідомлення суспільством глобальної екологічної загрози. Підґрунтям для його розвитку є об'єктивні вимоги дійсності, а всі зміни в науці, в т.ч. і в бухгалтерському обліку, стануть способом збереження навколишнього природного середовища, а не його руйнування.

РОЗДІЛ 2

ЕКОЛОГО-ОБЛІКОВА ПРОБЛЕМАТИКА У НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ: РОЗВИТОК УЯВЛЕНЬ

Ключове питання:

Які існують тенденції розвитку еколого-облікової проблематики в наукових дослідженнях? Які проблеми є ще невирішеними?

Центральна проблема:

Необхідність виявлення тенденцій розвитку та невирішених питань у напрацюваннях попередників щодо еколого-облікової проблематики з метою подальшого розвитку результатів їх досліджень

2.1. Онтологія еколого-облікової проблематики в наукових працях

Екологічна проблема існує вже не одне століття, проте тільки у ХХ ст. вона переросла рамки окремих цивілізацій та регіонів і стала загальнолюдською. Екологічна проблема набула статусу глобальної. Жити на Землі стає все менш безпечно – закінчуються природні ресурси (питна вода, чисте повітря тощо), посилюється радіаційний фон, спостерігається глобальне потепління тощо. Все це змушує людство замислитися.

Зазначені проблеми починають турбувати як практиків, так і науковців, які на теоретичному рівні у межах різних спеціальностей намагаються знайти шляхи вирішення екологічних проблем. Науковці знаходяться у постійному пошуку, адже нині подолання світової екологічної кризи неможливе за допомогою традиційних способів, оскільки вже порушено глобальний екологічний баланс.

Наукові дослідження спрямовані в основному на виявлення шляхів використання природи людиною без шкоди навколишньому природному середовищу, що можливо за умови, якщо охорона природи і раціональне використання стануть справою економіки, моральності, етики і політики кожної держави.

Наприкінці ХХ ст. екологічна проблема привертає увагу багатьох вчених різних галузей знань і спеціальностей всього світу. У цій сфері проводяться фундаментальні наукові дослідження, здобуваються нобелівські премії та захищаються дисертації на здобуття наукового ступеня доктора і кандидата наук.

Одним з лауреатів Нобелівської премії 2002 р. став американський економіст Вернон Ломакс Сміт (Vernon Lomax Smith) “за лабораторні експерименти як засіб в емпіричному економічному аналізі, особливо в аналізі альтернативних ринкових механізмів”¹⁷², який став засновником експериментальної економіки.

Свою Нобелівську лекцію, оприлюднену 8 грудня 2002 р., Вернон Л. Сміт присвятив темі “Конструктивістська та екологічна раціональність в економічній науці”¹⁷³. Основна ідея екологічної складової викладу лекції полягає у тому, що емерджентні соціальні механізми повинні мати якості виживання, які включають здатність врахування викликів

¹⁷² Нобелевские лауреаты [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ecfac.ru/nobel/person/smith>.

¹⁷³ Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков: [текст]: в 5 т. / Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова; [науч.-ред. совет Г.Г. Фетисов (сопред.) и др.]. Т. 5, кн. 2: Всемирное признание. Лекции нобелевских лауреатов / [отв. ред. Г.Г. Фетисов]. – М.: Мысль. – 2005. – 813 с.

навколишнього середовища. Це призводить до альтернативної концепції раціональності – екологічної, згідно з якою емерджентний порядок базується на процесах спроб і помилок культурної та біологічної еволюції. В якості метода вивчення екологічної раціональності автором запропоновано використовувати раціональну реконструкцію, – наприклад, принцип взаємності та систему надання переваг, що враховують інтереси інших, – та досліджувати цими методами індивідуальну поведінку, емерджентний порядок у людській культурі та суспільні інститути, їх стійкість, різноманітність та еволюцію¹⁷⁴. Основні постулати дослідження Вернона Л. Сміта відображені в концепції стійкого розвитку.

Екологічна проблематика актуалізувалася також і в Україні. За період з 1991 р. до 2009 р. захистили дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за екологічною проблематикою О.О. Веклич, В.К. Данилко, Є.В. Хлобистов і В.П. Щербань та на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук О.Ю. Бойко, Є.В. Бريدун, П.Г. Буланович, О.І. Відоменко, Е.В. Гончаренко, Л.І. Зятковська, О.В. Кондратюк, Є.С. Лавейкіна, В.М. Лалаєва, Н.С. Лисенко, І.М. Лицур, В.С. Луцько, В.Г. Мазурок, А.П. Михайлов, К.В. Низькодубова, О.О. Пилипенко, О.В. Половян, І.М. Підкамінний, І.А. Сааджан, О.Ю. Снігова, С.М. Смірная, О.Б. Федоровська, Г.А. Хміль, Н.І. Хумарова, О.М. Чечель, В.А. Шпильовий, Б.В. Яценко та інші.

У Російській Федерації дослідження екологічних питань на рівні докторських дисертацій за період з 1991 р. до 2009 р. здійснювали Л.В. Агаркова, Т.Ю. Анопченко, А.І. Бородін, Н.К. Васильєва, М.В. Гаранькін, Л.Г. Елкина, Н.Г. Жаворонкова, О.В. Іванкіна, І.А. Ігнат'єва, Н.П. Казаков, С.Н. Киріллово, І.В. Косякова, Н.І. Кресникова, Н.Я. Крупінін, О.В. Кудрявцева, Е.Г. Матюгіна, Г.Є. Мекуш, Д.В. Ходос, Н.А. Чертова, Н.М. Шилова та на рівні кандидатських дисертацій – Д.В. Бескровний, І.В. Бешуля, С.Б. Бурханов, М.В. Власов, С.В. Козменкова, Н.Г. Копейкіна, Е.К. Муруєва, Л.А. Насакина, Х.Ш. Нурмухамедова, С.О. Симонов та інші.

Дослідження вчених України та Російської Федерації здійснені за різними науковими спеціальностями та стосувалися екологічних, земельних і природоохоронних питань. З метою виявлення тенденцій розвитку таких досліджень і проблеми, які можна вирішити через систему бухгалтерського обліку, проведено огляд екологічної проблематики в дисертаціях, захищених протягом 1991-2009 рр. в Україні та Російській Федерації.

¹⁷⁴ *Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков [Текст]: в 5 т. / Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова; [науч.-ред. совет Г.Г. Фетисов (сопред.) [и др.]]. Т. 5, кн. 2: Всемирное признание. Лекции нобелевских лауреатов / [отв. ред. Г.Г. Фетисов]. – М.: Мысль, 2005. – 813 с.*

Для отримання результатів використовувалася інформаційна база Житомирської наукової бухгалтерської школи¹⁷⁵. Ключовими словами для відбору дисертацій вибрані: “екологія”, “земля”, “природоохоронна діяльність”. За результатами відбору виявлено 72 дисертації, захищені в Україні та Російській Федерації за період з 1991 р. до 2009 р.

Екологічна проблематика значною мірою проникла в наукові дослідження більшості спеціальностей, інтегруючи знання різних наук. В кінці ХХ ст. на початку ХХІ ст. значно поживавився інтерес до навколишнього природного середовища як в Україні так і в світі в цілому. Це підтверджується і тенденціями в наукових дослідженнях.

У Польщі у 1981 р. подана на захист дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії М. Степень на тему “Засоби охорони середовища і їх облік в підприємствах ключової промисловості”¹⁷⁶, але наукові положення зазначеної праці не знайшли підтримки у колі науковців, тому науковий ступінь автору присвоєно не було.

Аналіз досліджень за роками

За період з 1991 р. до 2009 р. спостерігається зростання кількості дисертацій екологічного спрямування (табл. 2.1, див. рис. 2.1).

Таблиця 2.1. Кількість дисертацій з екологічної проблематики, захищених в Україні та Російській Федерації за 1991-2009 рр.

Рік	Кількість, всього	Екологічна проблематика										Разом економічних дисертацій		
		еколого-економічні питання					земельні питання		природоохоронна діяльність			докторських	кандидатських	
		д.е.н.	к.е.н.	д.юр.н.	к.ф.н.	к.пед.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.юр.н.			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1991	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
1992	1	–	–	–	–	–	–	1	–	–	–	–	–	1
1993	1	–	–	–	–	–	–	–	–	–	1	–	–	1

¹⁷⁵ Інформаційна база – це електронний каталог видань, де систематизовано відомості про видання багатьох країн світу з бухгалтерського обліку, аналізу і контролю за останні два століття, що забезпечує швидкий пошук і обробку необхідної інформації.

Інформаційна база іноземної літератури містить 1318 друкованих видань, серед яких 637 англійською мовою, 440 – польською, 75 – болгарською, 50 – французькою, 84 – німецькою та 32 – чеською. Крім того, іноземна база англійською мовою нараховує 1000 повнотекстових статей, 1500 найменувань; польською мовою – 12252 найменувань статей, болгарською – 4000 найменувань, чеською – 2500 найменувань.

Крім того, у базі зібрано відомості про змісти збірників тез науково-практичних конференцій і наукових журналів (біля 200 видань). Перспективним напрямом розвитку інформаційної бази є створення бази даних зі змістами книг і дисертацій (у базу вже внесено змісти 1500 книг і 120 дисертацій).

Детальніша інформація міститься на сайті <http://www.ztu.edu.ua>

¹⁷⁶ Stepień M. Koszty ochrony środowiska i ich rachunek w przedsiębiorstwach przemysłu kluczowego. Praca doktorska. / M. Stepień. – Kraków: Akademia Ekonomiczna w Krakowie, 1981.

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1994	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
1995	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
1996	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
1997	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
1998	4	–	2	–	–	–	–	1	–	1	–	–	4
1999	3	1	1	–	–	–	–	–	–	1	–	1	2
2000	4	–	4	–	–	–	–	–	–	–	–	–	4
2001	3	–	3	–	–	–	–	–	–	–	–	–	3
2002	6	–	5	–	1	–	–	–	–	–	–	–	5
2003	3	–	3	–	–	–	–	–	–	–	–	–	3
2004	7	1	3	–	–	–	–	1	–	2	–	1	6
2005	4	2	2	–	–	–	–	–	–	–	–	2	2
2006	8	1	6	–	–	–	–	1	–	–	–	1	7
2007	17	5	3	3	–	1	3	–	2	–	–	10	3
2008	2	–	2	–	–	–	–	–	–	–	–	–	2
2009	9	5	2	–	–	–	1	–	–	–	1	6	2
Разом	72	15	36	3	1	1	4	4	2	5	1	21	45

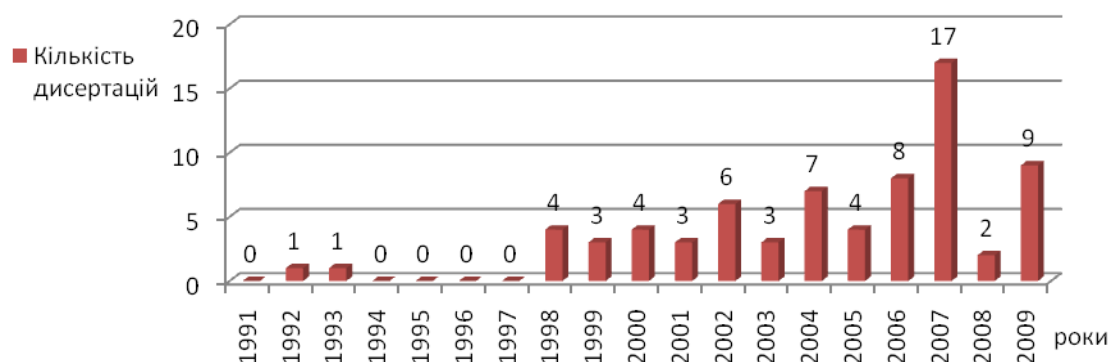


Рис. 2.1. Динаміка проведення досліджень з екологічної проблематики в Україні та Російській Федерації за 1991-2009 рр.

З 1991 до 1997 рр. спостерігалася незначна кількість наукових досліджень з екологічної проблематики – 2 дисертаційні роботи. У 1992 р. у Москві захищена дисертація І.В. Бешулею на тему “Облік і аналіз природоохоронних витрат підприємства: (на прикладі підприємств з видобутку і збагачення вугілля)” та у 1993 р. у Львові – А.К. Миронюк на тему “Економічна оцінка землі в регіоні та її використання”; обидві дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Така тенденція зумовлена складним економічним періодом реформування економічних відносин у досліджуваних країнах. На екологічні питання увага не зверталася через економічну нестабільність.

З 1998 до 2006 р. спостерігалось певне поживлення наукових досліджень. За цей період в середньому захищалося приблизно 5 дисертацій за рік; загальна кількість дисертацій – 42. Дослідження здійснювали наступні вчені: С.О. Алімов, Д.В. Бескровний, О.Ю. Бойко, О.І. Бородин, Н.М. Тверинтева, Є.В. Бридун, П.Г. Буланович, О.О. Веклич, О.І. Відоменко, М.В. Власов, Е.В. Гончаренко, В.К. Данилко, Л.І. Зятковська, С.В. Козменкова, Н.Г. Копейкіна, Є.С. Лавейкіна, В.М. Лалаєва, Н.С. Лисенко, І.М. Лицур, В.С. Луцько, А.К. Миронюк, А.П. Михайлов, Л.А. Насакина, К.В. Низькодубова, Х.Ш. Нурмухамедова, В.О. Орешкін, І.М. Підкамінний, О.В. Половян, О.О. Пилипенко, І.А. Сааджан, В.М. Сидоренко, С.О. Симонов, С.М. Смірная, О.Ю. Снігова, О.М. Суменкова, С.М. Сухов, С.Є. Ушакова, Є.В. Хлобистов, О.М. Чечель, В.А. Шпильовий, С.Ю. Шаров, В.П. Щербань, Б.В. Ященко.

У 2007 р. був сплеск наукових досліджень з екологічної проблематики – захищено 17 дисертацій (Л.В. Агаркова, Т.Ю. Анопченко, А.С. Бурцева, Н.К. Васильєва, М.В. Гаранькін, Н.Г. Жаворонкова, О.В. Іванкіна, І.А. Ігнат'єва, С.Н. Киріллово, І.В. Косякова, Н.Я. Крупінін, В.Г. Мазурок, Г.Є. Мекуш, Е.К. Муруєва, О.Б. Федоровська, Н.А. Чертова, Н.М. Шилова), що складає 23,6 % від загальної кількості захищених дисертацій за період з 1991 р. до 2009 р. Вважаємо, що така ситуація пояснюється значною світовою зацікавленістю проблемами, які виникли через світову екологічну кризу.

У 2008 та 2009 рр. кількість захищених дисертацій з екологічної проблематики знизилася у порівнянні з 2007 р., але склала відповідно 2 та 9 дисертацій, що є значною кількістю досліджень у порівнянні з попередніми роками. Наукові дослідження у XXI ст. покликані дати відповідь на складні запитання суспільства щодо можливостей його виживання та процвітання у змінених умовах навколишнього середовища.

Екологічна проблематика за період з 2004 до 2009 рр. досліджувалася значною мірою на рівні докторських дисертацій (рис. 2.2), що свідчить про зацікавленість науковців у вирішенні екологічних проблем.

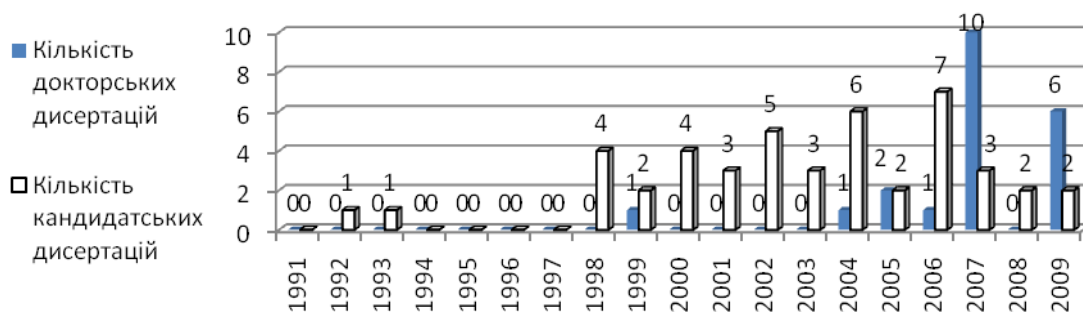


Рис. 2.2. Динаміка економічних докторських і кандидатських дисертацій з екологічної проблематики в Україні та Російській Федерації за 1991-2009 рр.

Перша дисертація екологічного спрямування на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук була захищена у 1999 р. у Києві О.О. Веклич на тему “Економічні суперечності сучасного природокористування”.

У 2004 р. у Сумах В.П. Щербанем захищена дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук на тему “Економічні і соціально-екологічні основи формування та розвитку продовольчої безпеки в Україні”. Ключова проблема зазначеної роботи – екологічна безпека продуктів харчування для здоров'я населення, а також питання їх якості; екологізація агропромислового виробництва. Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що вперше розроблені теоретико-методологічні засади формування організаційно-економічного механізму вирішення проблеми продовольчої безпеки на принципах екологізації агропромислового виробництва відповідно до соціально орієнтованих ринкових умов господарювання. Пропозиції, наведені у дисертації В.П. Щербаня, стосуються економіки сільського господарства і агропромислового комплексу.

У 2005 р. захищено дві дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук у Києві Є.В. Хлобистовим на тему “Проблеми забезпечення екологічної безпеки в умовах трансформації економіки України” та В.К. Данилком на тему “Методологічні засади екологічної статистики”.

Основні наукові проблеми, що вирішувалися у дисертації Є.В. Хлобистова – роль глобалізаційних і трансформаційних процесів розвитку продуктивних сил у формуванні державної стратегії екологічної безпеки; сутність екологічних збитків від наслідків надзвичайних ситуацій, їх кількісна та якісна оцінка; організаційні особливості стратегічних, методичних і нормативних засад політики екологічної безпеки в Україні. Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці теоретико-методологічних основ і науково-методичних підходів до визначення ролі та засобів забезпечення екологічної безпеки в умовах глобалізації і трансформації економіки, а також до вирішення економіко-екологічних проблем управління екологічною безпекою на загальнодержавному, регіональному та локальному рівнях, оцінки збитків від наслідків надзвичайних ситуацій природного й техногенного характеру. Пропозиції автора можуть бути застосовані у напрямі економіки природокористування та охорони навколишнього середовища.

Дисертація В.К. Данилка присвячена розробці методологічних засад сучасної екологічної статистики, вдосконаленню статистичного інструментарію управління природокористуванням, державного природоохоронного контролю для оцінювання стану забруднення, відтворення та охорони навколишнього природного середовища. Наукова

новизна роботи полягає у розробці оновленої концепції поняття “екологічна статистика”, системи еколого-статистичних показників і методології регіонального аналізу, методологічного інструментарію оцінки обсягів викидів шкідливих речовин транспортними засобами в атмосферу; удосконаленні програми статистичного спостереження на базі державної звітності з екологічних проблем, методологічних засад здійснення еколого-статистичного моніторингу стану навколишнього середовища, методологічних принципів оцінки збитків, нанесених навколишньому середовищу діяльністю суб’єктів господарювання, класифікації статистичної інформації з екологічних проблем, інструментарію з дослідження стану і тенденцій забруднення довкілля та оцінки рівня виконання природоохоронних заходів; систематизації підходів щодо розбудови екологічної статистики в Україні, методологічного інструментарію організації вибіркового статистичного обстеження та одноразових обліків факторів забруднення навколишнього природного середовища, методів рейтингового оцінювання екологічного стану регіонів та модель розрахунку рівня антропогенного навантаження для обґрунтування і прийняття управлінських рішень, адаптації регресійних моделей до аналізу екологічних проблем у сфері природокористування та охорони довкілля.

У 2006 р. в Калінінграді (Російська Федерація) захищена докторська дисертація О.І. Бородиним на тему “Еколого-економічне управління підприємством”. Метою роботи є вирішення наукової проблеми з формування механізмів еколого-економічного управління підприємством у контексті еколого-економічної стратегії його стійкого розвитку. Науковою новизною є наступні положення: розвинуто теорію екологічно стійкого розвитку економіки; розроблено концептуальні основи формування еколого-економічного управління підприємством; запропоновано напрями удосконалення макромеханізмів реалізації стратегії стійкого розвитку у перехідній економіці; розроблено модель інтегрованого еколого-економічного управління та класифікацію типів еколого-економічних стратегій для російських підприємств; удосконалено маркетинговий механізм управління підприємством на основі концепції соціально-етичного маркетингу; розвинуто методи інформаційного забезпечення прийняття еколого-економічних рішень.

Найбільша частка дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук припадає на 2007 р. – 52 % від всіх докторських дисертацій, захищених за період 1991-2009 рр. в Україні та Російській Федерації. Їх тематика, основні проблеми та наукові результати, що виносилися на захист, наведено у додатку В.

Три з десяти дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук захищені за земельною проблематикою: М.В. Гаранькін “Реформування земельних відносин аграрних підприємств Росії”, О.В. Іванкіна “Методологічні основи і механізм залучення ґрунту в економічний оборот”, С.М. Кириллов “Еколого-економічна система міського землекористування: механізм управління і інструменти регулювання”. Основними проблемами, які вирішувалися у вказаних дисертаціях, відповідно є:

1) взаємозв’язок і взаємодія різноманіття нових форм господарювання, їх місця і ролі в стратегії економічного розвитку, рушійних чинників, їх ефективного конкурентоздатного функціонування;

2) необхідність розробки теоретичних, методичних і практичних аспектів включення земельної складової в процеси формування та розвитку нерухомості;

3) пошук ефективних схем, моделей та інструментів формування і дієвої адаптації механізму міського землекористування в умовах домінування імперативів еколого-економічного механізму, обґрунтування пріоритетів і способів інкорпорації в його структуру інструментарно-методичного апарату оцінки міських земельних ресурсів.

Дві роботи присвячено природоохоронній проблематиці – А.С. Агаркової “Формування механізму стійкого розвитку плодоовочевого підкомплексу: теорія та практика” та Н.Н. Шиловой “Теорія та методологія формування системи раціонального використання промислових відходів на підприємствах регіонального будівельного комплексу”.

Основними проблемами, які вирішувалися у вказаних дисертаціях, відповідно є:

1) розвиток теоретичних і методологічних основ формування механізму стійкого розвитку плодоовочевого комплексу, розробка науково-обґрунтованих відносин між його учасниками, що забезпечує раціональне використання виробничого потенціалу;

2) на макрорівні – розвиток національної економіки і економіки регіонів в умовах обмеженості ресурсів; на мікрорівні – відсутність у підприємств будівельного комплексу ефективної системи залучення на інноваційній основі додаткових ресурсів, що дозволяє з найменшими витратами забезпечувати виробничу діяльність.

Інші п’ять робіт захищені з екологічної проблематики: І.В. Косякова “Методологічні основи формування механізму економічного забезпечення екологічної безпеки виробничої діяльності промислових підприємств”,

Т.Ю. Анопченко “Еколого-економічні ризики урбанізованих територій: концепція, причини, наслідки”, М.Я. Крупінін “Екологізація процесів управління економікою на інтенсивно освоєваних територіях (на прикладі Уральського федерального округу)”, Г.С. Мекуш “Еколого-економічна оцінка стійкості регіонального розвитку (на прикладі Кемеровської області)”, Н.К. Васильєва “Теорія і методологія формування системи стійкості розвитку аграрного сектора регіону”.

Основні проблеми, що вирішувалися у досліджених роботах відповідно наступні:

1) відсутність систематизованого знання про побудову і функціонування економічного механізму в системі управління промислового підприємства з позицій стратегії екобезпеки його виробничої діяльності; вимагає подальшого розвитку сама стратегія екологічно безпечної діяльності підприємства в аспекті економічного розвитку в умовах конкурентного ринкового середовища;

2) теоретичні та практичні проблеми еколого-економічних ризиків, причини виникнення яких тісно пов'язані з нераціональною поведінкою всіх учасників економічної діяльності в ринковому просторі та сучасному суспільстві;

3) необхідність наукового обґрунтування методології і практики застосування екологізації економіки;

4) проблеми збереження навколишнього середовища з макроекономічних позицій, що дозволило визначити основні системні причини екологічної деградації, виявити ті економічні напрями, що впливають на навколишнє середовище;

5) необхідність обґрунтування методологічних положень для вирішення багатопланових і різноаспектних проблем забезпечення стійкого розвитку сільського господарства в рамках територіальних утворень.

Отже, дослідниками підняті різнопланові питання, які виникали на практиці у зв'язку з необхідністю поєднання інтересів економіки та екології, ефективності використання обмежених природних ресурсів. Жоден з вчених не намагався вирішити екологічні проблеми із застосуванням облікового інструментарію. Таким чином, зазначене питання залишилося недослідженим.

Всі досліджені дисертаційні роботи 2007 р. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук захищені у Російській Федерації за спеціальністю 08.00.05 – Економіка та управління народним господарством: економіка природокористування (10 робіт).

**Аналіз досліджень
за країнами та
містами**

Кількість дисертацій, що розкривають екологічну тематику, згрупованих за містами України та Російської Федерації, у яких відбувався їх захист, за період з 1991 р. до 2009 р. наведено у

табл. 2.2 та на рис. 2.3 і 2.4.

Таблиця 2.2. Групування дисертацій екологічного спрямування за містами України та Російської Федерації, у яких відбувався їх захист протягом 1991-2009 рр.

Місто	Кількість, всього	На здобуття наукового ступеня					
		д.е.н	к.е.н.	д.юр.н.	к.ф.н.	к.пед.н.	к.юр.н
УКРАЇНА							
Донецьк	2	–	2	–	–	–	–
Житомир	1	–	–	–	–	1	–
Київ	14	3	10	–	–	–	1
Луганськ	1	–	1	–	–	–	–
Львів	1	–	1	–	–	–	–
Одеса	4	–	4	–	–	–	–
Суми	5	1	4	–	–	–	–
Харків	2	–	2	–	–	–	–
Разом	30	4	24	–	–	1	1
РОСІЙСЬКА ФЕДЕРАЦІЯ							
Владивосток	1	–	1	–	–	–	–
Єкатеринбург	3	1	2	–	–	–	–
Калінінград	1	1	–	–	–	–	–
Москва	21	7	10	4	–	–	–
Орел	1	–	1	–	–	–	–
Ростов-на-Дону	2	2	–	–	–	–	–
Самара	1	1	–	–	–	–	–
Санкт-Петербург	6	2	4	–	–	–	–
Ставрополь	1	1	–	–	–	–	–
Томськ	2	1	1	–	–	–	–
Тюмень	1	–	–	–	1	–	–
Уфа	1	1	–	–	–	–	–
Хабаровськ	1	–	1	–	–	–	–
Разом	42	17	20	4	1	–	–
Всього	72	21	44	4	1	1	1

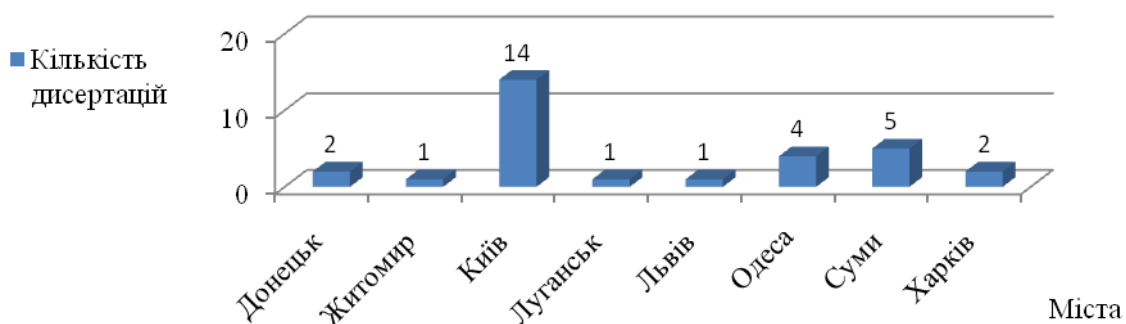


Рис. 2.3. Групування дисертацій екологічного спрямування за містами України за 1991-2009 рр.

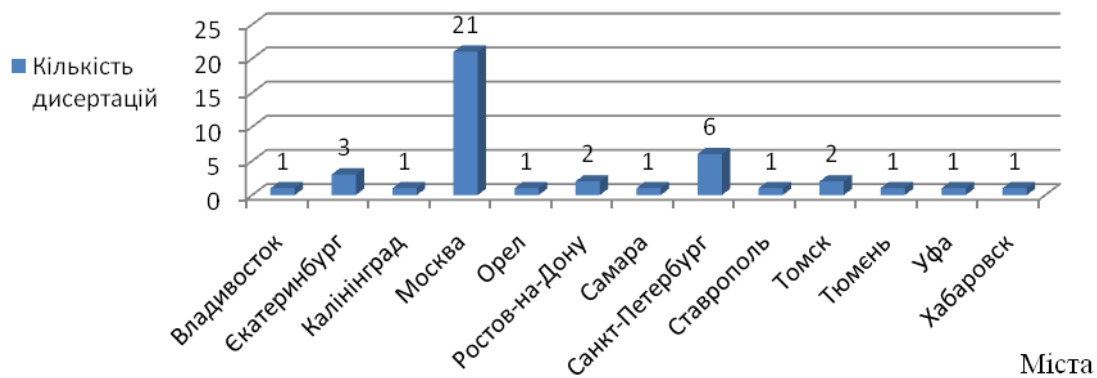


Рис. 2.4. Групування дисертацій екологічного спрямування за містами Російської Федерації за 1991- 2009 рр.

Найбільша кількість дисертацій захищається у столицях: у Києві – 14 або 46,6 % від загальної кількості робіт екологічного спрямування, захищених в Україні за період 1991-2009 рр. (Є.В. Бريدун, О.О. Веклич, О.І. Відоменко, В.К. Данилко, Л.І. Зятковська, Є.С. Лавейкіна, І.М. Лицур, В.С. Луцько, І.М. Підкамінний, О.О. Пилипенко, О.Б. Федоровська, Є.В. Хлобистов, Г.А. Хміль, В.А. Шпильовий); у Москві – 21 або 50,0 % від загальної кількості робіт екологічного спрямування, захищених в Російській Федерації за період 1991-2009 рр. (Л.В. Агаркова, І.В. Бешуля, А.С. Бурцева, Г.В. Випханюк, М.В. Гаранькін, Н.Г. Жаворонкова, О.В. Іванкіна, І.А. Ігнат'єва, С.В. Козменкова, Н.І. Кресникова, О.В. Кудрявцева, Г.Є. Мекуш, Л.А. Насакина, Х.Ш. Нурмухамедова, В.М. Сидотенко, С.М. Сухов, Н.М. Тверитнева, С.Є. Ушакова, Д.В. Ходос, Н.А. Чертова, С.Ю. Шаров).

У Сумах та Одесі захищено відповідно 5 (О.Ю. Бойко, Е.В. Гончаренко, О.М. Чечель, В.П. Щербань, Б.В. Яценко) і 4 (П.Г. Буланович, Н.С. Лисенко, І.А. Сааджан, Н.І. Хумарова) дисертації екологічного спрямування, що зумовлено розташуванням вчених рад із захисту дисертацій за відповідними спеціальностями.

Більша частина дисертацій екологічного спрямування на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за аналізований період захищена у Російській Федерації – 81,0 % або 17 робіт (Л.В. Агаркова, Т.Ю. Анопченко, О.І. Бородин, Н.К. Васильєва, М.В. Гаранькін, Л.Г. Елкина, О.В. Іванкіна, М.П. Казаков, С.Н. Кириллов, І.В. Косякова, Н.І. Кресникова, Н.Я. Крупінін, О.В. Кудрявцева, Е.Г. Матюгіна, Г.Є. Мекуш, Д.В. Ходос, Н.М. Шилова) (див. рис. 2.5, 2.6).

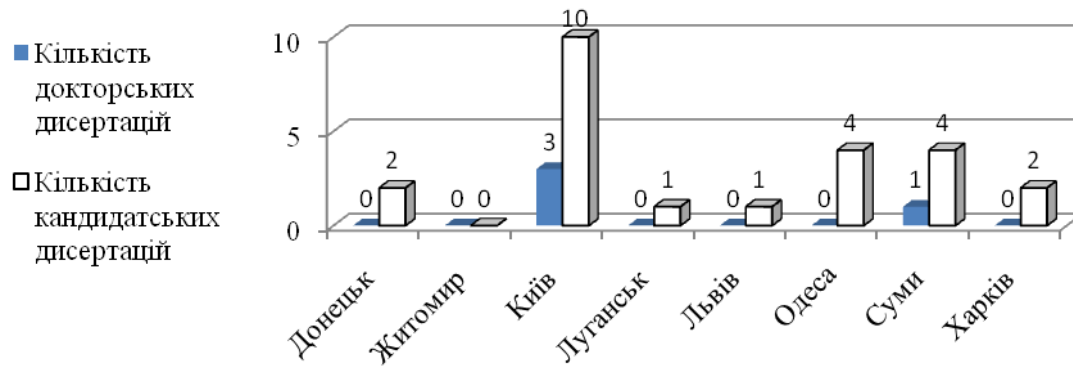


Рис. 2.5. Групування економічних докторських і кандидатських дисертацій екологічного спрямування за містами України за 1991-2009 рр.

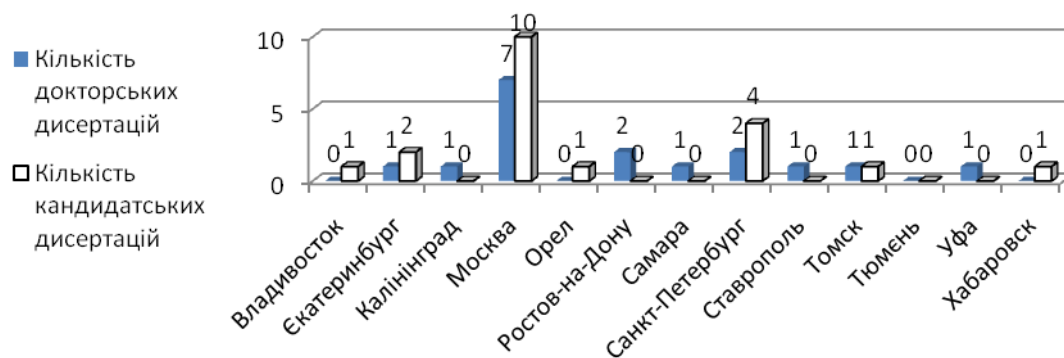


Рис. 2.6. Групування економічних докторських і кандидатських дисертацій екологічного спрямування за містами Російської Федерації за період з 1991 до 2009 р.

В Україні докторські дисертації захищені у Києві (О.О. Веклич, В.К. Данилком, Є.В. Хлобистовим) і Сумах (В.П. Щербанем) і були першими в країні науковими дослідженнями, пов'язаними з екологічними питаннями.

У Російській Федерації найбільша частка докторських дисертацій припадає на Москву (7 робіт – Л.В. Агаркова, М.В. Гаранькін, О.В. Іванкіна, Н.І. Кресникова, О.В. Кудрявцева, Г.Є. Мекуш Д.В. Ходос, що склало 41,2 % від загальної кількості економічних докторських дисертацій, захищених у Російській Федерації за аналізований період), Ростов-на-Дону та Санкт-Петербург (по 2 роботи – Т.Ю. Анопченко, С.Н. Кириллов та М.П. Казаков, Н.М. Шилова відповідно, що склало по 11,8 % від загальної кількості економічних докторських дисертацій, захищених у Російській Федерації за аналізований період). Вважаємо, що таке позбавлення наукових досліджень у сфері екології спричинене більшою актуальністю зазначених питань для науки та практики у Російській Федерації, особливо у великих її містах, що пов'язано зі швидким нарощуванням промислового потенціалу країни.

Аналіз досліджень за
науковими
спеціальностями

Поділ захищених дисертацій в Україні та Російській Федерації за науковими спеціальностями наведено на рис. 2.7 і 2.8 та у табл. 2.3.

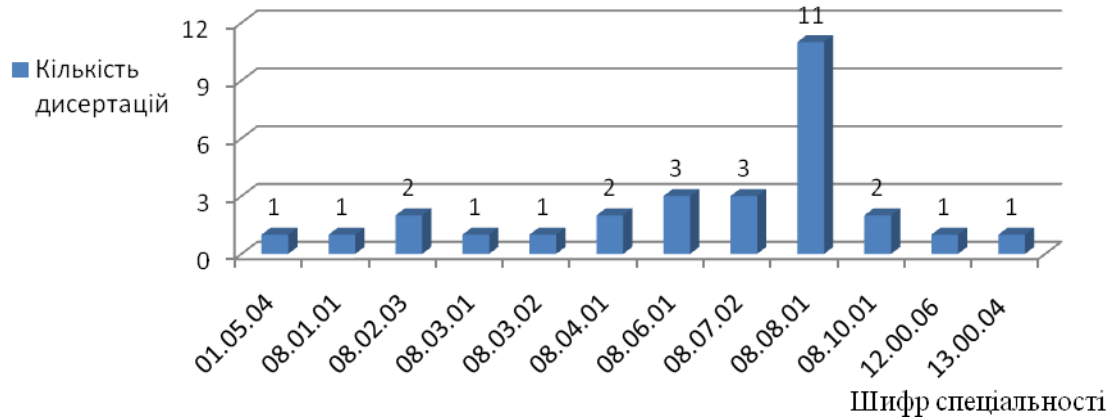


Рис. 2.7. Кількість дисертацій екологічного спрямування за науковими спеціальностями України за 1991-2009 рр.

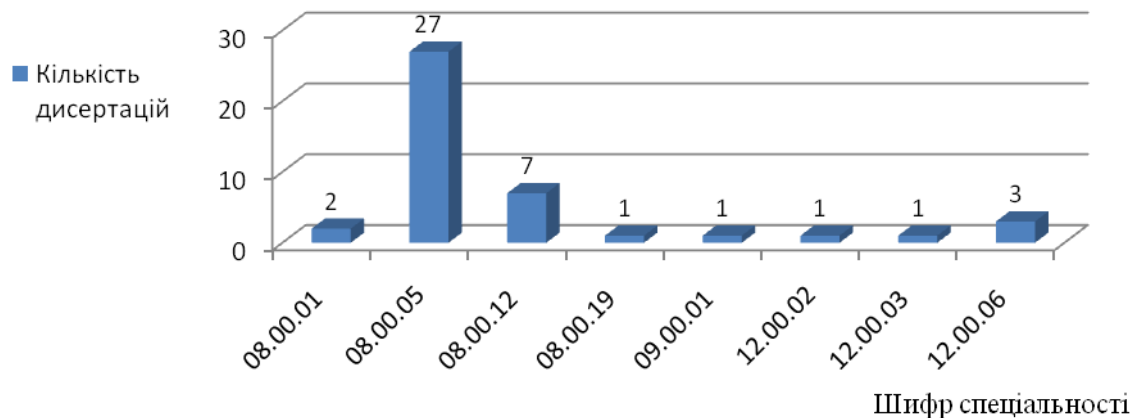


Рис. 2.8. Кількість дисертацій екологічного спрямування за науковими спеціальностями Російської Федерації за 1991-2009 рр.

Найбільша кількість дисертацій екологічного спрямування в Україні захищена за спеціальністю 08.08.01 – Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища – 11 робіт (О.Ю. Бойко, П.Г. Буланович, Е.В. Гончаренко, Є.С. Лавейкіна, Н.С. Лисенко, І.М. Лицур, В.С. Луцько, І.А. Сааджан, Є.В. Хлобистов, Н.І. Хумарова, Б.В. Яценко), що склало 37,9 % від загальної кількості захищених в країні дисертацій за період з 1991-2009 рр. За іншими науковими спеціальностями ситуація приблизно однакова: за спеціальностями 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами та 08.07.02 – Економіка сільського господарства і АПК захищено по 3 роботи (К.В. Низькодубова, С.М. Смірная, В.А. Шпильовий та О.О. Пилипенко, В.П. Щербань, О.М. Чечель відповідно); 08.02.03 –

Таблиця 2.3. Кількість дисертацій екологічного спрямування за науковими спеціальностями
України та Російської Федерації за 1991-2009 рр.

Спеціальність	Кількість, всього	На здобуття наукового ступеня				к.юр.н.
		д.е.н.	к.е.н.	д.юр.н.	к.ф.н.	
Україна						
01.05.04 – Системний аналіз і теорія оптимальних рішень	1	–	1	–	–	–
08.01.01 – Економічна теорія	1	1	–	–	–	–
08.02.03 – Організація управління, планування та регулювання економікою	2	–	2	–	–	–
08.03.01 – Статистика	1	1	–	–	–	–
08.03.02 – Економіко-математичне моделювання	1	–	1	–	–	–
08.04.01 – Фінанси, грошовий обіг і кредит	2	–	2	–	–	–
08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами	3	–	3	–	–	–
08.07.02 – Економіка сільського господарства і АПК	3	1	2	–	–	–
08.08.01 – Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища	11	1	10	–	–	–
08.10.01 – Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка	2	–	2	–	–	–
12.00.06 – Земельне право; аграрне право; екологічне право; природо ресурсне право	1	–	–	–	–	1
13.00.04 – Теорія і методика професійної освіти	1	–	–	–	–	1
Разом	29	4	23	–	–	1
Російська Федерація						
08.00.01 – Економічна теорія (Економіческая теория)	2	1	1	–	–	–
08.00.05 – Економіка та управління народним господарством: економіка природокористування (Економика и управление народным хозяйством: экономика природопользования)	27	16	11	–	–	–
08.00.12 – Бухгалтерський облік, статистика (Бухгалтерский учет, статистика)	7	–	7	–	–	–
08.00.19 – Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища (Економика природопользования и охраны окружающей среды)	1	–	1	–	–	–
09.00.01 – Онтологія і теорія пізнання (Онтология и теория познания)	1	–	–	–	1	–
12.00.02 – Конституційне право; муніципальне право (Конституционное право, муниципальное право)	1	–	–	1	–	–
12.00.03 – Громадянське право; підприємницьке право; сімейне право; міжнародне приватне право (Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право)	1	–	–	–	–	1
12.00.06 – Природо-ресурсне право; аграрне право; екологічне право (Природоресурсное право; аграрное право; экологическое право)	3	–	–	3	–	–
Разом	43	17	20	4	1	1
ВСЬОГО	72	21	43	4	1	2

Організація управління, планування та регулювання економікою та 08.04.01 – Фінанси, грошовий обіг і кредит, 08.10.01 – Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка – по 2 роботи (О.В. Половян, О.Ю. Снігова; Л.І. Зятковська, В.М. Лалаєва та О.І. Відоменко, І.М. Підкамінний відповідно); 01.05.04 – Системний аналіз і теорія оптимальних рішень, 08.01.01 – Економічна теорія, 08.03.01 – Статистика, 12.00.06 – Земельне право; аграрне право; екологічне право; природо ресурсне право та 13.00.04 – Теорія і методика професійної освіти – по 1 роботі (Г.А. Хміль; О.О. Веклич; В.К. Данилко; В.Г. Мазурок та О.Б. Федоровська відповідно). За спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит за досліджуваний період захищених дисертацій не було.

У Російській Федерації 62,8 % від загальної кількості екологічних дисертацій або 27 робіт захищено за спеціальністю 08.00.05 – Економіка та управління народним господарством: економіка природокористування (Л.В. Агаркова, Т.Ю. Анопченко, А.І. Бородін, С.Б. Бурханов, А.С. Бурцева, Н.К. Васильєва, Л.В. Волкова, М.В. Власов, М.В. Гаранькін, Л.Г. Елкіна, О.В. Іванкіна, М.П. Казаков, С.Н. Киріллово, Н.Г. Копейкіна, І.В. Косякова, Н.І. Креснікова, Н.Я. Крупінін, О.В. Кудрявцева, Г.Є. Мекуш, А.К. Миронюк, О.М. Суменкова, С.М. Сухов, Н.М. Тверинцева, С.Є. Ушакова, Д.В. Ходос, С.Ю. Шаров, Н.М. Шилова). Зазначена спеціальність схожа з українською 08.08.01 – Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища, що свідчить про подібні тенденції у розвитку наукових досліджень екологічного спрямування в Україні та Російській Федерації, які найбільш поширені у сфері економіки природокористування.

За спеціальністю 08.00.12 – Бухгалтерський облік, статистика в Російській Федерації захищено 7 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (С.О. Алімов, Д.В. Бескровний, І.В. Бешуля, С.В. Козменкова, Е.К. Муруєва, Л.А. Насакина, Х.Ш. Нурмухамедова), що складає 16,3 % від загальної кількості захищених дисертацій за період з 1991 р. до 2009 р. та 35,0 % від загальної кількості дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за той же період.

Вибірково проаналізуємо основні наукові результати, досягнуті дослідниками в межах наукової спеціальності “Бухгалтерський облік, статистика”. Основними положеннями наукової новизни С.О. Алімова¹⁷⁷ є:

– систематизовано екологічні витрати у виробничих процесах підприємства за напрямками екологічної діяльності та розроблена інформаційна база аналізу екологічних витрат;

¹⁷⁷ Алімов С.А. Управленческий учет и анализ экологических затрат промышленных предприятий: автореф. дис. на соискание научн. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / С.А. Алімов. – Орел, 2006. – 24 с.

– поелементно структурована та функціонально визначена система управлінського обліку екологічних витрат за напрямками екологічної діяльності, а також запропоновано методичні рекомендації із застосування екологічних витрат;

– розроблено основні принципи та проект положення з бухгалтерського обліку “Екологічні витрати”, що охоплюють всі аспекти обліково-звітного процесу екологічних витрат.

Наукові результати дослідження С.О. Алімова стосуються методики бухгалтерського відображення екологічних витрат промислових підприємств, які утворюються у результаті його екологічної діяльності. Невирішеними залишилися питання методології бухгалтерського обліку екологічних витрат.

Основні положення наукової новизни Е.К. Муруєвої¹⁷⁸

– розроблені основні напрями удосконалення інформаційного забезпечення економічних і екологічних аспектів управління;

– виявлені і сформульовані основні передумови розвитку екологічного обліку і виділені етапи його становлення;

– уточнені складові екологічного обліку і звітності і їх зміст; вироблені рекомендації з вдосконалення бухгалтерської звітності з урахуванням екологічного чинника для підприємств лісового комплексу;

– уточнено склад і розроблено номенклатуру статей екологічних витрат і результатів в лісовому холдингу; розроблена й апробована комплексна методика обліку екологічних активів, зобов’язань, витрат і результатів.

У дисертації Е.К. Муруєва зробила спробу побудувати систему бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства. Розроблено методику бухгалтерського відображення екологічних активів, зобов’язань, витрат і результатів. Разом з тим, дослідження носить галузевий характер.

Отже, додаткового дослідження потребують питання методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб’єкта господарювання. В Україні зазначені питання є недослідженими – за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит захищених дисертацій за період 1991-2009 рр. не було (див. рис. 2.9 та 2.10).

¹⁷⁸ Муруева Э.К. Экологические аспекты бухгалтерского учета (на примере лесного сектора экономики): автореф. дис. на соискание научн. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Элеонора Карловна Муруева. – С-Пб, 2007. – 24 с.

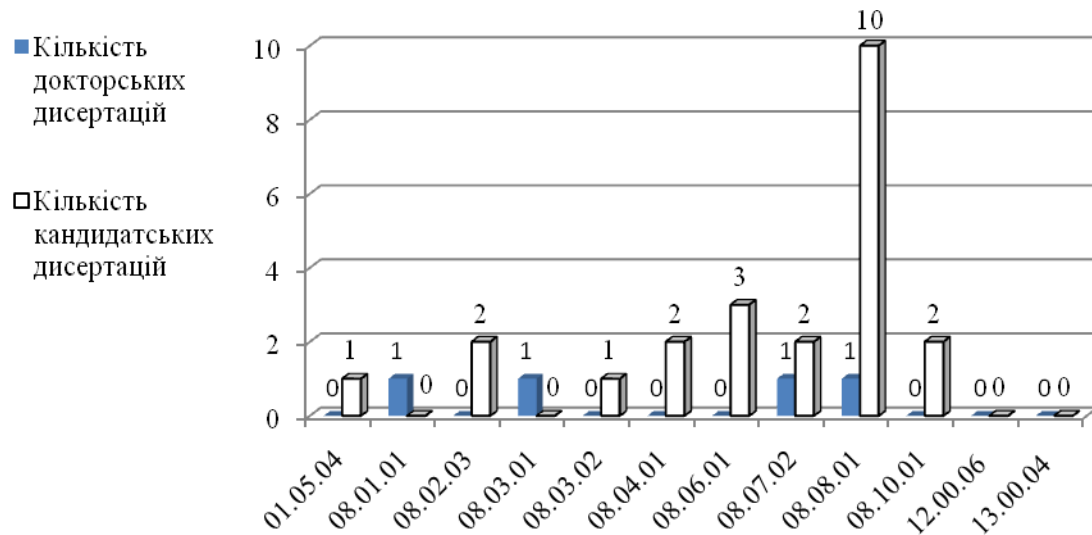


Рис. 2.9. Кількість кандидатських і докторських економічних дисертацій екологічного спрямування за науковими спеціальностями України за 1991-2009 рр.

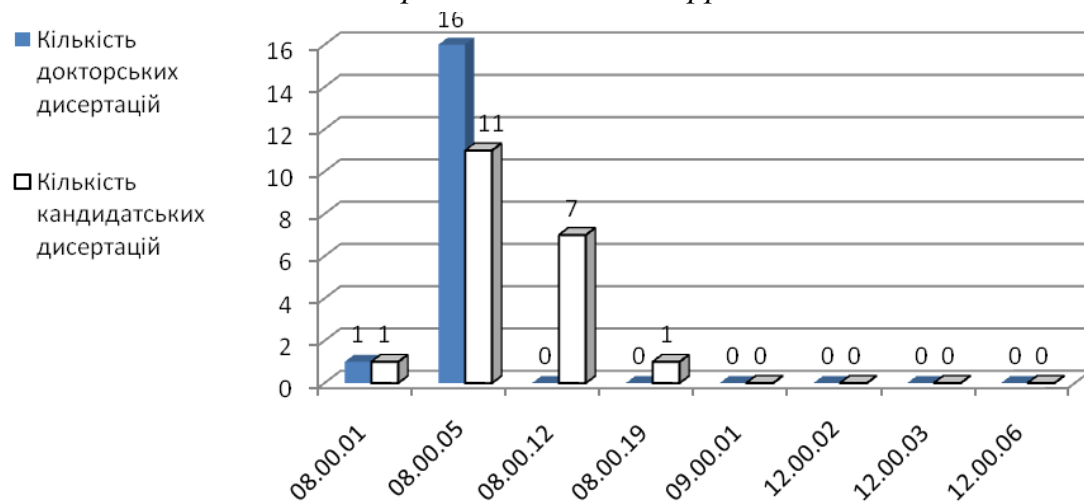


Рис. 2.10. Кількість кандидатських і докторських економічних дисертацій екологічного спрямування за науковими спеціальностями Російської Федерації за 1991-2009 рр.

В Україні захищені чотири докторські дисертації за екологічною тематикою за спеціальностями: 08.01.01 – Економічна теорія (О.О. Веклич), 08.03.01 – Статистика (В.К. Данилко), 08.07.02 – Економіка сільського господарства і АПК (В.П. Щербань) і 08.08.01 – Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища (Є.В. Хлобистов); в Російській Федерації – 16 за спеціальністю 08.00.05 – Економіка та управління народним господарством: економіка природокористування (Л.В. Агаркова, Т.Ю. Анопченко, А.І. Бородін,

Н.К. Васильєва, М.В. Гаранькін, Л.Г. Елкина, О.В. Іванкіна, М.П. Казаков, С.М. Киріллоу, І.В. Косякова, Н.І. Кресникова, О.В. Кудрявцева, М.Я. Крупінін, Г.Є. Мекуш, Д.В. Ходос, Н.М. Шилова) та одна за спеціальністю 08.00.01 – Економічна теорія (Е.Г. Матюгіна).

Різноманіття спеціальностей, за якими захищалися дисертації екологічного спрямування, свідчить про значну інтеграцію наук і поєднання зусиль вчених у вирішенні екологічних проблем.

2.2. Еколого-облікова проблематика в науковій, науково-методичній і навчальній літературі: критичний аналіз

Глобальне погіршення екологічного стану довкілля в останні десятиліття є найбільш проблемною людиною. Рівень забруднення повітря, ґрунту, води, продуктів харчування рослинного і тваринного походження в багатьох країнах світу досягає граничних значень або навіть перевищує їх.

За значного скорочення виробництва екологічна ситуація в Україні погіршується, а споживання ресурсів значно зростає. Тільки з 1990 р. до 1999 р. водоемність ВВП зростає в 1,48 рази, питомі скиди (на одиницю ВВП) – у 3,67 рази, а частка забруднених вод у загальному об'ємі стічних вод – у 2,35 рази¹⁷⁹. До того ж ці показники з року в рік зростають.

За таких умов навіть найбільш консервативні вчені світу говорять, що якщо ми продовжуватимемо так само впливати на навколишнє природне середовище, то протягом п'ятдесяти років на планеті не залишиться життя. Багато учених прогнозують омніцид на Землі вже за три або трохи більше років; а деякі – за десять років; більшість – за п'ятнадцять років¹⁸⁰. Але навіть якщо б вони прогнозували загибель всього живого на Землі через сто або тисячу років, хіба це було б для нас прийнятним?

Існує також загроза занепаду духовності внаслідок надзвичайно низької екологічної культури, нерозуміння того, що вирішення, екологічних проблем повинно мати пріоритети.

¹⁷⁹ Омельчак П.П. Екологічне виховання – ефективна складова системи громадянського виховання: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / П.П. Омельчак. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 10.

¹⁸⁰ Мельхиседек Д. Дрежня тайна Цветка Жизни. Том 1 / Д. Мельхиседек; [пер. с англ. под ред. И.В. Сутокской]. – М.: ООО Издательский Дом “София”, 2006. – 304 с., с. 101.

Еколого-економічна проблематика з 1998 р. набула значного розповсюдження. Певні питання названого напрямку піднімали у своїх монографіях Л.М. Горбач, С.І. Дорогунцов, В.Л. Деркач, М.М. Кисельов, В.А. Лук'яніхін, О.І. Олексюк, П.П. Пастушенко, Н.Н. Петрусенко, В.В. Тарасова, А.В. Толстоухов, М.А. Хвесик, Г.О. Швиданенко, В.О. Шевчук, В.М. Шейко. Аналіз праць і питання, що підняті та розв'язані вченими, потребує детального дослідження. Тому актуальним є проведення аналізу еколого-економічної проблематики у навчальній, науковій та науково-практичній літературі, виданій в Україні, Російській Федерації та Республіці Польща за період з 1925-2009 рр., виявити тенденції розвитку таких досліджень і проблеми, які можна вирішити через систему бухгалтерського обліку.

За результатами відбору через інформаційну базу Житомирської наукової бухгалтерської школи (ключовими словами вибрані “екологія”, “земля”, “природохоронна діяльність”, “природно-ресурсний потенціал”) виявлено праці, видані в Україні, Російській Федерації та Республіці Польща.

Екологічні питання набули значної актуальності у ХХ ст., коли людство почало усвідомлювати, що життю на Землі загрожує небезпека, спричинена самою ж людиною. “Не так давно, на початку ХХ століття, – пише американський автор Д. Мельхіседек, – на Землі було 30 мільйонів видів живих організмів. У 1993 р. їх нараховувалося близько 15 мільйонів. Було потрібно мільярди років на створення цих форм життя – і менше, ніж за миттєвість за космічними масштабами, всього за сотню років, половина життя на нашій дорогій Землі вимерла! Зараз кожну хвилину десь на планеті зникає близько тридцяти видів живих істот. Якби ви спостерігали б за цією планетою з космосу, вона б здавалася вам такою, що дуже швидко гине. ... у нас тут, на Землі, цілком реально стоїть проблема життя і смерті, і здається, що лише деякі люди по-справжньому серйозно до цього відносяться”¹⁸¹. Екологічні проблеми намагалися вирішити за допомогою різних засобів, в тому числі економічними інструментами.

Перша праця, у якій піднімалися питання екології у зв'язку з економікою, вийшла у 1925 р.¹⁸² (див. рис. 2.11).

¹⁸¹ Мельхіседек Д. Древняя тайна Цветка Жизни. Том 1 / Д. Мельхіседек; [пер. с англ. под ред. И.В. Сутокской]. – М.: ООО Издательский Дом “София”, 2006. – 304 с., с. 102-103.

¹⁸² Хмелев Н.Н. Счетоводство земледельческих коллективов (артелей, коммун и товариществ). / Н.Н. Хмелев – М.-Л.: Центральное т-во “Кооперативное издательство”, 1925. – 64 с.

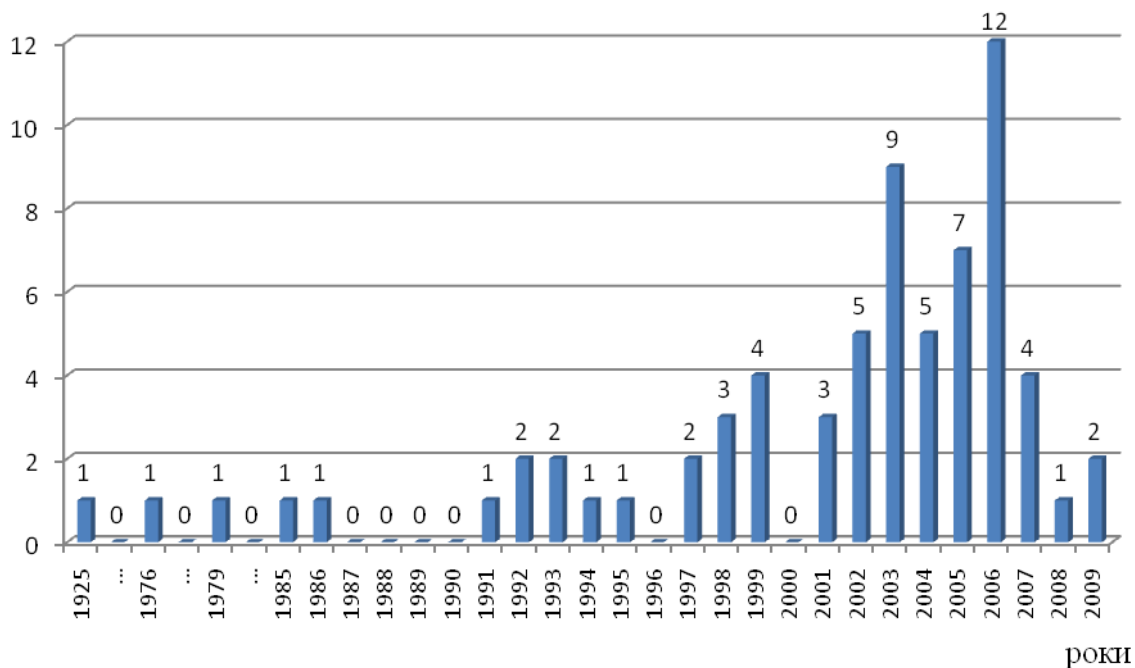


Рис. 2.11. Динаміка видань наукової, науково-методичної та навчальної літератури з еколого-економічної проблематики за період з 1925-2009 рр.

Наступні 50 років, – з 1926 р. до 1976 р., – видань наукової, науково-методичної та навчальної літератури з еколого-економічної проблематики не було. З 1976 р. до 1996 р. публікувалося, в середньому, одне видання на два роки. У цей період видані праці таких авторів (додаток Г): О.Ф. Батацького, П.Т. Вакулюка, В.М. Власенка; В.Г. Гончаренка, В.Є. Бергера, Л.П. Булиги; Ю.П. Лебединського, Ю.В. Склянова, І.І. Попова; В. Трегобчука; Ю.И. Бисьракова; В.Г. Мінаєва, Б. Дебрецені, Т. Мазура; Т.П. Магазинщикова; Г.В. Черевка, М.І. Яцківа; Р.К. Баландина. Їх праці присвячені таким об'єктам (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Еколого-економічні питання, що піднімалися у науковій, науково-методичній та навчальній літературі за період з 1976-1996 рр.

№ з/п	Об'єкти дослідження	Кількість видань	Питома вага, %	Опис видань
1.	Земельні ресурси	6	20,69	5 Бысраков Ю.И. Учет и анализ использования земельных ресурсов / Ю.И. Бысраков – М.: Статистика, 1976. – 119 с. Баландин Р.К. Вернадский: жизнь, мысль, бессмертие / Р.К. Баландин – М.: “Знание”, 1979. – 176 с. Экология и экономика / [О.Ф. Батацкий, П.Т. Вакулук, В.М. Власенко и др.]; под ред. К.М. Сыткина. – К.: Политиздат, 1986. – 308 с. Магазинчиков Т.П. Земельный кадастр: [підручник] / Т.П. Магазинчиков – Львів: Світ, 1991. – 452 с. Минаев В.Г. Биологическое земледелие и минеральные удобрения / В.Г. Минаев, Б. Дебрецени, Т. Мазур – М.: Колос, 1993. – 414 с. Черевко Г.В. Экономика природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
2.	Природні ресурси	4	13,79	Экология и экономика / [О.Ф. Батацкий, П.Т. Вакулук, В.М. Власенко и др.]; под ред. К.М. Сыткина. – К.: Политиздат, 1986. – 308 с. Лебединский Ю.П. Ресурсосбережение и экология / Ю.П. Лебединский, Ю.В. Склянов, И.И. Попов – К.: Полит-издат Украины, 1990. – 223 с. Основи екологічних знань. – Тернопіль: “Тернопіль”, 1994. – 176 с. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
3.	Екологічна економіка	3	10,34	Экология и экономика / [О.Ф. Батацкий, П.Т. Вакулук, В.М. Власенко и др.]; под ред. К.М. Сыткина. – К.: Политиздат, 1986. – 308 с. Трегобчук В. Київ: екологія міста / В. Трегобчук – К.: Товариство “Знання” України, Видавничо-поліграфічний центр “Знання”, 1992. – 48 с. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
4.	Екологічні відносини	3	10,34	Фундаментальные исследования и технический прогресс. Новосибирск: Наука, 1985. Экология и экономика / [О.Ф. Батацкий, П.Т. Вакулук, В.М. Власенко и др.]; под ред. К.М. Сыткина. – К.: Политиздат, 1986. – 308 с. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5
5.	Екологічна безпека	3	10,34	Екологія и экономика / [О.Ф. Батацкий, П.Т. Вакулюк, В.М. Власенко и др.]; под ред. К.М. Сыткина. – К.: Политиздат, 1986. – 308 с. Трегобчук В. Київ: екологія міста / В. Трегобчук – К.: Товариство “Знання” України, Видавничо-поліграфічний центр “Знання”, 1992. – 48 с. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яшків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
6.	Екологічна експертиза	2	6,90	Експертизи в судовій практиці: [навч. посібник] / [Гончаренко В.Г., Бергер В.Є., Булига Л.П. та ін.] – К.: Либідь, 1993. – 197 с.; Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яшків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
7.	Екологічна криза	2	6,90	Экология и экономика / [О.Ф. Батацкий, П.Т. Вакулюк, В.М. Власенко и др.]; под ред. К.М. Сыткина. – К.: Политиздат, 1986. – 308 с. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яшків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
8.	Екологічна діяльність	2	6,90	Трегобчук В. Київ: екологія міста / В. Трегобчук – К.: Товариство “Знання” України, Видавничо-поліграфічний центр “Знання”, 1992. – 48 с. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яшків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
9.	Лісові ресурси	2	6,90	Лебединский Ю.П. Ресурсосбережение и экология / Ю.П. Лебединский, Ю.В. Склянов, И.И. Попов – К.: Полит-издат Украины, 1990. – 223 с. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яшків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
10.	Екологічна політика	1	3,45	Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яшків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
11.	Водні ресурси	1	3,45	Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яшків – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
Разом		29	100,00	X

Отже, найбільша кількість праць – 6 або 20,69 % від загальної кількості – за аналізований період присвячена питанням, пов'язаним із земельними ресурсами та 4 або 13,79 % від загальної кількості присвячені питанням природних ресурсів. Спостерігається тенденція до актуалізації питань збереження та відновлення природних ресурсів життєво важливих для людини, що пов'язано з усвідомленням наростання споживацького ставлення суспільства до природи та зникання значної кількості її представників.

По три праці або по 10,34 % від загальної кількості видань припадає на три наступні питання: екологічна економіка, екологічні відносини, екологічна безпека. Вважаємо, що виявлена тенденція пов'язана з початком усвідомлення суспільством наростання глобальної екологічної кризи.

З 1997 р. до 2009 р. спостерігається значне зростання кількості видань (див. рис. 2.11). У середньому за рік у зазначений період виходило 5,4 видання, що значно перевищує обсяги видань за всі попередні роки. Виявлена тенденція зумовлюється значним зростанням екосвідомості суспільства, що пов'язано з поширенням інформування про екологічний стан навколишнього природного середовища та антропогенний вплив на нього. “Світовий таємний уряд, – пише Д. Мельхіседек, – у 1988 р. нарешті вирішив дозволити нам познайомитися з деякою інформацією про екологічні проблеми. Це була перша велика публікація в світі за цією темою. Журнал “Таймс” (від 2 січня 1989 р. – доповнено І.З.) оголосив Землю “планетою року”. ... Весь журнал був присвячений нашій вимираючій Землі і її проблемам. Якби ви читали, як ці проблеми підносилися у 1989 р., а потім порівняли з тим, як це підноситься в сьогоденні публікаціях, то ви б зрозуміли, що у 1989 р. нам давалася дуже сильно “розбавлена” версія правди. Не було нічого навіть приблизно схожого. Але принаймні у нашому світі люди почали усвідомлювати, що ми зробили з Матір'ю-Землею”¹⁸³. Значне зростання кількості наукових досліджень у кінці ХХ ст. зумовлене оприлюдненням державними органами інформації про фактичний стан навколишнього природного середовища і темпи його деградації.

Найбільша кількість видань за аналізований період присвячена екологічній економіці – 31 видання або 17 % від загальної їх сукупності (рис. 2.12). Отже, автори намагалися розв'язати проблеми екології за допомогою економічного інструментарію.

¹⁸³ Мельхіседек Д. Древняя тайна Цветка Жизни. Том 1 / Д. Мельхіседек; [пер. с англ. под ред. И.В. Сутокской]. – М.: ООО Издательский Дом “София”, 2006. – 304 с. – С. 102.

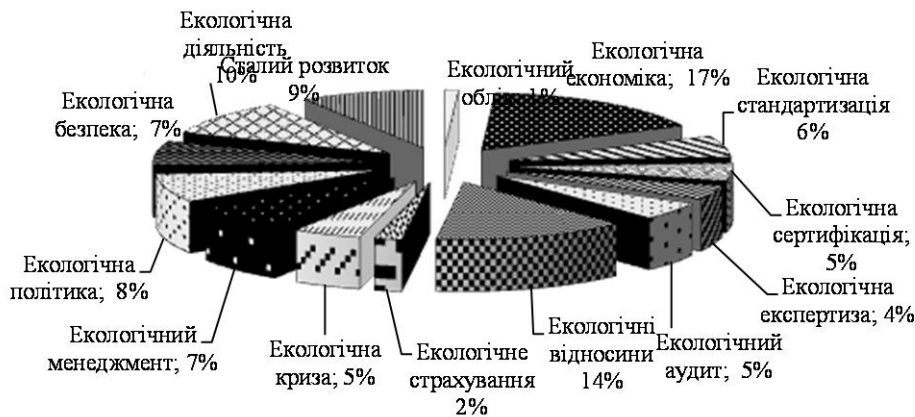


Рис. 2.12. Питання, що розглядалися у навчальній, науковій та науково-практичній літературі, виданій в Україні, Російській Федерації та Республіці Польща за екологічною проблематикою за період 1925-2009 рр.

14 % та 10 % або 25 та 19 видань присвячено відповідно питанням екологічних відносин та екологічної діяльності. Розкриття зазначених питань зумовлене намаганням знайти шляхи подолання екологічної кризи через перебудову діяльності головного забруднювача навколишнього природного середовища – суб'єкта господарювання.

Від 9 до 6 % включно або від 16 до 11 видань розкривають питання стійкого розвитку, екологічної політики, екологічної безпеки, екологічного менеджменту, екологічної стандартизації. Перераховані питання актуалізувалися у зв'язку з проведенням всесвітніх “саммітів Землі”: в Ріо-де-Жанейро у 1992 р. (був прийнятий “Порядок денний на XXI століття”), у Нью-Йорку у квітні 1997 р. (Комісія ООН зі сталого розвитку), в Йоганнесбурзі (Південна Африка) у серпні 2002 р. (підведення підсумків десятирічного періоду реалізації “Порядку денного на XXI століття” та поставив нові завдання на найближчу перспективу), в Києві у травні 2003 р. (обговорення загальних питань забезпечення стійкого розвитку та прийняття кількох важливих документів, у тому числі Карпатської конвенції, що передбачає збереження біорізноманіття в цьому регіоні), де піднімалися проблеми навколишнього природного середовища, зважаючи на реальну небезпеку втратити нашу планету якщо не вдасться до рішучих дій з боку кожної країни світу.

Питанням відображення в бухгалтерському обліку екологічної діяльності суб'єктів господарювання належить у загальній сукупності лише 1 % або 3 видання, що свідчить про нерозробленість вказаного напрямку у зв'язку з відсутністю теорії, методології та організації відображення в системі бухгалтерського обліку зазначеного об'єкта, який є новим і недостатньо дослідженим.

Щодо питань, що стосуються природно-ресурсного потенціалу, то найбільш дослідженими є питання земельних ресурсів, яким присвячено 20 праць, що складає 37 % від загальної їх кількості (рис. 2.13).

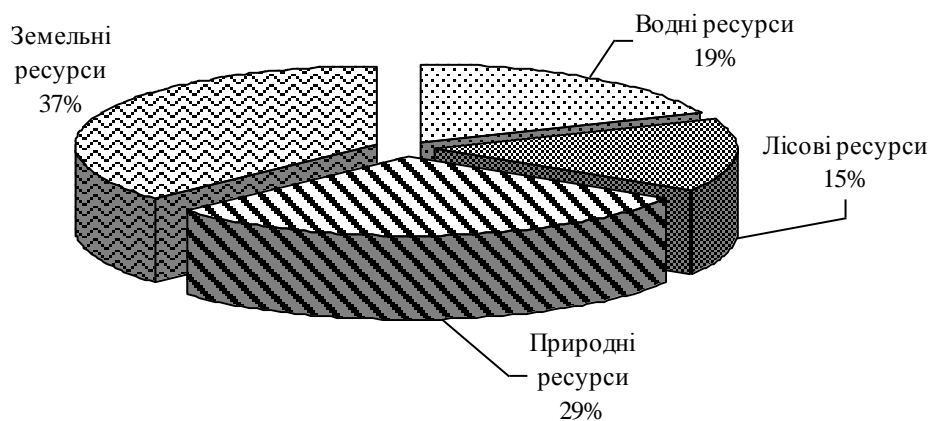


Рис. 2.13. Питання, що розглядалися у навчальній, науковій та науково-практичній літературі, виданій в Україні, Російській Федерації та Республіці Польща з питань природно-ресурсного потенціалу за період 1925-2009 рр.

У п'ятнадцяти працях (або у 29 % від загальної їх кількості) розкриваються питання природних ресурсів в цілому. Виявлена тенденція пов'язана з тим, що в Україні сконцентрована значна частина чорноземів Європи, що покладає на нашу країну відповідальність за їх збереження та екологічно правильне використання.

Перелік авторів, які здійснювали дослідження еколого-економічних питань і питань охорони та збереження природно-ресурсного потенціалу, наведено у додатку Д.

Питання екологічного обліку досліджували Е.К. Муруева¹⁸⁴, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера¹⁸⁵, А. Войцеховська¹⁸⁶, праці яких видані відповідно у Російській

¹⁸⁴ Муруева Э.К. Развитие экологического учета (на примере лесного сектора экономики) / Элеонора Карловна Муруева. – С-Пб.: Издательство Санкт-Петербургской академии управления и экономики, 2009. – 212 с.: ил.

Федерації та Республіці Польща. У зазначених виданнях розкривається актуальність ведення обліку екологічної діяльності суб'єктів господарювання. Питанням методології та організації бухгалтерського обліку увага не приділена. В Україні дослідження у зазначеному напрямі не проводилися. Отже, проблема бухгалтерського обліку екологічної діяльності є актуальною і, водночас, нерозробленою в усьому світі.

Найбільша питома вага з досліджених видань за період 1925-2009 рр. припадає на навчальну літературу – 59 %; 24 % – наукова література та 17 % – науково-методична література (рис. 2.14).

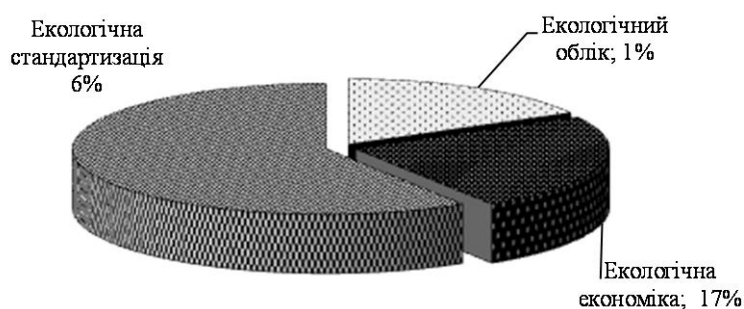


Рис. 2.14. Кількість навчальної, наукової та науково-практичної літератури, виданої за екологічною проблематикою за період 1925-2009 рр.

Виявлена тенденція характеризує незначну наукову активність у розробці питань, що стосуються екологічної діяльності та охорони навколишнього природного середовища. Така ситуація призводить до того, що у навчальній і науково-методичній літературі, призначеній в основному для практикуючих фахівців, наводяться методики, не обґрунтовані теоретично. Більшість наук не мають розробленого інструментарію, який би дозволяв відобразити екологічну діяльність, як новий об'єкт їх вивчення. Тому, вважаємо, що первинними повинні бути наукові розробки, які поступово можуть бути реалізовані на практиці.

Видавництво наукових праць з еколого-економічних питань почалося з 1998 р. і має тенденцію до зростання (див. рис. 2.15).

¹⁸⁵ Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

¹⁸⁶ Wojciechowska A. Uregulowania prawne w zakresie ochrony środowiska i ich konsekwencje dla rachunkowości przedsiębiorstw // Aktualne problemy rachunkowości finansowej i zarządczej / Zeszyty naukowe [red. nauk. W. Gabrusewicz]. – Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, 2007. – 259 s.

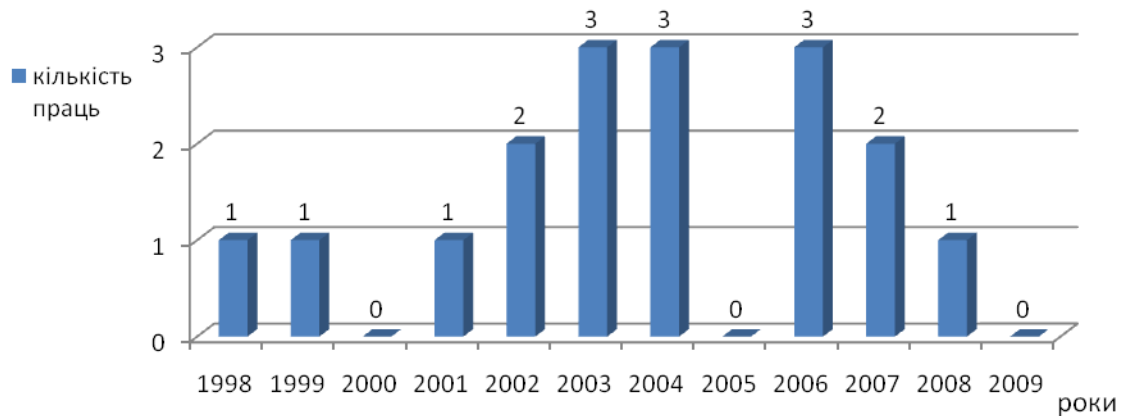


Рис. 2.15. Динаміка публікації наукової літератури за період з 1998-2009 рр.

Перша наукова праця – монографія, видана у 1998 р. проф. В.О. Шевчуком¹⁸⁷, яка певною мірою стосується питань екологічної діяльності в частині соціальної орієнтації та екологізації господарських систем в умовах ринкової економіки як визначальні напрями модифікації підконтрольних об'єктів.

У 1999 р. у Польщі вийшло друком наукове видання Д. Джексона¹⁸⁸ присвячене питанням поєднання бізнесу і моральності, в тому числі з точки зору охорони навколишнього природного середовища.

З 2001 р. до 2009 р. в Україні, Російській Федерації та Республіці Польща видавалося 1,6 наукових праць за рік. Таке позбавлення зумовлене зростанням вимог законодавства та, відповідно, зацікавленості практикуючих суб'єктів господарювання до ведення екологічно спрямованої діяльності, яка базувалася б на теоретичних розробках і була придатна для практичного застосування.

Питання, що піднімалися у наукових виданнях, які вийшли друком протягом 1998-2009 рр. наведено у додатку Е.

Найбільша кількість праць присвячена питанням екологічної економіки (16,67 % або 8 видань). У зазначеному напрямі працювали Л.М. Горбач, С.І. Дорогунцов, Д. Джексон, Е.С. Зотова, В.А. Лук'янін, Ю.М. Осіпов, П.П. Пастушенко, Н.Н. Петрусенко, Е. Тоффлер, М.А. Хвесик, В.В. Чекмарьов, Ю.В. Яковець.

¹⁸⁷ Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. / Володимир Олександрович Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.

¹⁸⁸ Jackson J. Biznes i moralność / J. Jackson. – Warszawa: Wyd-wo naukowe PWN, 1999. – 236 s.

Сім праць, що складає 12,5 %, розкривають питання екологічних відносин. Автори зазначених праць – А. Войцеховська, В.К. Данилко, В.Л. Деркач, Е.С. Зотова, М.М. Кисельов, В.А. Лук'яніхін, Ю.М. Осіпов, Н.Н. Петрусенко, А.В. Толстоухов, В.В. Чекмарьов, В.М. Шейко, Ю.В. Яковець.

По п'ять видань, що складає по 10,42 %, присвячено питанням стійкого розвитку та земельних ресурсів. Стійкий розвиток у своїх працях розкривали В.Л. Деркач, Е.С. Зотова, М.М. Кисельов, В.А. Лук'яніхін, Ю.М. Осіпов, Н.Н. Петрусенко, А.В. Толстоухов, В.В. Чекмарьов, В.М. Шейко, Ю.В. Яковець. Земельним ресурсам свої праці присвятили Р.К. Баландин, Л.М. Горбач, С.І. Догорунцов, Е.С. Зотова, Ю.М. Осіпов, П.П. Пастушенко, В.В. Тарасова, М.А. Хвесик, В.В. Чекмарьов, Ю.В. Яковець.

По чотири праці, що складає 8,33 %, припадає на питання екологічної політики (Л.М. Горбач, С.І. Дорогунцов, Е.С. Зотова, Ю.М. Осіпов, П.П. Пастушенко, Е. Тоффлер, М.А. Хвесик, В.В. Чекмарьов, Ю.В. Яковець), екологічної діяльності (Л.М. Горбач, С.І. Догорунцов, Е.С. Зотова, О.І. Олексюк, Ю.М. Осіпов, П.П. Пастушенко, М.А. Хвесик, В.В. Чекмарьов, Г.О. Швиданенко, В.О. Шевчук), природних ресурсів (В.Л. Деркач, Е.С. Зотова, М.М. Кисельов, В.А. Лук'яніхін, Ю.М. Осіпов, Н.Н. Петрусенко, А.В. Толстоухов, В.В. Чекмарьов, Ю.В. Яковець) та водних ресурсів (Л.М. Горбач, С.І. Догорунцов, Е.С. Зотова, Ю.М. Осіпов, П.П. Пастушенко, М.А. Хвесик, В.В. Чекмарьов, В.М. Шейко).

По дві праці (або по 4,17 %) присвячено екологічній кризі (Е.С. Зотова, В.А. Лук'яніхін, Ю.М. Осіпов, Н.Н. Петрусенко, В.В. Чекмарьов), екологічній безпеці (Л.М. Горбач, С.І. Дорогунцов, Е.С. Зотова, Ю.М. Осіпов, П.П. Пастушенко, М.А. Хвесик, В.В. Чекмарьов) та лісовим ресурсам (Л.М. Горбач, С.І. Дорогунцов, Е.С. Зотова, Ю.М. Осіпов, П.П. Пастушенко, М.А. Хвесик, В.В. Чекмарьов).

По одній праці, що складає по 2,08 %, розкривають екологічний аудит (Е.С. Зотова, Ю.М. Осіпов, В.В. Чекмарьов) та екологічний менеджмент (В.А. Лук'яніхін, Н.Н. Петрусенко).

Отже, наукові розробки стосуються різнопланових еколого-економічних питань. Але на сьогодні в Україні, Російській Федерації та Республіці Польща відсутні наукові розробки у сфері теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу екологічної діяльності суб'єктів господарювання. Тому зазначені питання потребують розгляду та наукового обґрунтування.

Щодо географії видань, то найбільша кількість видань припадає на Київ – 67 % (32 видання), Москву – 75 % (12 видань), Варшаву – 75 % (3 видання) (рис. 2.16, 2.17, 2.18), що зумовлено концентрацією наукових кадрів у столицях держав.

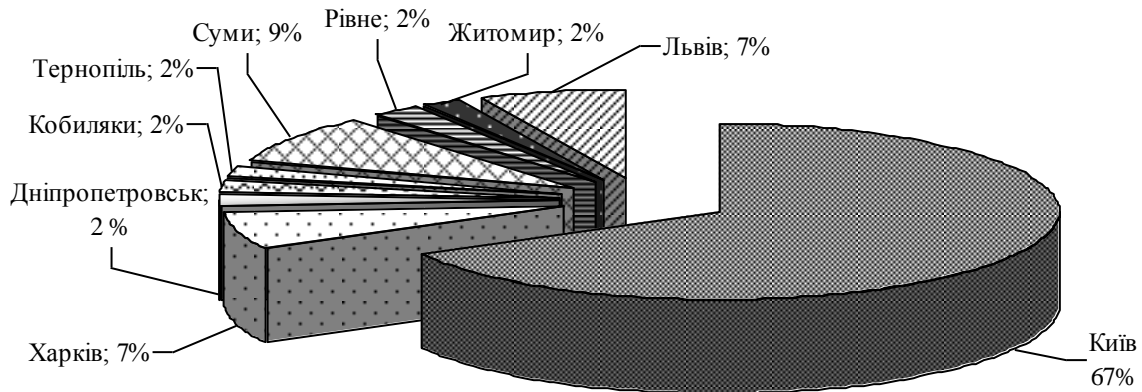


Рис. 2.16. Кількість навчальної, наукової та науково-практичної літератури, виданої в різних містах України за екологічною проблематикою за період з 1925-2009 рр.

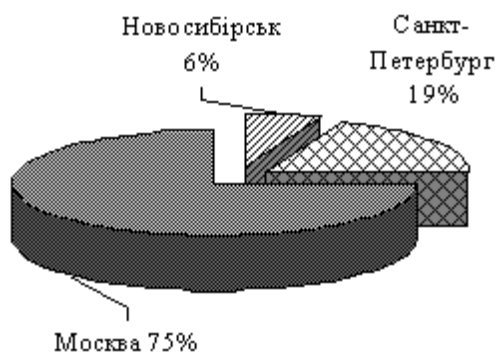


Рис. 2.17. Кількість навчальної, наукової та науково-практичної літератури, виданої в різних містах Російської Федерації за екологічною проблематикою за період з 1925-2009 рр.

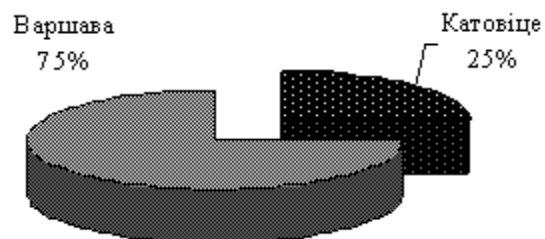


Рис. 2.18. Кількість навчальної, наукової та науково-практичної літератури, виданої в різних містах Республіки Польща за екологічною проблематикою за період з 1925-2009 рр.

Щодо України, то 9 % видань припадає на Суми, де працює потужна наукова школа під керівництвом проф. Мельника Л.Г. Школа розвиває еколого-економічний напрям науки в частині економічної теорії та економіки підприємства. Основні праці:

1. Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник] / Л.Г. Мельник – [2-ге вид., випр. і доп.]. – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2003. – 348 с.;

2. Лук'янихин В.А., Петрусенко Н.Н. Экологический менеджмент: принципы и методы: [монографія] / Под научн. ред. В.А. Лук'янихина. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. – 408 с.;

3. Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 654 с.;

4. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: Підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М. К. Шапочки. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 759 с.;

В інших містах України (Львів, Харків, Житомир, Дніпропетровськ, Рівне, Тернопіль, Кобиляки) кількість видань не перевищує трьох (або 7 % від загальної кількості видань), що свідчить про незначну активність науковців у еколого-економічному напрямі.

Таким чином, еколого-облікова проблематика у наукових і навчальних виданнях в Україні не досліджена. Незначна кількість досліджень у зазначеному напрямі проведені в Російській Федерації та Республіці Польща.

2.3. Напрями розвитку еколого-економічної проблематики в періодичних виданнях

Наше сьогодення характеризується складною екологічною ситуацією, надзвичайно низьким рівнем екологічної освіти і свідомості більшості населення, надмірною експлуатацією природних ресурсів, забрудненням і накопиченням шкідливих відходів. “Сучасна екологічна криза, яку Україна повинна подолати, – зазначав міністр охорони навколишнього природного середовища Г. Філіпчук, – ставить під загрозу розвиток держави”¹⁸⁹.

Природне середовище було, є і буде незмінним партнером людини у її повсякденному житті. Суспільство черпає з природи всі свої багатства. Так, в Україні, площа якої у загальносвітовій земельній території займає менше 0,5 %, видобувається, переробляється та залучається до виробництва майже 5 % світового обсягу мінерально-сировинних ресурсів¹⁹⁰. За оцінками деяких зарубіжних вчених щорічні економічні втрати нашої держави від

¹⁸⁹ Пуговиця М. Бути чи не бути / М. Пуговиця // Урядовий кур'єр. – 2008. – № 74. – С. 6.

¹⁹⁰ Омельчак П.П. Екологічне виховання – ефективна складова системи громадянського виховання: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / Петро Петрович Омельчак. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 10.

неефективного, нераціонального природокористування і тотального забруднення навколишнього природного середовища становить від 15 до 20 % її національного доходу і є чи не найбільшими у світі¹⁹¹.

Як зазначав міністр охорони навколишнього середовища Г. Філіпчук “... Проблем в українській екології вистачає. ...По-перше, це швидке виснаження природних ресурсів внаслідок економічної, соціальної діяльності, агломерації тощо. По-друге, висока частка тіньової економіки у використанні ресурсів, адже донедавна контроль за цим був дуже низьким, до того ж інспекційні функції розпорозені по різних відомствах. По-третє, це низький рівень економіки, високий ступінь зношеності основних фондів. Ще один важливий чинник – низький рівень екологічної свідомості та екологічної культури населення. Неможливо впроваджувати екологічну політику попри волю пересічних громадян”¹⁹². З огляду на вищевикладене актуальною є розробка теоретичних основ подолання екологічної кризи в тому числі за допомогою економічних інструментів.

Дослідження екологічної проблематики та питань, пов’язаних з природними ресурсами і економікою, розпочалися у ХХ ст. і продовжується з наростаючими темпами і до сьогодні. Відображення в бухгалтерському обліку зазначених питань розглядали Л. Гуйда, Л. Гнилицька, Р. Гопцій, Г. Зябченкова, Л. Максимів, Д. Михайленко, О. Папінова, Н. Погорєлова, О. Романов, О. Савченко, Н. Ткаченко, М. Хоменко, І. Чалий. Аналіз праць і питання, що підняті та розв’язані вченими, потребує детального дослідження. Тому актуальним є проведення аналізу еколого-облікової проблематики у періодичних виданнях економічного спрямування, що друкувалися протягом 1974-2009 рр., виявити тенденції розвитку таких досліджень і проблеми, які можна вирішити через систему бухгалтерського обліку.

Для отримання результатів використана інформаційна база Житомирської наукової бухгалтерської школи. Ключовими словами для відбору праць були: “екологія”, “земля”, “природоохоронна діяльність”, “природно-ресурсний потенціал”. У результаті відбору знайдено праці, опубліковані в періодичних виданнях України з 1974 р. до 2009 р.

¹⁹¹ Омельчак П.П. Екологічне виховання – ефективна складова системи громадянського виховання: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / Петро Петрович Омельчак. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 10.

¹⁹² Пуговиця М. Бути чи не бути / М. Пуговиця // Урядовий кур’єр. – 2008. – № 74. – С. 6.

Перша праця за еколого-економічною проблематикою з досліджуваної сукупності надрукована у журналі Економіка України у 1974 р. за авторством С. Ніколенка та І. Ніколенка¹⁹³ (рис. 2.19).

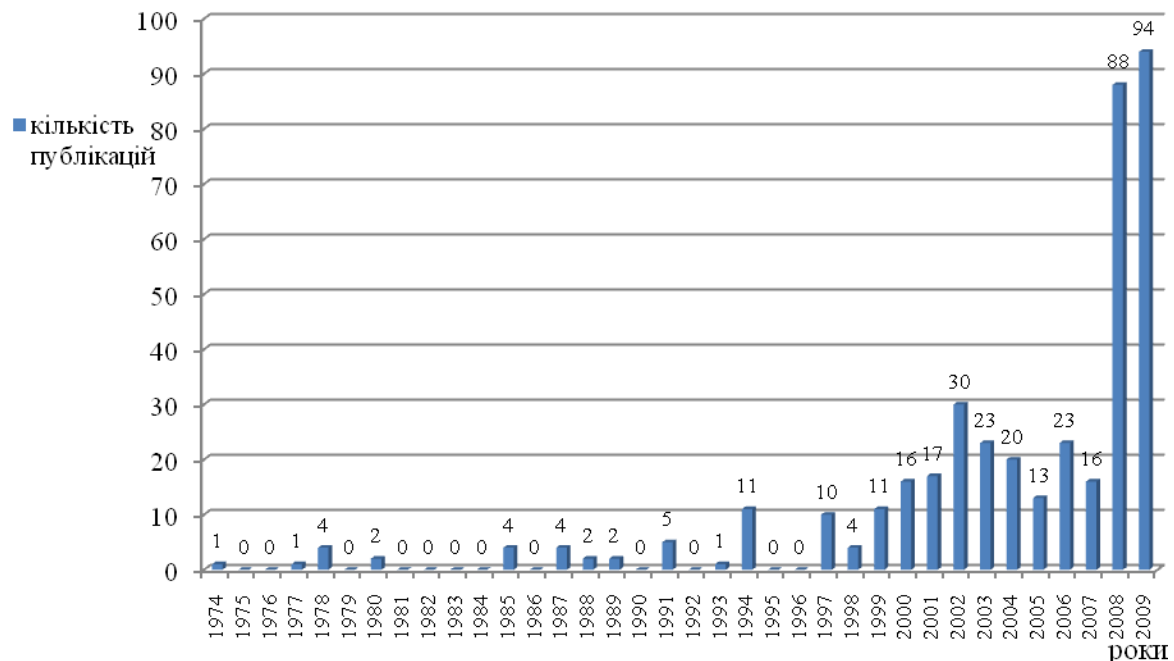


Рис. 2.19. Динаміка публікації статей в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр.

З 1974 р. до 1996 р. активність щодо друку статей у періодичних виданнях була незначною і складала в середньому 1,6 праці за рік, що пов'язано з незначною актуалізацією екологічних питань за часів Радянського союзу. При цьому за аналізований період найбільша кількість праць вийшла у 1994 р. – 11 праць, що пов'язано з намаганнями вирішити екологічні проблеми у незалежній Україні за допомогою економічних інструментів.

З 1998 р. до 2009 р. спостерігається значне зростання кількості публікацій за еколого-економічною проблематикою – 30 праць на рік. Найбільша кількість видань за аналізований період вийшла у 2009 р. – 94 праці. Виявлена тенденція пов'язана з наростанням на початку XXI ст. стурбованості людства екологічною ситуацією, що склалася, та усвідомленням ролі суспільства у збереженні навколишнього природного середовища.

Найбільшу питому вагу за аналізований період займає огляд земельних питань – 53 % з досліджуваної сукупності (див. рис. 2.20).

¹⁹³ “Екологічна криза” і неспроможність нового варіанта теорії “конвергенції” // Економіка України. – 1974. – № 11. – С. 70.

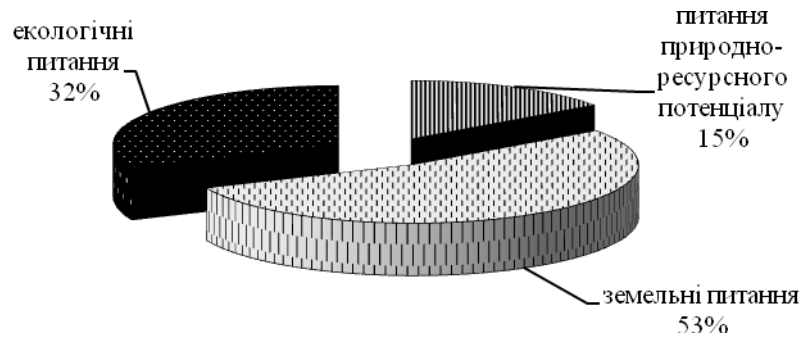


Рис. 2.20. Питома вага напрямів питань, що розглядалися в журналах економічного спрямування протягом 1974-2009 рр.

Також піднімалися екологічні питання (32 % з досліджуваної сукупності) та питання природно-ресурсного потенціалу (15 % з досліджуваної сукупності). Земельні та екологічні питання безпосередньо пов'язані з пошуком шляхів подолання глобальної екологічної кризи, що зумовлює виявлену тенденцію.

З 1978 р. до 1996 р. найбільш актуальними були екологічні питання та питання природно-ресурсного потенціалу (додатки Ж, З, К); на них припадає відповідно 20 та 16 праць, що складає 48,7 % та 39,1 % (рис. 2.21).

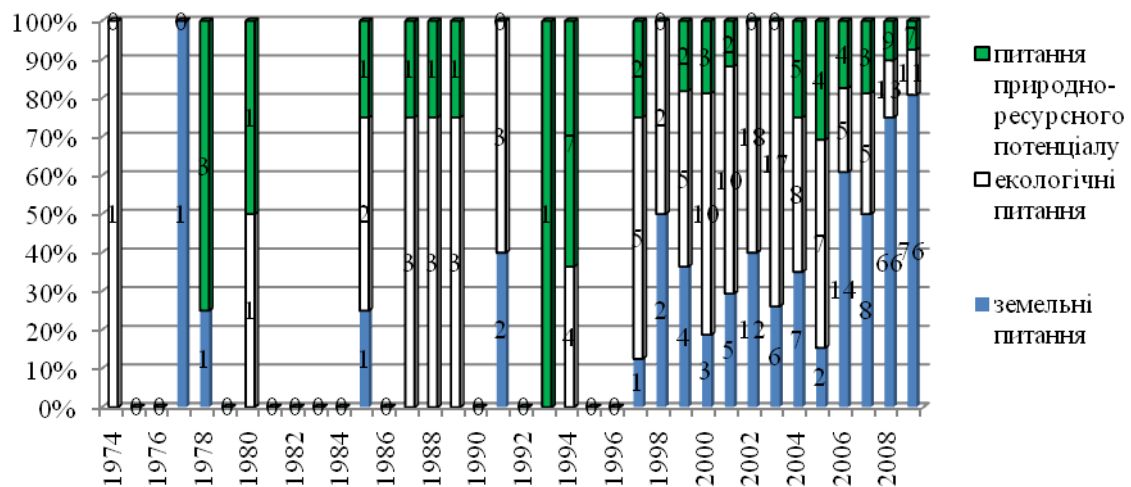


Рис. 2.21. Динаміка публікації статей за земельною, екологічною проблематикою та питаннями природно-ресурсного потенціалу в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр.

Екологічним питанням у періодичних виданнях економічного спрямування приділяли увагу наступні автори: О. Балацький, В. Вергун, О. Веклич, Н. Гахович, М. Довбенко, О. Живицький, Л. Загвойська, С. Злупко, С. Кулик, В. Макодзеба, Л. Мельник, С. Ніколенко, І. Ніколенко, В. Сахаєв, І. Соловій, Ю. Склянкін, П. Скрипчук, О. Слензак, М. Тараканов, С. Тумакова,

В. Трегобчук, С. Харічков, С. Христенко, О. Черкас, Н. Шликова та інші. Питання природно-ресурсного потенціалу досліджували І. Алмашій, М.Д. Балджи, С. Басс, П. Борщевський, Г.З. Бриндзя, О. Веклич-Погорелова, С. Воронцов, П.І. Гаман, О. Давидов, Б. Данилишин, М. Дорошенко, Л. Дорошенко, В. Дергачов, О. Заруба, Г. Захарченко, П. Коваленко, О. Кравчук, Ю. Ольшанський, В. Паламарчук, О. Тищенко, В. Трегобчук, С. Тумаков, С.Й. Хомінський, А. Шевчук, Е. Шелудько, О. Шмаглій, В. Яцків та інші.

Питанням земельних ресурсів приділялося значно менше уваги; питома вага їх складає 12,2 % у загальній сукупності виданих праць. Автори, які займалися зазначеною проблемою: Н. Бистра, П. Веденичев, В. Городов, Р. Іванух, В. Катран, Ю. Лебединський, П. Маракулін, В. Мертенс, О. Охримчук, С. Перехрест, Л. Руденко, В. Трегобчук, В. Шиян та інші.

Аналізований період більшою частиною припадав на часи Радянського союзу, що зумовило незначну актуальність земельних питань з екологічної точки зору з огляду на повну урегульованість зазначених питань державними органами у зв'язку з тим, що земля повністю знаходилася у власності держави. Екологічні питання та питання природно-ресурсного потенціалу потрапили у економічні дослідження у зв'язку із загостренням екологічного становища у світі в цілому та усвідомленням факту обмеженості природних ресурсів.

За період 1997-2009 рр. значно зросла кількість досліджень земельних питань – 206 публікацій, що склало 56,7 % із загальної сукупності (О. Башинський, Г.М. Білецька, Н. Волович, Р. Гопцій, Г. Зябченкова, О. Краснікова, О. Кушина, О. Комаха, С. Ліпський, В. Миронов, Д. Михайленко, О. Онищенко, О. Романов, О. Савченко, О. Саєнко, Н. Скурська, П. Сук, Н. Ткаченко, В. Трегобчук, І. Чалий, М. Якименко та інші), що зумовлено зміною форми власності на землі та обговоренням можливості реалізації земельної ділянки.

Екологічні питання відійшли на другий план і займали 32,0 % або 116 публікацій (Г. Азаренкова, В. Ахтирська, О. Балацький, Е. Белоусова, В. Борейко, О. Веклич, С. Вольвач, Т. Галушкіна, Н. Гахович, О. Гаца, З. Герасимчук, С. Гладченко, Г. Гуторова, Б. Данилишин, С. Дорогунцов, О.І. Драган, Т. Завгородня, Л. Загвойська, Л. Зелена, Л.І. Зятковська, С. Ілляшенко, П. Коренюк, О. Лазор, Ю. Лисенко, В. Лук'янихін, О. Лук'янихіна, І. Ляшенко, Ю. Макогон, В. Міщенко, А. Мудра, М.В. Мних, А.М. Мних, В. Непийвода, Б. Панасюк, В. Паламарчук, О. Петрик, А. Полешко, О. Прокопенко, Б. Пунько, О. Ральчук, О. Савченко, А. Садеков, В. Сахаєв, І. Синякевич, О. Смірнов, В. Соколов, І. Соловій, Ю. Стадницький, О. Ткаченко, В. Трегобчук, А. Федорищева, О. Хіміч, Є. Хлобистов, Г. Черниченко, Л. Шостак, В. Щербак та інші), що пов'язано з наростанням глобальної екологічної кризи.

Питання природно-ресурсного потенціалу розглядалися найменше – 41 публікація, що склало 11,3 % із загальної кількості (О. Бадрак, А.М. Бобко, А.В. Бодюк, О.М. Віленчук, В.А. Голян, В.К. Данилко, І. Дихал, І. Долинець, Я.Я. Дяченко, М. Заїка, І. Карагодов, О.М. Климчик, Я.В. Коваль, П.І. Коренюк, І. Кутковець, О.А. Кучер, Ю. Лапшин, В.К. Матвійчук, В.С. Міщенко, Н.М. Пінчук, В. Онищенко, О. Савченко, А. Сковронська-Лучинська, М.А. Хвесик, В.І. Чижова, Б.П. Чиркін, Л. Шостак та інші) у зв'язку з достатністю природних ресурсів на території України та державною формою власності на них.

Протягом 1974-2009 рр. в періодичних виданнях економічного спрямування з екологічної проблематики найбільше розкривали питання екологічної економіки – 19 % або 24 праці з усіх досліджених (рис. 2.22).

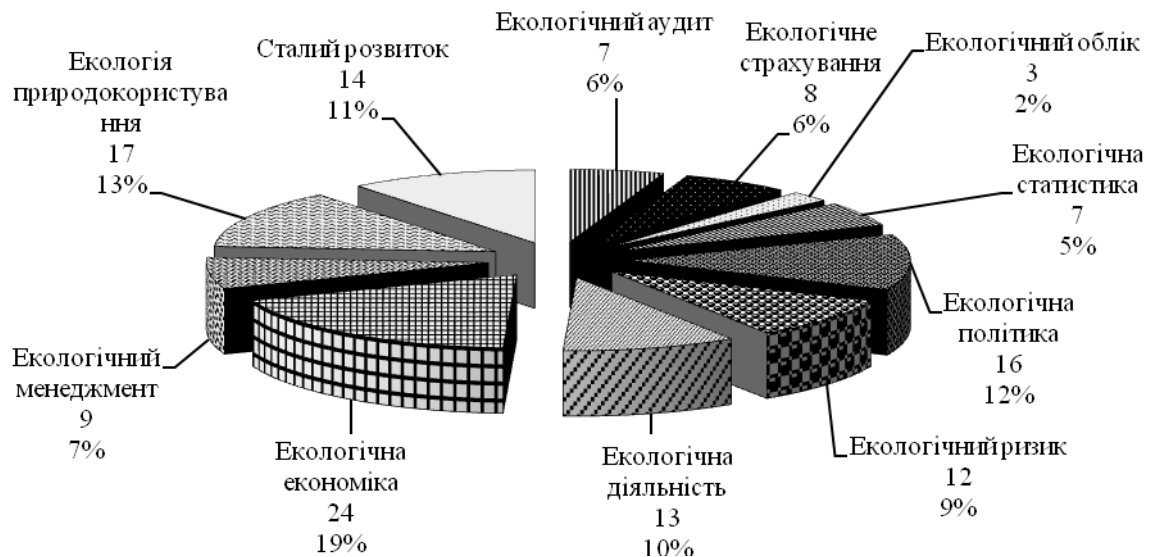


Рис. 2.22. Питання, що розглядалися у публікаціях за екологічною проблематикою в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр.

Автори, які займалися зазначеною проблематикою: В. Ахтирська, О. Веклич, С. Вольвач, Г. Гуторова, О.І. Драган, С. Злупко, Л.І. Зятковська, С. Ілляшенко, І. Ляшенко, В. Макодзеба, В. Паламарчук, А. Полешко, І. Синякевич, В. Соколов, Ю. Склянкін, М. Тараканов, В. Трегобчук та інші. Зазначені вчені намагалися вирішити проблеми екології із застосуванням економічних інструментів.

Екології природокористування присвячено 13 % або 17 праць, екологічній політиці 12 % або 16 праць, сталому розвитку – 11 % або 14 праць. Екологічна діяльність розглядалася у 10 % або у 13 працях, екологічний ризик у 9 % або 12 працях, екологічний менеджмент у 7 % або у 9 працях.

Найменша кількість праць припадає на питання відображення в бухгалтерському обліку екологічної діяльності – 2 % праць, що свідчить про нерозробленість зазначеної проблематики. Відображення екологічних питань в бухгалтерському обліку розглядали Л. Гнилицька¹⁹⁴, Л. Максимів¹⁹⁵, Н. Погорелова¹⁹⁶.

Відсутність теоретичних і практичних напрацювань у цій сфері зумовлене тим, що питання екології в економіці тільки почали актуалізуватися, що надало можливість розвитку і бухгалтерському обліку екологічної діяльності як прикладної науки.

Виявлена тенденція характеризує різносторонність засобів, які намагалися застосувати науковці для вирішення наростаючої екологічної кризи. При цьому роль удосконалення теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу не визначена і не розроблена вченими досліджуваних країн.

Найбільша кількість праць за проблематикою природно-ресурсного потенціалу в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр. припадає на економіку природних ресурсів – 17 % від всієї сукупності або 12 праць (рис. 2.23).

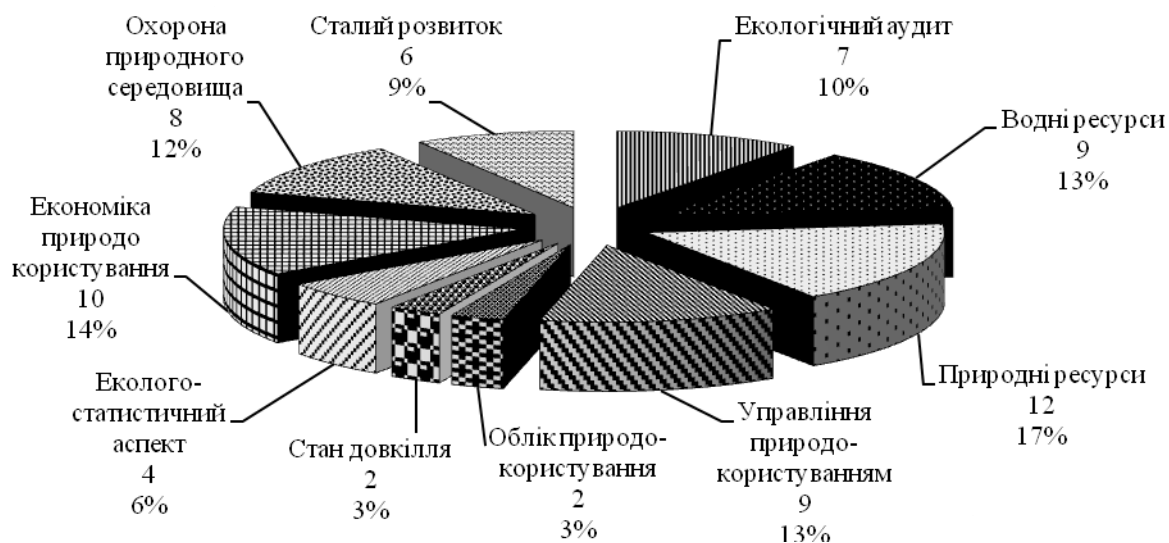


Рис. 2.23. Питання, що розглядалися у публікаціях за проблематикою природно-ресурсного потенціалу в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр.

¹⁹⁴ Гнилицька Л. Напрямки удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит – 2002. – № 7. – С. 13.

¹⁹⁵ Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18.

¹⁹⁶ Погорелова Н. Екологічна надбавка / Н. Погорелова // Баланс. – 1999. – № 31. – С. 54.

На питання, пов'язані з природними ресурсами припадає 17 % або 12 праць, економіки природокористування – 14 % або 10 праць. Питання управління природокористуванням та економіки водних ресурсів розглядалися у 9 працях, що складає по 13 % від загальної сукупності; питання охорони навколишнього природного середовища розглянуто у 8 працях, що склало 12 % від загальної сукупності. Отже, більшість досліджень присвячена економічним питанням, пов'язаним з природними ресурсами їх використанням та охороною, що є нагальними питаннями сьогодення.

Обліку природокористування присвячено 2 праці, що склало 3 % від загальної сукупності. Зазначені питання у своїх працях розглядали А. Шевчук¹⁹⁷, М. Должанський¹⁹⁸. Отже, бухгалтерському обліку природокористування приділено незначну увагу, а питання, що розглядалися, стосувалися практичного аспекту зазначеної проблематики.

За земельною проблематикою в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр. найбільшу питому вагу займають питання земельних відносин – 62 % від загальної сукупності або 139 публікацій (рис. 2.24).

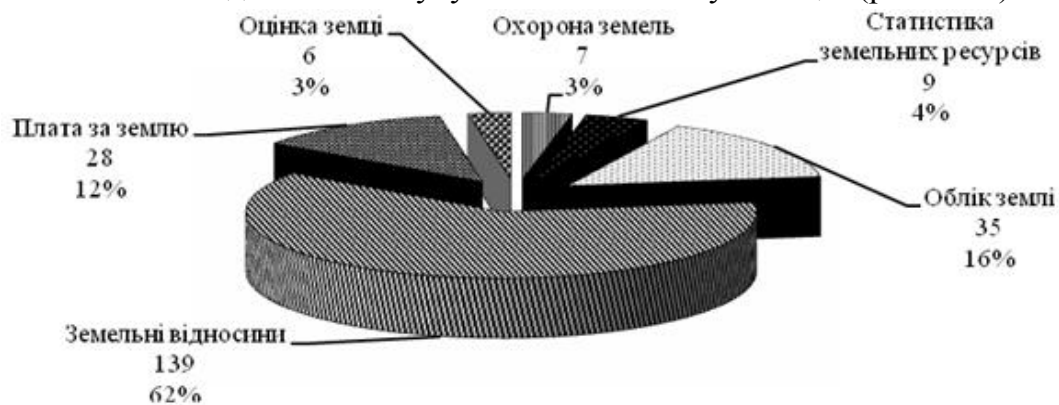


Рис. 2.24. Питання, що розглядалися у публікаціях за земельною проблематикою в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр.

Значна питома вага спостерігається і по обліку земель – 16 % або 35 праць. У цьому напрямі працювали Л. Гуйда¹⁹⁹, Г. Зябченкова²⁰⁰, О. Кушина²⁰¹, Д. Михайленко, М. Хоменко²⁰², О. Папінова²⁰³, О. Романов²⁰⁴, О. Савченко²⁰⁵, П. Сук²⁰⁶, Н. Ткаченко, Р. Гопцій²⁰⁷, І. Чалий²⁰⁸ та інші.

¹⁹⁷ Шевчук А. Облік і статистика в управлінні природокористуванням / А. Шевчук // Економіка України. – 1987. – № 2. – С. 70.

¹⁹⁸ Должанський М. Облік природоохоронних витрат / М. Должанський // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 6. – С. 10.

¹⁹⁹ Гуйда Л. Земля и землепользование. Бухгалтерский и налоговый учет / Л. Гуйда // Бизнес бухгалтерия. – 1999. – № 41. – С. 33.

²⁰⁰ Зябченкова Г. Земля як об'єкт бухгалтерського обліку / Г. Зябченкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 33.

²⁰¹ Кушина О. «Орендно-земельна» звітність / О. Кушина // Бизнес бухгалтерия. – 2006. – № 33. – С. 58.

²⁰² Михайленко Д. Податковий облік землі, отриманої як внесок до СФ / Д. Михайленко, М. Хоменко // Бухгалтер. – 2008. – № 7. – С. 40.

²⁰³ Папінова О. Облік операцій із земельними ділянками / О. Папінова // Баланс. – 2002. – № 11. – С. 31

Також нараховується значна кількість консультацій із зазначеного питання практикуючим бухгалтерам²⁰⁹. Досліджені праці носять практичний характер та не розкривають питань теорії та методології відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними.

Значна частка (62 % від досліджуваної сукупності або 139 праць) припадає на земельні відносини; питання плати за землю розкриті у 28 працях, що складає 12 % від досліджуваної сукупності; на статистику земельних ресурсів припадає 4 % праць, на оцінку та охорону земель – по 3 % праць. Отже, у публікаціях ставилися та вирішувалися різнопланові питання, які спрямовані на покращення екологічного стану земельної ділянки.

Найбільша кількість публікацій, в яких розглядалися екологічні, земельні питання та питання природно-ресурсного потенціалу протягом 1974-2009 рр., припадає на журнал “Економіка України” – 23,61 % від загальної сукупності або 89 праць (див. табл. 2.5). Зазначена тенденція свідчить про економічне спрямування досліджень щодо шляхів вирішення екологічних проблем і проблем природокористування.

²⁰⁴ Романов О. Облік операцій із землею / О. Романов // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 13. – С. 6.

²⁰⁵ Савченко О. Про порядок обліку надходжень плати за землею / О. Савченко // Праця і зарплата. – 1998. – № 13. – С. 15.

²⁰⁶ Сук П. Бухгалтерський облік придбання землі / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 20. – С. 16.

²⁰⁷ Ткаченко Н. Земні радощі бухгалтерського життя: облік землі та витрат на її поліпшення / Н. Ткаченко, Р. Гопцій // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 94. – С. 20.

²⁰⁸ Чалий І. Облік витрат на інвентаризацію землі / І. Чалий // Бухгалтер. – 2004. – № 36 (276). – С. 42.

²⁰⁹ Витрати на проект землеустрою в бухобліку // Бухгалтер. – 2004. – № 41 (281). – С. 35; Чи обліковується земля? // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2003. – № 16. – С. 48; Бухгалтерський облік. Придбання земельної ділянки // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 31. – С. 50; Бухгалтерський облік земельної ділянки // Все про бухгалтерський облік. – 1999. – № 117. – С. 19; Облік землі та витрат на її поліпшення // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 116. – С. 16; Щодо обліку землі // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2004. – № 24(к). – С. 16; Облік землі // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 7. – С. 9; Податковий облік капітальних витрат на поліпшення земель // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 7. – С. 11; Облік землі // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 9 (ш). – С. 9; Право постійного користування землею у бухобліку відображається за П(С)БО 8 // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 28. – С. 14; Облік землі // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 5 (ш). – С. 3 та інші.

Таблиця 2.5. Кількість публікацій за екологічною проблематикою в економічних журналах,
виданих протягом 1974-2009 рр.

Назва журналу	Проблематика видань										Всього	
	земельні питання		екологічні питання		питання природно-ресурсного потенціалу							
	кількість, од.	питома вага, %	кількість, од.	питома вага, %	кількість, од.	питома вага, %	кількість, од.	питома вага, %	кількість, од.	питома вага, %	кількість, од.	питома вага, %
I	2	3	4	5	6	7	8	9				
Актуальні проблеми економіки	—	—	5	4,20	7	12,28	12	3,18				
Аудитор України	—	—	1	0,84	—	—	1	0,27				
Баланс	4	1,99	1	0,84	1	1,75	6	1,59				
Баланс-Бібліотека бухгалтерів	2	1,00	—	—	—	—	2	0,53				
Бізнес-бухгалтерія	10	4,98	—	—	—	—	10	2,65				
Бухгалтер	8	3,98	1	0,84	—	—	9	2,39				
Бухгалтерія в сільському господарстві	2	1,00	—	—	—	—	2	0,53				
Бухгалтерський облік і аудит	1	0,50	4	3,36	1	1,75	6	1,59				
Бюджетна бухгалтерія	3	1,49	—	—	—	—	3	0,80				
Вісник податкової служби України	11	5,47	3	2,52	3	5,26	17	4,51				
Вісник прокуратури	—	—	1	0,84	—	—	1	0,27				
Все про бухгалтерський облік	28	13,93	—	—	—	—	28	7,43				
Галицькі контракти (Дебет-кредит)	59	29,35	1	0,84	1	1,75	61	16,18				
Економіка АПК	15	7,46	—	—	—	—	15	3,98				
Економіка України	10	4,98	57	47,90	22	38,60	89	23,61				
Економіка, фінанси, право	2	1,00	5	4,20	—	—	7	1,86				
Економіка та держава	—	0,00	1	0,84	—	—	1	0,27				
Економічний вісник Донбасу	—	0,00	2	1,68	—	—	2	0,53				
Економіст	2	1,00	2	1,68	—	—	4	1,06				
Інформаційне суспільство	—	—	—	0,00	1	1,75	1	0,27				
Консультант бухгалтера	—	—	—	0,00	2	3,51	2	0,53				
Наука й економіка	—	—	1	0,84	2	3,51	3	0,80				

2.3. Напрями розвитку еколого-економічної проблематики в періодичних виданнях

Продовження табл. 2.25

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Облік і фінанси АПК	—	—	1	0,84	—	—	1	0,27
Податки і бухгалтерський облік	1	0,50	—	—	—	—	1	0,27
Податкове планування	2	1,00	—	—	—	—	2	0,53
Право України	2	1,00	6	5,04	—	—	8	2,12
Праця і зарплата	7	3,48	—	—	—	—	7	1,86
Статистика України	1	0,50	8	6,72	5	8,77	14	3,71
Університет	1	0,50	—	—	—	—	1	0,27
Україна: події, факти, коментарі	1	0,50	—	—	—	—	1	0,27
Управління, економіка та забезпечення якостю в фармації	—	—	1	0,84	—	—	1	0,27
Фінансова консультація	—	—	1	0,84	—	—	1	0,27
Фінанси України	6	2,99	13	10,92	10	17,54	29	7,69
Фінансовий контроль	4	1,99	—	—	—	—	4	1,06
Школа професійного бухгалтера	—	—	—	—	1	1,75	1	0,27
Експрес-аналіз	10	4,98	—	—	—	—	10	2,65
Експрес	3	1,49	—	—	—	—	3	0,80
Економіка и управління	1	0,50	—	—	—	—	1	0,27
Юридична Україна	5	2,49	4	3,36	1	1,75	10	2,65
Разом	201	100,00	119	100,00	57	100,00	377	100,00

В науково-практичних журналах бухгалтерського, фінансового, статистичного та контрольного спрямування видавалася незначна кількість праць, в яких переважає практичне аспекту. Отже, науковці намагалися знайти шляхи впровадження в дію прийнятих в кінці XIX ст. на початку XX ст. в Україні законодавчих актів, що регулюють екологічні питання, та подолати екологічну кризу.

Структура публікацій за екологічною проблематикою в економічних журналах, виданих протягом 1974-2009 рр., характеризує значну розповсюдженість земельних питань у досліджуваній сукупності. Виявлена тенденція характеризує актуальність земельної проблематики в частині практичного застосування. Особливого розповсюдження земельна проблематика набула в журналах облікового спрямування.

Екологічні питання та питання природно-ресурсного потенціалу в основному згруповані у журналах “Економіка України” (відповідно 47,9 % або 57 публікацій та 38,6 % або 22 публікації) та “Фінанси України” (відповідно 10,92 % або 13 публікацій та 17,54 % або 10 публікацій). Таким чином, зазначена проблематика менше цікавить практикуючих осіб і, відповідно, майже не знаходить практичного застосування. Наведена проблема може бути вирішена шляхом розробки теоретичного підґрунтя екологічних питань, питань природно-ресурсного потенціалу та методик впровадження їх у діяльність суб’єктів господарювання.

Висновки до другого розділу

Провівши огляд еколого-облікової проблематики у наукових дослідженнях встановлено таке:

1. Екологічні питання досить широко розкриті у дисертаціях, захищених за економічними спеціальностями науковцями в Україні та Російській Федерації за період 1991-2009 рр. У результаті дослідження зазначеного питання виявлено наступні тенденції:

1.1. За період з 1991-2009 рр. в Україні та Російській Федерації та спостерігається позбавлення дисертаційних досліджень екологічного спрямування. Так з 1991 р. до 1997 р. захищено 2 дисертації, з 1998 р. до 2009 р. – 70 дисертацій. У 2007 р. захищено найбільшу кількість дисертацій за всі аналізовані роки – 17. Із загальної кількості досліджених дисертацій (72 роботи) 45 робіт на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук і 21 робота на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.

1.2. Основні напрями наукових досліджень за аналізований період: екологічна проблематика – 56 робіт, з них 15 на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук; земельні питання – 8 робіт, з них – 4 на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук; природоохоронна діяльність – 8 робіт, на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук – 2 роботи.

1.3. Найбільша частка дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук припадає на 2007 р. – 47,6 % від всіх докторських дисертацій економічного спрямування, захищених за період 1991-2009 рр. в Україні та Російській Федерації.

1.4. В Україні по одній дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук захищено за наступними спеціальностями: 08.01.01 – Економічна теорія; 08.03.01 – Статистика; 08.07.02 – Економіка сільського господарства і АПК; 08.08.01 – Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища.

Досліджені дисертаційні роботи на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук захищені у Російській Федерації, у більшості – за спеціальністю 08.00.05 – Економіка та управління народним господарством: економіка природокористування (16 робіт або 94,1 %), одна робота захищена за спеціальністю 08.00.01 – Економічна теорія.

1.5. Найбільшу кількість дисертацій захищено у столицях: у Києві – 13 або 46,4 % від загальної кількості робіт екологічного спрямування, захищених в Україні за період 1991-2009 рр.; у Москві – 17 або 45,9 % від загальної кількості робіт екологічного спрямування, захищених в Російській Федерації за період 1991-2009 рр.

1.6. Найбільша кількість дисертацій екологічного спрямування в Україні захищена за спеціальністю 08.08.01 – Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища – 11 робіт, що склало 37,9 % від загальної кількості захищених в країні дисертацій за період з 1991-2009 рр. У Російській Федерації 62,8 % від загальної кількості екологічних дисертацій або 27 робіт захищено за спеціальністю 08.00.05 – Економіка та управління народним господарством: економіка природокористування, що свідчить про подібні тенденції у розвитку наукових досліджень екологічного спрямування в Україні та Російській Федерації, які найбільш поширені у сфері економіки природокористування. За спеціальністю 08.00.12 – Бухгалтерський облік, статистика в Російській Федерації захищено 7 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, що складає 16,3 % від загальної кількості захищених в Російській Федерації дисертацій за період з 1991 р. до 2009 р. В Україні за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит захищених дисертацій за досліджуваний період не було.

1.7. Проблематика, що була піднята у дисертаціях на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук зі спеціальності 08.00.12 – Бухгалтерський облік, статистика в Російській Федерації стосувалася методики бухгалтерського відображення екологічних витрат промислових підприємств, які утворюються у результаті його екологічної діяльності та побудови системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства. Нерозробленими залишаються питання теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

2. Структурно-динамічна систематизація й аналіз видань наукової, науково-методичної та навчальної літератури з еколого-економічних питань, виданих протягом 1925-2009 рр., свідчать про нерозробленість теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу зазначених питань. В результаті дослідження виявлено наступні тенденції:

2.1. Перша праця, у якій піднімалися еколого-економічні питання, вийшла у 1925 р. – Хмелев Н.Н. Счетоводство земледельческих коллективов (артелей, коммун и товариществ). – М.-Л.: Центральное т-во “Кооперативное издательство”, 1925. – 64 с., у якій розглядалися питання земельних ресурсів. З 1925 р. до 1976 р. видань наукової, науково-методичної та навчальної літератури з еколого-економічної проблематики не було.

З 1976 до 1996 р. кількість видань не значно зросла і склала в середньому 1 видання на два роки. Найбільша кількість праць – 20,69 % від загальної кількості – за цей період присвячена питанням, пов'язаним з

земельними ресурсами та 13,79 % – присвячені питанням природних ресурсів. Таким чином, спостерігається тенденція актуалізації питань збереження та відновлення природних ресурсів, життєво важливих для людини, що пов'язано з усвідомленням наростання споживацького ставлення суспільства до природи.

2.2. З 1997 р. до 2009 р. відбулося значне зростання кількості видань – у середньому за рік виходило 4,4 видання. Виявлена тенденція зумовлюється значним зростанням екоосвідомості суспільства, що пов'язано з поширенням інформування про екологічний стан навколишнього природного середовища та антропогенний вплив на нього. Найбільша кількість видань за аналізований період присвячена екологічній економіці – 31 видання або 17 % від загальної їх сукупності. Отже, автори намагалися розв'язати проблеми екології за допомогою економічного інструментарію. 14 % та 10 % (або 25 та 19 одиниць) видань присвячено відповідно питанням екологічних відносин та екологічної діяльності. Розкриття зазначених питань зумовлене намаганням знайти напрями подолання екологічної кризи шляхом перебудови діяльності суб'єкта господарювання як головного забруднювача навколишнього природного середовища.

2.3. Найбільш дослідженими серед питань, що стосуються природно-ресурсного потенціалу, є питання земельних ресурсів, яким присвячено 19 праць, що складає 37 % від загальної їх кількості. У 15 працях (або у 29 % від загальної їх кількості) розкриваються питання природних ресурсів в цілому. Виявлена тенденція пов'язана з тим, що в Україні сконцентровано близько 20 % чорноземів Європи, що покладає на нашу країну відповідальність за їх збереження та екологічно правильне використання.

2.4. Найбільша питома вага з досліджених видань за період 1925-2009 рр. припадає на навчальну літературу – 59 %; 24 % – наукова література та 17 % – науково-методична література. Виявлена тенденція характеризує незначну наукову активність у розробці питань, що стосуються екологічного стану навколишнього природного середовища. Така ситуація призводить до того, що у навчальній і науково-методичній літературі, призначеній в основному для практикуючих фахівців, наводяться методики, не обґрунтовані теоретично. Більшість наук не має розробленого інструментарію, який би дозволяв відобразити екологічну діяльність як новий об'єкт їх вивчення. Тому, вважаємо, що первинними повинні бути наукові розробки, які поступово можуть бути застосовані у практичній діяльності.

2.5. Перша наукова праця – монографія – видана у 1998 р. проф. В.О. Шевчуком, присвячена питанням контролю господарських систем в суспільстві з перехідною економікою і певною мірою стосується питань

екологічної діяльності в частині соціальної орієнтації та екологізації господарських систем в умовах ринкової економіки як визначальні напрями модифікації підконтрольних об'єктів.

2.6. Найбільша кількість наукових видань, що вийшли друком протягом 1998-2009 рр., присвячена питанням екологічної економіки (16,67 % або 8 видань). Зазначений напрям досліджували Л.М. Горбач, С.І. Дорогунцов, Д. Джексон, Е.С. Зотова, В.А. Лук'яніхін, Ю.М. Осіпов, П.П. Пастушенко, Н.Н. Петрусенко, Е. Тоффлер, М.А. Хвесик, В.В. Чекмарьов, Ю.В. Яковець. На сьогодні в Україні, Російській Федерації та Республіці Польща відсутні наукові розробки у сфері теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу екологічної діяльності суб'єктів господарювання. Тому зазначені питання потребують розгляду та наукового обґрунтування.

2.7. Найбільша кількість видань припадає на Київ – 67 % видань, Москву – 75 %, Варшаву – 75 %, що зумовлено концентрацією наукових кадрів у столицях держав.

3. Структурно-динамічна систематизація й аналіз періодичних видань протягом 1974-2009 рр., свідчать про нерозробленість теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу екологічних, земельних питань і питань природно-ресурсного потенціалу. В результаті дослідження виявлено наступні тенденції:

3.1. З 1974 р. до 1996 р. активність щодо друку статей у періодичних виданнях була невелика і складала в середньому 1,6 праці за рік, що пов'язано з незначною актуалізацією екологічних питань за часів Радянського союзу. При цьому за аналізований період найбільша кількість праць вийшла у 1994 р. – 11 публікацій, що пов'язано з намаганнями вирішити екологічні проблеми у незалежній Україні за допомогою економічних інструментів.

З 1998 р. до 2009 р. спостерігається значне поштовплення друку за еколого-економічною проблематикою – 30 праць на рік. Найбільша кількість видань за аналізований період вийшла у 2009 р. – 94 праці. Виявлена тенденція пов'язана з наростанням на початку ХХІ ст. стурбованості людства екологічною ситуацією, що склалася, та усвідомленням своєї ролі у збереженні навколишнього природного середовища.

3.2. Найбільшу питому вагу за аналізований період займає огляд земельних питань – 53 % з досліджуваної сукупності. Також піднімалися екологічні питання (32 % з досліджуваної сукупності) та питання природно-ресурсного потенціалу (15 % з досліджуваної сукупності). Земельні та екологічні питання безпосередньо пов'язані з винайденням шляхів подолання глобальної екологічної кризи, що зумовлює виявлену тенденцію.

3.3. З 1978 р. до 1996 р. найбільш актуальними були екологічні питання та питання природно-ресурсного потенціалу; на них припадає 20 та 16 праць відповідно, що складає 48,7 % та 39,1 %. Питанням земельних ресурсів приділялося значно менше уваги; питома вага їх складає 12,2 % у загальній сукупності виданих праць. Аналізований період більшою частиною припадав на часи Радянського союзу, що зумовило незначну актуальність земельних питань з екологічної точки зору з огляду на повну урегульованість зазначених питань державними органами у зв'язку з тим, що земля повністю знаходилася у власності держави. Екологічні питання та питання природно-ресурсного потенціалу стали об'єктами економічних досліджень у зв'язку із загостренням екологічної обстановки у світі в цілому та усвідомленням факту скінченності природних ресурсів.

Найбільшу питому вагу за період 1997-2009 рр. займали земельні питання – 56,7 % (або 206 публікацій), що зумовлено зміною форми власності на землю та обговоренням можливості реалізації земельної ділянки.

3.4. Протягом 1974-2009 рр. в періодичних виданнях економічного спрямування з екологічної проблематики найбільше розкривалися питання екологічної економіки – 19 % або 24 праці з усіх досліджених. Найменша кількість праць припадає на питання відображення в бухгалтерському обліку екологічної діяльності – 3 праці (2 %), що свідчить про нерозробленість зазначеної проблематики. Відсутність теоретичних і практичних напрацювань у цій сфері зумовлене недостатньою актуалізацією питань екології в економіці, що не давало можливості розвиватися і бухгалтерському обліку у цьому напрямі як прикладної науки.

Виявлена тенденція характеризує різносторонність засобів, які застосовували науковці для вирішення наростаючої екологічної кризи. При цьому роль удосконалення теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу не визначена і не розроблена вченими досліджуваних країн.

3.5. Найбільша кількість праць за проблематикою природно-ресурсного потенціалу в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр. припадає на економіку природних ресурсів – 17 % від всієї сукупності (або 12 праць). Бухгалтерському обліку природокористування приділено незначну увагу (3 % від загальної сукупності або 2 праці) і питання, що розглядалися, стосувалися практичного аспекту.

3.6. За земельною проблематикою в журналах економічного спрямування за 1974-2009 рр. найбільшу питому вагу займають питання земельних відносин – 62 % від загальної сукупності (або 139 праць.)

Значна питома вага спостерігається і з питань обліку земель – 16 % (або 35 праць). Зазначені праці носили практичний характер та не розкривали питань теорії та методології відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними. В публікаціях ставилися та вирішувалися різнопланові питання, спрямовані на покращення екологічного стану земельної ділянки.

3.7. Найбільша кількість публікацій, в яких розглядалися екологічні, земельні та питання природно-ресурсного потенціалу протягом 1974-2009 рр., припадає на журнал “Економіка України” – 23,6 % від загальної сукупності або 89 праць. Зазначена тенденція свідчить про економічне спрямування досліджень щодо шляхів вирішення екологічних проблем і проблем природокористування. В науково-практичних журналах бухгалтерського, фінансового, статистичного та контрольного спрямування опубліковано незначну кількість праць, в яких переважає практичне спрямування. Отже, науковці намагалися знайти шляхи впровадження в дію прийнятих в кінці XIX ст. на початку XX ст. в Україні законодавчих актів екологічного спрямування та подолати екологічну кризу.

3.8. Структура публікацій за екологічною проблематикою в економічних журналах, виданих протягом 1974-2009 рр., характеризує значну розповсюдженість земельних питань у досліджуваній сукупності. Виявлена тенденція характеризує актуальність земельної проблематики в частині застосування на практиці. Екологічні питання та питання природно-ресурсного потенціалу в основному згруповані у журналах “Економіка України” (відповідно 47,9 % або 57 публікацій та 38,6 % або 22 публікації) та “Фінанси України” (відповідно 10,92 % або 13 публікацій та 17,54 % або 10 публікацій). Таким чином, зазначена проблематика менше цікавить практикуючих осіб і, відповідно, майже не знаходить практичного застосування. Наведена проблема може бути вирішена через розробку теоретичного підґрунтя екологічних питань і питань природно-ресурсного потенціалу та методик впровадження їх у діяльність суб’єктів господарювання.

Відсутність системи інформування, якою може бути бухгалтерський облік, є перешкодою у розвитку досліджень у сфері економіки та екології. Отже, першочерговим завданням є формування достовірної та своєчасної інформації в бухгалтерському обліку про еколого-економічні процеси з метою розвитку подальших досліджень у сфері впровадження концепції стійкого розвитку економіки країни.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ключове питання:

Що і як вплине на систему бухгалтерського обліку у зв'язку з впровадженням концепції стійкого розвитку?

Центральна проблема:

Виникнення нових об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання, спричиняє необхідність удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку

3.1. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання

Неврахування екологічних факторів у економічних системах призвело до формування екологічної кризи. Гонитва за прибутком спричинила експлуатацію природних ресурсів і зменшення собівартості продукції за рахунок забруднення середовища.

Щорічні втрати України від неефективного, нераціонального природокористування становлять до 20 % її національного доходу²¹⁰. Це є наслідками нехтування екологічними законами та надмірної експлуатації природних ресурсів.

Усвідомлення негативних явищ, що виникають від впливу господарської діяльності на навколишнє природне середовище, відбувається через отримання інформації про зазначений вплив. Бухгалтерський облік, як система виміру господарських явищ і процесів, має здатність створювати їх числову характеристику та виступати джерелом інформації, а відтак і стимулювати природоохоронні заходи. Використання бухгалтерського обліку як інформаційно-контрольної системи в галузі охорони середовища може бути результатом пробудженої екологічної свідомості суспільства в результаті деградації середовища, яке загрожує життю людства.

Однак екологічний підхід до бухгалтерського обліку досі не має методологічних розробок, що давало б основу для створення методик облікового відображення нових об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю.

Можливість оцінити витрачання природних ресурсів, а також дати економічну інтерпретацію змін, що відбуваються у навколишньому природному середовищі створюють об'єктивні передумови побудови такої системи бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала збір і підготовку екологічно релевантної інформації.

Розуміння економічної природи взаємозв'язків суспільства та навколишнього природного середовища формує можливості вибору найбільш ефективних варіантів реалізації виробничої діяльності та суспільної поведінки людини. Саме прагнення підвищити ефективність функціонування виробничих і суспільних систем з урахуванням їх впливу на природне середовище спонукає формувати принципово нові підходи в обліку. Адже, як зазначають Ю.П. Лебединський, Ю.В. Скляпкін та П.І. Попов, "... традиційний бухгалтерський облік з багатьох точок зору непридатний для повного відображення впливів підприємства на довкілля"²¹¹.

²¹⁰ Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с.

²¹¹ Лебединський Ю.П. Ресурсосбереження и екология / Ю.П. Лебединський, Ю.В. Скляпкін, П.И. Попов. – К.: Политиздат Украины, 1990. – 223 с. – С. 167.

Ще одним з факторів є те, що в умовах інтеграції України до світового ринку зростає інтерес суб'єктів господарської діяльності до створення налагодженої системи контролю за дотриманням екологічних вимог, інструментом якої повинен стати бухгалтерський облік екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

Формуванням нових об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю, займалися такі вітчизняні вчені: А.А. Божченко, Ф.Ф. Бутинець, Н.О. Голуб, Н.М. Малуґа, В.А. Межерин, Л.Г. Мельник, В.З. Папінко, Н.Є. Потапенко та інші. Зарубіжні вчені – Р. Адамс, І.В. Бешуля, Е. Бужим, Д. Мур, М. Степень – також піднімали зазначені питання. Але рівень теоретичних досліджень облікових проблем значно відстає від потреб практики господарювання. З подібними труднощами стикаються і багато зарубіжних фірм і корпорацій в усіх розвинутих країнах, оскільки у світовій практиці відсутній системний облік цих витрат. Така ситуація спричинена в тому числі і відсутністю методології та методики відображення в системі бухгалтерського обліку нових об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання. Тому постає необхідність у виявленні та класифікації об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємства, а також удосконалення методології та розробка методики відображення їх в системі бухгалтерського обліку.

В кінці ХХ ст. з'явилися суспільні перешкоди господарського розвитку як результат обмеженості ресурсів, на які вказує Е. Бужим²¹², і виділяє нові напрями досліджень в економічних науках, серед яких прийняття нового, ширшого розуміння раціональності господарювання з огляду на:

- повагу між господарською діяльністю та іншими видами діяльності людини;
- повагу між діяльністю, що здійснюється сьогодні, та її результатами в майбутньому;
- повагу між господарською діяльністю та навколишнім природним середовищем.

Розуміння ефективності господарювання як суспільно-економічної ефективності повинно бути пов'язане з відповідальністю за перебіг і результати цієї діяльності та передбачати ефективне використання природних ресурсів. Умовою раціонального використання природних ресурсів є їх облік на мікро- та макроекономічному рівнях. Це вимагає розробки методології та відповідних методик бухгалтерського обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання.

²¹² Burzym E. Determinantny wzrostu wartości poznawczej rachunku kosztów / Elżbieta Burzym // Zeszyty Naukowe AE w Krakowie. – 1988. – № 267. – S. 7-15.

Багаторічні дослідження та дискусії щодо можливостей узгодження необмеженого господарського зростання з охороною навколишнього природного середовища у високорозвинутих країнах, як зазначає М. Степень²¹³, довели, що існує можливість такого узгодження, але за умови відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємства. За дослідженнями Е. Буржим “засоби природи та їх облікове відображення на рівні підприємства розширює об'єкти бухгалтерського обліку. ... Зазначений облік має велике значення для прийняття господарських рішень, що стосуються використання засобів (напрямів інвестування) як і їх ефективної експлуатації”²¹⁴.

Причинами та каталізаторами формування бухгалтерського обліку екологічної діяльності є:

- формування механізму природокористування та його законодавче регулювання;
- формування жорстких вимог до екологічної якості продукції;
- посилення вимог щодо розкриття інформації про реальні екологічні процеси.

Отже, на існуючу систему бухгалтерського обліку пропонуємо покласти додаткові функції – розкриття інформації про природні ресурси та вплив господарської діяльності на них з метою задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів. Зазначена функція може бути реалізована через відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю.

*Поняття та
визнання об'єктів
бухгалтерського
обліку екологічної*

Об'єктом пізнання є те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника. В якості об'єкта пізнання визначаються всі зв'язки, відносини, властивості реального об'єкта, які включені до процесу пізнання²¹⁵. Більшість підприємств у своїй діяльності використовують ресурси навколишнього природного середовища, тому природокористування та охорона навколишнього природного середовища, як частина господарської діяльності, складає предмет бухгалтерського обліку, який вивчається через об'єкти бухгалтерського обліку.

²¹³ Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51.

²¹⁴ Burzym E. Determinantny wzrostu wartości poznawczej rachunku kosztów / Elżbieta Burzym // Zeszyty Naukowe. AE Kraków. – 1988. – № 267. – S. 7-15, с. 15.

²¹⁵ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Франц Францович Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с. – С. 62.

Об'єктами бухгалтерського обліку, як зазначає Ф.Ф. Бутинець, є явища і процеси, що мають відношення до діяльності підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах²¹⁶.

В економічних працях виділялися такі об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності (табл. 3.1, додаток Л).

Таблиця 3.1. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності в працях дослідників

№ з/п	Автор / джерело	Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності						
		екологічні активи	екологічні зобов'язання	екологічні витрати	екологічні госпо-дарські операції	права оренди природних ресурсів	природні ресурси	екологічні ефекти (доходи, збитки)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Бешуля І.В. ²¹⁷	-	-	+	-	-	-	-
2	Божченко А.А. ²¹⁸	-	-	+	-	-	+	-
3	Бутинець Ф.Ф. ²¹⁹	+	+	-	+	-	-	-
4	Оборотов М.С. ²²⁰	+	+	+	-	-	+	-
5	Голуб Н.О. ²²¹	-	-	-	-	+	+	-
6	Екологічний облік для підприємств / Конференція ООН по торгівлі і розвитку [пер. з англ.] – М: Фінанси і статистика, 1997. – 200 с. ²²²	-	+	+	-	-	-	+
7	Межерин В.А. ²²³	-	-	-	-	-	+	-

²¹⁶ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Франц Францович Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с. – С. 64.

²¹⁷ Бешуля І.В. Направление стандартизации экологического учета / И.В. Бешуля // Региональні перспективи. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 161-163.

²¹⁸ Божченко А.А. Перспективы развития экологического учета в Республике Беларусь / А.А. Божченко // Студенческая научная зима в Бресте-2007. Сборник научных работ студентов второй международной студенческой конференции региональных университетов. – Брест: издательство БрГУ, 2008. – С. 71-73, с. 71.

²¹⁹ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Франц Францович Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.

²²⁰ Оборотов М.С. Совершенствование экологического учета в Республике Беларусь: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых [“Экономика глазами молодых”] (г. Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.) [редкол.: Г.А. Короленок (отв. ред.)] / М.С. Оборотов. – Минск: ООО “ТМ Агро-графыкс”, 2008. – 224 с. – С. 135-139.

²²¹ Голуб Н.О. Визначення та класифікація земель як об'єкт бухгалтерського обліку / Н.О. Голуб // Збірник наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. “Облік і аудит екологічної діяльності АПВ”. – Мелітополь, 2005. – 130 с. – С. 100.

²²² Екологічний облік для підприємств / Конференція ООН по торгівлі і розвитку; [пер. з англ.]. – М: Фінанси і статистика, 1997. – 200 с.

²²³ Межерин В.А. Специфика экологического мониторинга / В.А. Межерин // Экология. – 1999. – № 2. – С. 83-88.

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
8	Мельник Л.Г. ²²⁴	–	–	+	–	–	–	–
9	Мельник Л.Г., Шапочка М.К. ²²⁵	–	–	–	–	–	–	+
10	Папінко В.З. ²²⁶	–	–	+	–	–	–	–
11	Потапенко Н.Є. ²²⁷	–	–	–	–	–	–	+
12	Адамс Р. ²²⁸	+	+	–	–	–	–	–
13	Бужим Е. ²²⁹	+	+	+	–	–	–	–
14	Мур Д. ²³⁰	–	+	+	–	–	–	–
15	Степєнь М. ²³¹	+	+	+	–	–	–	–
16	Степєнь М. ²³²	–	–	+	–	–	–	+
РАЗОМ		5	7	10	1	1	4	4
Питома вага (%)		15,6	21,8	31,4	3,1	3,1	12,5	12,5

Отже, починаючи з 1989 р. до 2009 р. за результатами дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених виділено наступні об'єкти екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку: екологічні витрати; екологічні зобов'язання; екологічні активи; природні ресурси; екологічні ефекти (доходи, збитки); екологічні господарські операції; права оренди природних ресурсів.

Найбільшу частку серед виділених об'єктів бухгалтерського обліку – 31,4 % від загальної сукупності, що складає 10 праць, – займають екологічні витрати. Така ситуація спричинена особливостями екологічної діяльності, яка передбачає понесення значних сум витрат. 21,8 % (7 праць) займають екологічні зобов'язання, які актуалізувалися з впровадженням платежів до бюджету пов'язаних з використанням ресурсів навколишнього середовища та його забрудненням.

²²⁴ Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник] / Л.Г. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2003. – 348 с. – С. 93.

²²⁵ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: [підручник] / [за заг. ред. к.е.н, проф. Мельника Л.Г. та к.е.н., проф. Шапочки М.К.]. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 759 с. – С. 332.

²²⁶ Папінко В.З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.З. Папінко. – Тернопіль, 2004. – 21 с.

²²⁷ Потапенко Н.Є. Екологічні витрати та доходи макроекономічних суб'єктів / Н.Є. Потапенко // Економіка природокористування і охорона довкілля: Щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України [відп. ред. Б.М. Данилишин]. – К.: 2005. – 376 с.

²²⁸ Adams R. Accounting for the environment – latest steps / R. Adams // Accounting and Business. – March. – 1998.

²²⁹ Burzym E. Społeczny a ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej / Elżbieta Burzym // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1993. – № 401. – s. 5-19.

²³⁰ Moore D. Position paper on accounting for environmental costs and liabilities ISAR / D. Moore. – Geneva, 1998.

²³¹ Stepień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stepień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51.

²³² Stepień M. Nakłady, koszty i straty ekologiczne w rachunku makro- i mikroekonomicznym / Marta Stepień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1989. – № 305. – S. 277-293.

Також до об'єктів бухгалтерського обліку віднесено екологічні активи, природні ресурси та екологічні ефекти (доходи, збитки), які займають відповідно 15,6 % (5 праць), 12,5 % (4 праці) та 12,5 % (4 праці) від загальної сукупності. Зазначені об'єкти почали виділяти у 90-х рр. ХХ ст., що пов'язано з розповсюдженням екологічної діяльності в суб'єктах господарювання. По 3,1 % (по 1 праці) припадає на екологічні господарські операції та права оренди природних ресурсів.

Вважаємо, що наведені об'єкти повинні бути відображені в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання.

Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності

Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності пропонуємо об'єднати у дві групи з метою їх бухгалтерського відображення: об'єкти, що забезпечують господарську діяльність підприємства; об'єкти, що утворюють господарську діяльність підприємства (рис. 3.1).

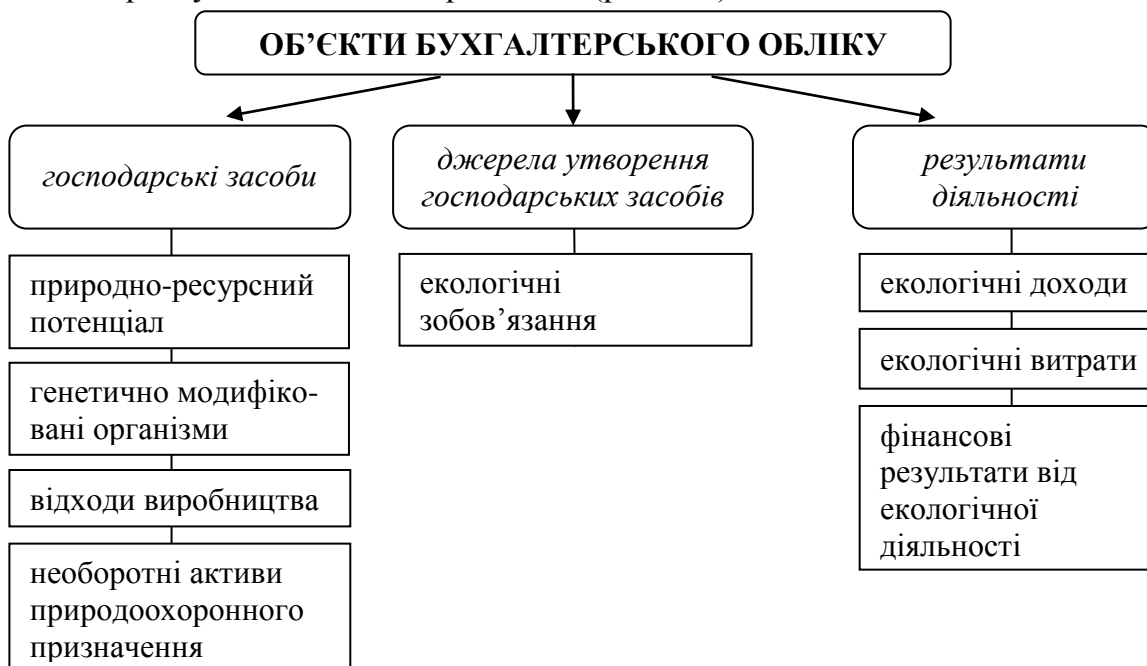


Рис. 3.1. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності

Отже, виділено вісім об'єктів бухгалтерського обліку, які забезпечать формування інформації про екологічну діяльність суб'єкта господарювання. До групи об'єктів, які є господарськими засобами віднесено природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення. З метою управління, контролю, фінансування та обліку витрат запропоновано необоротні активи природоохоронного призначення обліковувати на окремих аналітичних рахунках до відповідних субрахунків рахунків

10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”. Амортизацію по зазначених об'єктах необхідно обліковувати на аналітичному рахунках до субрахунків рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

До джерел утворення господарських засобів віднесено екологічні зобов'язання. Результатами діяльності є екологічні доходи, екологічні витрати та фінансові результати від екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

Для відображення в бухгалтерському обліку наведених специфічних об'єктів необхідно розробити відповідну методику, що спричинить потребу в удосконаленні фінансової звітності суб'єкта господарювання.

3.2. Генетично модифіковані організми в системі бухгалтерського обліку

Україна абсолютно беззахисна перед навалою продукції з ГМО, адже ні споживач, ні виробник не мають інформації, з якої сировини вона була виготовлена²³³

У ХХІ ст. людство дедалі більше почало усвідомлювати необхідність радикальної перебудови взаємовідносин суспільного виробництва з навколишнім природним середовищем. Біосфера з усіма її ресурсами та взаємозв'язками поступово все менше і менше сприймається лише як об'єкти використання та експлуатації з метою одержання життєвих благ і прибутку, а набуває статусу найважливіших передумов існування людини як біологічного організму.

Перехід до ринкової економіки в Україні та зниження фінансування соціальної і природоохоронної сфер загострили проблеми екологічного характеру, що спричинило зростання їх ролі у розвитку суспільства. Значне погіршення стану навколишнього природного середовища в останні десятиріччя все більше відбивається на якості життя населення, зросла кількість екологічно обумовлених захворювань. Сьогодні більшість людей в Україні проживають в умовах постійного перевищення гранично допустимих концентрацій шкідливих для здоров'я речовин у навколишньому середовищі²³⁴, в тому числі в продуктах харчування.

Природа є натуральною основою існування суспільства. Проте основним фактором життя людини є господарська діяльність, стимулом якої є суспільні потреби. Зі зростанням потреб розширюються масштаби антропогенного перетворення природи. Однією з особливостей сучасного етапу розвитку

²³³ Малик Р. Над ГМО встановлять контроль / Роман Малик // Урядовий кур'єр. – 2009. – № 206. – С. 8.

²³⁴ Офіційний сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

суспільства є те, що ефективність його розвитку багато в чому визначена обмеженістю та дефіцитністю ресурсів. Водночас загострилася необхідність здійснення заходів із захисту довкілля. Наслідком цього стало застосування у промисловому виробництві генетично модифікованих організмів (ГМО). Разом з цим виникла одна з найбільших загроз сучасності – генетичне забруднення, яке відбувається на фоні втрат біологічного та генетичного різноманіття. Не зважаючи на це, спостерігається широке розповсюдження продукції, яка містить ГМО, що погіршує якість продукції та негативно впливає на здоров'я людей. Голова Держспоживстандарту О. Шнипко зазначив, що з проведених у тестовому режимі випробувань 42 продуктів ГМО виявлено у 18 з них²³⁵.

Обсяги виробництва ГМ-продукції з часом зростають, що обумовлено їх значною прибутковістю. Так, фермери США, які вирощували трансгенну сою, отримали за 2006 р. додатковий дохід 1170 млн. дол. США. У світі ж трансгенні рослини у 2007 р. вирощувалися вже на 114,3 млн. га, і кожен з цих гектарів давав від 20 до 70 дол. США додаткового доходу²³⁶.

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх країн та підприємств, адже тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною. Отже, дана проблема багатогранна та має політичний, соціальний, економічний і науково-технічний аспекти. “Нинішня українська система безпеки харчових продуктів застрягла на півдорозі від радянської системи тотального контролю до європейської системи безпеки продукції та інформування споживачів”, – вважає керівник групи експертів асоціації “Український клуб аграрного бізнесу” В. Лапа²³⁷

Дослідженням питань, присвячених економічній інтерпретації проблем забруднення довкілля, виробництва екологічно чистої продукції, застосування генної інженерії, займалися О.В. Ангурець, С.Н. Вадзюк, Л.С. Гринів, С.І. Дорогунцов, Л. Максимів, Н.М. Мальога, А.Д. Остапенко, С.А. Подолинський, М. Руденко, К.М. Ситник, О.І. Ситник, Я.В. Соколов, С.Н. Тимочко, М.А. Хвесик, В.О. Шевчук. Питанням відображення в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання ГМО, використаних у виробництві, та вмісту ГМО у готовій продукції присвячено праць не було. Тому актуальним є розробка системи забезпечення зовнішніх і внутрішніх відносно підприємства користувачів інформацією про якість і безпечність продукції, що виробляється.

**Екологічно чиста
продукція**

В ринкових умовах успішність товаровиробників визначається рівнем ефективності виробництва, яка, в основному, залежить від ступеня

²³⁵ Прокопенко О. ГМ продукти усе-таки їмо / О. Прокопенко // Урядовий кур'єр. – 2008. – № 4. – С. 6.

²³⁶ Дивак М. ГМО: викинути шкода, а їсти брудно / М. Дивак // Голос України. – 2009. – № 4503. – С. 28-29., с. 29.

²³⁷ Соколова М. В едином порыве / М. Соколова // Бизнес. – 2009. – № 22. – С. 78-79.

задоволення потреб суспільства з найменшими витратами. На сьогодні визначальною характеристикою, яка формує попит на продукцію, є її якість.

Стан справ у сфері управління якістю на підприємствах України не можна визначити як задовільний. Розвиток експортних відносин показав, що продукція вітчизняних підприємств є неконкурентоспроможною на світовому ринку саме через якість. У цьому зв'язку набуває особливого значення проблема розробки та впровадження дієвих методів управління якістю продукції.

Традиційне поняття якості у XXI ст. доповнилося ще однією характеристикою – відповідність екологічним параметрам. З'явилося поняття екологічно якісної або екологічно чистої продукції. Екологічно чиста продукція, за визначенням Т. Марченко²³⁸, – це така продукція, яка в процесі всього життєвого циклу (від виробництва до споживання) відповідає вимогам екологічного підприємництва, може задовольнити екологічні потреби та пропонується на ринку з метою привернути увагу при придбанні, використанні чи споживанні.

Ознаками екологічно чистої продукції є:

- безпечність для здоров'я людини та навколишнього природного середовища;
- придатність до вторинної переробки або утилізації без завдання шкоди навколишньому природному середовищу;
- можливість довгострокового використання або періодичного подовження строку експлуатації.

На тлі забруднення навколишнього природного середовища екологічно чиста продукція в європейських країнах, Великій Британії та США користується підвищеним попитом, а особливо, коли відбувається масове впровадження виробництва продукції, що містить ГМО. За оцінками зарубіжних дослідників обсяг реалізації продукції екологічного підприємництва на світовому ринку за період з 1990 до 2000 р. збільшився з 210 до 320 млн. дол. США відповідно та може складати у 2010 р. 570 млн. дол. США²³⁹. В Україні зазначені процеси тільки починають розвиватися у зв'язку зі становленням екологічної свідомості суспільства.

Згідно зі стандартом ISO 9000:2000, прийнятим в Україні як ДСТУ ISO 9000-2001, якість – це міра корисності продукції, зумовлена сукупністю її властивостей, що задовольняють певні потреби суспільства та індивіда. Тобто, співвідношення властивостей продукції (або цінності продукції для споживача) з потребами, які вона задовольняє (або вартість продукції для

²³⁸ Марченко Т. Облік витрат на випуск екологічно чистої продукції: збірник наукових праць науково-практичної конференції магістрів та студентів [“Облік, аналіз і аудит: теорія, практика, перспективи”] (м. Мелітополь, 2007 р.) / Т. Марченко. – Мелітополь, 2007. – № 7. – 312 с. – С. 67.

²³⁹ Oswald J. Conceptualising / J. Oswald, H. Robin // Manchester Metropolitan University Business School Working paper Series Online. – 2003. – WP03/16. – P. 6.

споживача), формує судження про її якість. Автоматично поняття якості продукції передбачає відсутність шкідливих або будь-яких її негативних властивостей для споживачів. Це основне правило, яке необхідно засвоїти виробнику для виживання у конкурентному середовищі.

В Україні таке правило ще не набуло розповсюдження. У 2008 р. у спеціальній лабораторії досліджено 213 зразків (проб) продовольчих товарів, з яких 87, або 40,8 %, не відповідали вимогам нормативних документів за фізико-хімічними показниками. У переважній більшості досліджені ковбасні вироби майже не мали м'яса, головними їх компонентами були субпродукти, харчові та смакові добавки²⁴⁰.

Протягом двох кварталів 2009 р. фахівці управління у справах захисту прав споживачів у Сумській області перевірили шляхом органолептичної експертизи 10,5 тонни м'яса та м'ясопродуктів. З них знято з реалізації і забраковано 3,26 тонни²⁴¹. Тобто, майже кожен третій кілограм перевіреної продукції не відповідав стандартам; споживачам пропонували товар невідомого походження (без інформації про виробника, дату виробництва, термін придатності до споживання, умови зберігання тощо), що, як мінімум, може призвести до харчового отруєння.

За виявлені порушення до адміністративної відповідальності притягнуто 451 особу, їх оштрафовано майже на 58 тис. грн., до суб'єктів господарювання застосовано адміністративно-господарські санкції на загальну суму 132,2 тис. грн.; видано вісім приписів про тимчасове припинення діяльності торговельних підприємств, які намагалися продати неякісні продукти²⁴². Такі заходи є дієвими тільки у короткостроковій перспективі. Бажання отримати більше доходу від реалізації стимулюватиме продаж неякісних товарів доти, доки не буде розвинута екологічна свідомість і відповідальність суб'єктів господарювання.

Екологізація виробництва

Для задоволення попиту в екологічно чистій продукції, яка має високу конкурентоспроможність, необхідно пристосувати виробництво до нових умов, що зумовлює необхідність проведення його екологізації, тобто поступової переорієнтації виробничої діяльності на екологічні пріоритети (економія, раціональне використання природнихресурсів, мінімізація відходів, виробництво екологічно чистої продукції), екологічної модернізації.

Призначення екологізації виробництва полягає у впровадженні заходів щодо запобігання негативного впливу на навколишнє природне середовище. Екологізація виробництва формує економічні переваги для суб'єкта господарювання (див. рис. 3.2).

²⁴⁰ Вертіль О. Чи є в ковбасі м'ясо? / Олександр Вертіль // Урядовий кур'єр. – 2009. – № 163. – С. 10.

²⁴¹ Те ж.

²⁴² Те ж.



Рис. 3.2. Економічні переваги екологізації виробництва суб'єкта господарювання

Екологізація виробництва на підприємствах сприятиме покращенню їх екологічних показників, формуванню екологічно орієнтованого господарського механізму природокористування в країні; зменшенню техногенного навантаження на довкілля; переходу на нові методи антропогенної діяльності, в основу яких покладено екологічно безпечні технології.

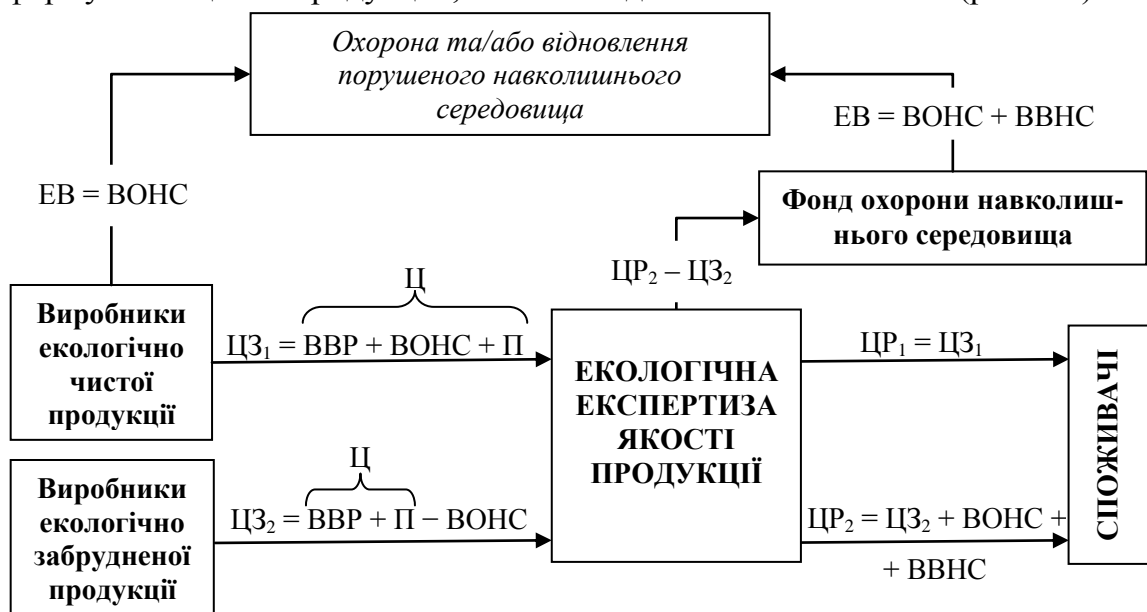
Як варіант екологізації виробництва продуктів сільськогосподарського виробництва, Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз пропонують “органічне виробництво”, яке базувалося б на новітніх розробках в аграрній сфері без застосування інших, ніж природні, засобів. “Якщо хоча б частину досліджень, – зазначають Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз, – спрямованих на розробку хімічних добрив та генної інженерії, направити у сферу органічного методу виробництва, то таке ведення сільського господарства стало б навіть більш продуктивним”²⁴³. “На відміну від традиційних високо інтенсивних агротехнологій, “органічний” метод дозволяє збільшити родючість ґрунту та здійснює менший вплив на навколишнє середовище. Такі альтернативні технології господарювання здатні забезпечити урожайність на рівні традиційних технологій”²⁴⁴. “Насправді всіх людей

²⁴³ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с.: ил. – С. 92.

²⁴⁴ Tilman D. The Greening of the Green Revolution / D. Tilman // Nature 396. – 1998. – November 19. – S. 211.

можна забезпечити якісним продовольством, при цьому можна зменшити забруднення, використовувати менше земель, витратити менше викопного палива. Зробити це можна таким чином, щоб фермери були достойно винагороджені за те, що вони годують світ²⁴⁵. Тенденції до занепаду сільського господарства спостерігаються і в Україні.

Щодо цін на продукцію, то вони повинні стимулювати виробників не виробляти, а споживачів не споживати продукцію, що не відповідає екологічним стандартам якості. Порядок формування цін на екологічно чисту і забруднену продукцію запропонували Г.В. Черевко, М.І. Яцків²⁴⁶. Базуючись на напрацюваннях названих вчених, запропоновано модель формування цін на продукцію, залежно від її екологічної якості (рис. 3.3).



Умовні позначення:

- $ЦЗ_1$ – ціна закупівлі екологічно чистої продукції, грн.
- $ЦЗ_2$ – ціна закупівлі екологічно забрудненої продукції, грн.
- $ВВР$ – витрати на виробництво та реалізацію продукції, грн.
- $ЕВ$ – екологічні витрати, грн.
- $П$ – прибуток запланований виробником, грн.
- $ВОНС$ – витрати на охорону навколишнього середовища, грн.
- $Ц$ – ціна запропонована виробником, грн.
- $ЦР_1$ – ціна реалізації екологічно чистої продукції споживачам, грн.
- $ЦР_2$ – ціна реалізації екологічно забрудненої продукції споживачам, грн.
- $ВВНС$ – витрати на відновлення навколишнього середовища, грн.

Рис. 3.3. Модель формування цін на продукцію, залежно від її екологічної якості

²⁴⁵ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.] – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с.: ил. – С. 93.

²⁴⁶ Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с. – С. 76-77.

Ціни на продукцію різну за екологічною якістю повинні відрізнятися і бути регульованими. Так, ціна на екологічно чисту продукцію складається з витрат на її виробництво та реалізацію, витрат на охорону навколишнього середовища, здійснених при її виробництві, та суми прибутку виробника. Виробництво такої продукції є екологічно чистим і передбачає охорону навколишнього середовища через здійснення відповідних екологічних витрат.

Ціна реалізації такої продукції споживачам не відрізняється від ціни закупівлі, адже її виробник вже на етапі виробництва потурбувався про охорону навколишнього природного середовища (використання екологічно чистих технологій, сировини, експертиза якості продукції тощо).

Щодо ціни закупівлі екологічно забрудненої продукції, то вона складається з ціни, пропонованої виробником, а саме витрат на виробництво та реалізацію продукції і суми запланованого виробником прибутку, за мінусом суми витрат на охорону навколишнього природного середовища, які необхідно було понести при виробництві зазначеної продукції.

Ціна реалізації споживачам такої продукції складається з ціни закупівлі, витрат на охорону навколишнього природного середовища, які повинен був здійснити виробник під час виробництва та витрат на відновлення навколишнього природного середовища, що необхідно понести для відновлення балансу у навколишньому середовищі після виробництва екологічно забрудненої продукції. У зв'язку з тим, що витрати на відновлення порушеного навколишнього природного середовища у більшості випадків перевищують витрати на його охорону та незабруднення, ціна реалізації екологічно забрудненої продукції за такою схемою буде більшою за ціну реалізації аналогічної екологічно чистої продукції. Такий порядок ціноутворення буде сприяти зменшенню виробництва та споживання екологічно забрудненої продукції.

Різниця між цінами реалізації і закупівлі екологічно забрудненої продукції формує фонд охорони навколишнього середовища, засоби з якого використовуються для охорони та/або відновлення порушеного навколишнього природного середовища.

Для забезпечення дії запропонованої моделі необхідно налагодити систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, яка б забезпечила надання інформації про склад витрат на виробництво продукції у їх розрізі та з виділенням класифікаційної групи "Екологічні витрати".

В умовах ринкових відносин якість продукції повинна забезпечуватися і гарантуватися підприємством. Інакше за умов нормального ринку зі збалансованим попитом і пропозицією підприємство банкрутує. Тому для виживання та процвітання учасників ринкових відносин необхідно запровадити ефективне управління якістю продукції, що виробляється.

Згідно зі стандартом ISO 9004, управління якістю – це вплив на процес створення та експлуатації продукції з метою забезпечення її якості²⁴⁷. Це означає, що об'єктом управління якістю є виробничий процес, у якому при створенні продукції формується її якість. Звідси, суб'єктом управління якістю є: на макrorівні – міністерства та відомства, що формують вимоги до якості продукції та контролюють їх дотримання; на мікрорівні – управлінський персонал підприємства.

Управління якістю повинно бути спрямоване на:

- контроль за якістю сировини, що використовується у виробництві;
- дотримання стандартів якості продукції, що виробляється суб'єктом господарювання;
- контроль за відповідністю стану виробничого обладнання екологічним вимогам;
- контроль за екологічною якістю тари та розкриттям достовірної інформації при маркуванні продукції.

Зазначені напрями управління якістю пов'язані між собою і повинні бути застосовані на всіх стадіях виробництва та реалізації продукції.

Охорона навколишнього природного середовища повинна відображатися у місії підприємства та всіх сферах його діяльності. Екологізація виробництва передбачає не тільки виробництво та реалізацію екологічно чистої продукції, а й перебудову всієї структури суб'єкта господарювання від процесу придбання до формування екологічної свідомості працівників. Рушійною силою екологізації повинен бути економічний інтерес, а витрати на збереження навколишнього природного середовища окуповуватися в кожному операційному циклі, а не у невизначеному майбутньому.

Спрямованість виробництва на створення екологічно чистої продукції спричинить виникнення товарної диференціації, яка має позитивні наслідки як для споживачів, так і для виробників:

- щодо споживачів товарна диференціація – це спосіб задоволення потреб індивідів, що змінюються; вона створює альтернативи для споживчого вибору, дозволяє максимізувати величину корисності, яку отримують споживачі при придбанні певного блага;

²⁴⁷ Стандарт ISO 9004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vashdom.ru/gost/9004-4/>.

– виробникам товарна диференціація дозволяє розширити обсяги випуску за рахунок завоювання нових сегментів ринку, є способом конкурентної боротьби з іншими підприємцями досягши цільових установок на взаємовиключній основі.

Реалізація вищевикладеного можлива через раціональну організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. Призначенням обліку екологічної діяльності є фіксація фактів господарського життя, які стосуються взаємодії підприємства як основного споживача ресурсів і біосфери як ресурсопостачальника. У свою чергу, система бухгалтерського обліку повинна забезпечувати необхідною інформацією функціональні підсистеми механізму раціонального природокористування.

Екологізація виробництва пов'язана з додатковими витратами, тому принциповим стає питання про громадську підтримку змін і готовності споживачів додатково платити за якісніше навколишнє природне середовище. Таким чином, без громадської участі та зміни менталітету людей здійснення екологізації виробництва практично неможливе. “Маркування продуктів, вироблених з використанням екологічно раціональних технологій, дозволяє споживачам голосувати за них своїми гаманцями”²⁴⁸.

Проблеми інформування про склад продукції

Однією з найгостріших проблем сьогодення, яка значно впливає на якість продукції, є виробництво продуктів, що містять ГМО. Впровадження у виробництво ГМО, використання кормів і споживання продуктів харчування з продуктами їх переробки є потенційно ризиковим для здоров'я населення та екологічного балансу на генетичному рівні.

Захист споживачів можна забезпечити через розміщення на ярлику товару інформації про ризик, пов'язаний з його використанням. Така інформація частково знімає відповідальність з виробника, але не завжди втримує покупця від споживання зазначеного товару. В такому випадку проявляється недостатня екологічна свідомість суспільства.

Проте навіть незалежно від того, шкідлива чи корисна така продукція та чи використають всі користувачі зазначену інформацію, покупці мають право знати, з чого вона складається. На продукції “мають бути вказані назва виробу, нормативний документ, за яким її виготовлено, склад із зазначенням усіх використаних харчових добавок і консервантів, назва і координати виробника. Якщо цього немає – варто замислитися. Може, підприємцю є що приховувати?”²⁴⁹.

²⁴⁸ Браун Л. Экоэкономика: как создать экономику, оберегающую планету / Лестер Р. Браун / Вступ. сл. В.И. Данилова-Данильяна; Пер. с англ. – М.: Издательство “Весь Мир”, 2003. – С. 392.

²⁴⁹ На упаковці має бути вказано склад продукту // Голос України. – 2009. – № 16 (4516). – С. 32.

У світі існують прецеденти розміщення на етикетках до товарів неправильної і неправдивої інформації. Завдання уряду через законодавство не допустити, щоб виробники наводили неправильні та неточні дані про склад і властивості товарів й послуг, або приховували таку інформацію.

Законодавче регулювання повинно бути спрямоване на те, щоб написи на етикетках були зрозумілими (щоб споживачі розуміли, що означає кожен термін), надавати точну інформацію про вплив товарів для здоров'я (щоб споживачі могли визначити, які товари підходять саме для них).

Група експертів з етичних аспектів біотехнології при Європейській Комісії (1995 р.) у випадках істотної модифікації продуктів харчування засобами генетичної інженерії висуває такі вимоги щодо інформації:

- корисність і об'єктивність;
- чіткість, зрозумілість, непереобтяженість технологічною термінологією;
- правдивість з повним викладом застережень щодо можливостей фальсифікації;
- наявність достатнього правового забезпечення, доступність для контролю та забезпеченість штрафними компенсаційними можливостями²⁵⁰.

Більшість вітчизняних суб'єктів господарювання не надають інформацію про склад своєї продукції, стверджуючи, що це комерційна таємниця. Хоча згідно з Постановою КМУ “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці”, не становить комерційної таємниці “інформація про забруднення навколишнього природного середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізацію продукції, що завдає шкоди здоров'ю, а також інші порушення законодавства України та розміри заподіяних при цьому збитків”²⁵¹. Отже, приховувати інформацію про вміст ГМО та інших речовин, що шкодять здоров'ю людини та навколишньому природному середовищу, є порушенням норм діючого законодавства України. Хоча в ньому і не зазначено у якому вигляді необхідно розкривати інформацію, вважаємо, що це і є одним із факторів порушення його вимог.

У США, де не прийнято маркувати продукти харчування, два штати – Каліфорнія і Аляска – на місцевому рівні ухвалили рішення про запровадження інформаційних позначок для споживачів. Прибічники ГМО не підтримують маркування продуктів, що містять трансгени. Це зрозуміло,

²⁵⁰ International Bioethics Committee IBC of UNESCO. Proceedings of the Fourth Session, 1996. – October. – Volume 1. – P. 15-18.

²⁵¹ Постанова Кабінету Міністрів України від 9 серпня 1993 р. № 611 “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=611-93-п>.

адже такі продукти просто не купують. Поки що продати “чисту” продукцію все-таки легше, ніж генетично модифіковану²⁵².

“Звичайно, убезпечити себе можуть і українці, – впевнена перший заступник голови Всеукраїнської екологічної ліги Т. Тимочко, – запровадивши сучасне законодавство про якість і безпеку продуктів, ввівши маркування продуктів на наявність трансгенів, заборонивши використання ГМ-компонентів у дитячому харчуванні, розвиваючи власне сільськогосподарське виробництво, ввозячи продукцію лише з країн, вільних від ГМО”²⁵³.

Кількість генетично модифікованих рослин, тварин, мікроорганізмів постійно зростає і хоча питання про безпеку ГМО для людини офіційно залишається нерегульованим, споживач повинен бути повністю поінформованим про склад продуктів харчування, щоб мати можливість вибору.

У 2002 р. на розгляд Верховної Ради України винесено законопроект “Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні та практичному використанні ГМО”. Зокрема, в проекті закону передбачено покарання для виробників, що вирощують ГМ-рослини через можливість горизонтального перенесення генів. Законопроект пройшов перше читання, але зазнав неабиякої критики. Лише 31 травня 2007 р. прийнято Закон України “Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів”.

Відповідно до ст. 13 зазначеного закону, промислове виробництво та введення в обіг генетично модифікованих організмів, а також продукції, отриманої з використанням генетично модифікованих організмів дозволяється лише після їх державної реєстрації²⁵⁴. Але механізмів дії цього закону забезпечено не було, тому обіг генетично модифікованої продукції на українському ринку був юридично – забороненим, а фактично – неконтрольованим.

З 1-го серпня 2007 р. Кабінет Міністрів України ухвалив Постанову “Питання обігу харчових продуктів, що містять генетично модифіковані організми та/або мікроорганізми”²⁵⁵. Постановою передбачено:

– запровадження обов’язкового маркування харчових продуктів, які містять або можуть містити ГМО;

²⁵² Дивак М. ГМО: викинути шкода, а їсти брудно / М. Дивак // Голос України. – 2009. – № 4503. – С. 28-29., с. 29.

²⁵³ Прокопенко О. ГМ продукти все-таки їмо / О. Прокопенко // Урядовий кур’єр. – 2008. – № 4. – С. 6.

²⁵⁴ Закон України “Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів” від 31.05.2007 № 1103-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1103-16>.

²⁵⁵ Питання обігу харчових продуктів, що містять генетично модифіковані організми та/або мікроорганізми, затверджений постановою КМУ від 1 серпня 2007 р. № 985 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=985-2007-%E>.

– зазначення якісного складу ГМО або мікроорганізмів, вміст яких перевищує 0,9 %;

– заборона ввезення, виробництва та реалізації дитячого харчування, що містить ГМО.

У 2008 р. КМУ скасовано зазначену постанову. Голова Держспоживстандарту О. Шнипко повідомив, що скасування постанови Кабміну про маркування продукції, що містить ГМО, вимагає американська частина групи зі вступу України до СОТ²⁵⁶. Однак це дискримінує права громадян України, надані їм ст. 50 Конституції України, щодо вільного доступу до інформації про якість харчових продуктів.

Станом на 2008 р. поводження з ГМО в Україні регулював “Тимчасовий порядок ввезення та випробувань трансгенних сортів рослин”²⁵⁷. У цьому ж році Наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики затверджено Державний Стандарт “ДСТУ 4518:2008 Національний стандарт України. Продукти харчові. Маркування для споживачів. Загальні правила” № 267 від 4 серпня 2008 р., який у рекомендаційній формі встановлював норми маркування продукції, що містить ГМО.

Виробникам продукції запропоновано добровільно в рекламних цілях проводити маркування на відсутність ГМО. Але достовірність інформації при такому маркуванні ніким не контролювалася, що спричиняло зловживання. В Україні діяли три лабораторії для досліджень на наявність ГМО, а необхідно їх мати щонайменше 27, на що потрібно 15 млн. грн. Ще 2 млн. грн. потрібно на запровадження національних методик дослідження²⁵⁸. Тому контроль за якістю продукції, а також достовірністю інформації про продукції на етикетках, фактично не здійснювався. А тим часом спостерігаються факти, що вражають: “на етикетці зазначено, що виріб пошито зі 100 % бавовни. Насправді це 100 % поліефір. ... Чимала купа неякісних глазуrowаних сирків та йогуртів сусідила з шоколадними цукерками “Пташине молоко”, в які виробник не поклав ані грама шоколаду, та зі звичайним молоком, в якому фахівці не знайшли обіцяних на упаковці двох з половиною відсотків жирності”, – зазначає Начальник науково-технічного центру підтвердження стандартизації та випробувань продукції легкої промисловості Н. Попова²⁵⁹. Така ж ситуація спостерігалася і з ГМ-продуктами: “12.01.2009 р. працівника

²⁵⁶ Стадільна Я. Екологи не вірять у силу заборон на трансгенні продукти / Я. Стадільна // Голос України. – 2007. – № 211 (4211). – С. 5.

²⁵⁷ Тимчасовий порядок ввезення та випробувань трансгенних сортів рослин, затверджений постановою КМУ від 17 серпня 1998 р. № 1304 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1304-98-%EF>.

²⁵⁸ Стадільна Я. Екологи не вірять у силу заборон на трансгенні продукти / Я. Стадільна // Голос України. – 2007. – № 211 (4211). – С. 5.

²⁵⁹ Луканська Г. Чим нас годують / Ганна Луканська // Голос України. – 2009. – № 45. – С. 4.

“Укрметртестстандарту” зробили контрольну закупку продуктів у супермаркетах Києва та дослідили їх на наявність ГМО. Результати аналізів шокують: з 42 досліджених зразків варених та копчених ковбас, сосисок, шинки, пельменів у 18 продуктах вміст ГМО набагато перевищує максимально допустиму в Європі норму 0,9 %. ... показника значно перевищували 5 %, цілком імовірно, що вони могли б складати до 40-50 %... Рівно на половині зразків, у яких виявлено ГМО, у маркуванні взагалі була відсутня інформація про вміст у продукті соєвого білка, який і був генетично модифікованим. Ніякого маркування про наявність у продуктах ГМО не було...”²⁶⁰. Ситуація просто вийшла з-під контролю.

З 2009 р. контрольованість процесу обігу ГМО почала набирати оберти:

– Рада національної безпеки і оборони України своїм рішенням від 27 лютого 2009 р. “Про біологічну безпеку України” вирішила: розробити та внести до 1 жовтня 2009 р. в установленому порядку на розгляд ВРУ законопроект про внесення змін до деяких законів України щодо запровадження маркування продукції, яка містить ГМО, відповідно до міжнародних стандартів²⁶¹;

– з 01 червня 2009 р. набула чинності Постанова Кабінету Міністрів України № 114 “Про затвердження Порядку державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням” від 18 лютого 2009 р.;

– з 01 липня 2009 р. діє Постанова Кабінету Міністрів України № 468 “Про затвердження Порядку етикетування харчових продуктів, які містять генетично модифіковані організми або вироблені з їх використанням та вводяться в обіг” від 13 травня 2009 р.;

– з 01 вересня 2009 р. на базі випробувального центру ДП “Луганськстандартметрологія” функціонує лабораторія з перевірки харчових продуктів на вміст ГМО²⁶². На створення лабораторії у Луганську витрачено близько 1 млн. грн. За словами генерального директора ДП “Луганськстандартметрологія” В'ячеслава Шахова, в Україні існує тільки дві аналогічні лабораторії – у Києві та Вінниці, а до вересня мали відкрити не менше п'ятнадцяти²⁶³;

²⁶⁰ Угринчук И. ГМО в Украине – детское питание с ГМО продается без маркировки / Ирина Угринчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravda.lv.ua>.

²⁶¹ Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 27 лютого 2009 р. “Про біологічну безпеку України” // Урядовий кур'єр. – 2009. – № 68. – С. 11.

²⁶² Перевірять продукти на вміст ГМО // Голос України. – 2009. – № 130 (4630). – С. 7.

²⁶³ Те ж, с. 7.

– з 24 листопада 2009 р. введено в дію Постанову КМУ від 18.11.2009 р. № 1223 “Про затвердження розмірів тарифів на проведення експертизи, що є підставою для державної реєстрації генетично модифікованих організмів сортів сільськогосподарських рослин у відкритій системі”²⁶⁴. Відповідно до нього вартість експертизи документів, що прикладаються до клопотання про державну реєстрацію ГМ сортів сільськогосподарських рослин, складає 2600 грн., аналіз сортів сільськогосподарських рослин на вміст ГМО – 597,57 грн.

З 2010 р. реалізовано законодавчу вимогу щодо обов’язкового маркування продуктів харчування на вміст в них ГМО.

У Росії ж вже з 1 липня 2001 р. діє постанова Міністерства охорони здоров’я РФ “Про порядок генетичної оцінки та реєстрації харчових продуктів, отриманих з генетично модифікованих матеріалів”. Продукти, що надходять на російський ринок вже проходять перевірку на наявність “побічних” генів²⁶⁵. У США контроль за безпечним використанням трансгенних організмів здійснює кілька федеральних агентств, серед них Агентство з охорони навколишнього середовища (EPA), Адміністрація з продовольства та ліків (FDA), Міністерство сільського господарства²⁶⁶.

Практичну реалізацію положень діючих нормативних документів за умови відповідної організації здатна забезпечити система бухгалтерського обліку через надання інформації про фактичний склад сировини і матеріалів, використаних для виробництва продукції. Отже, постає питання: чи є ГМО об’єктом бухгалтерського обліку?

Сутність ГМО та наслідки їх застосування

Термін “генетично модифіковані організми” на сьогодні трактується як рослини, тварини або мікроби, які є носіями додаткового генетичного матеріалу (як правило, додатковий ген вводиться в організм, щоб надати йому нових властивостей).

На створення ГМО, за дослідженнями О.І. Ситнік²⁶⁷, вчені вийшли через розробки у військовій галузі, пов’язані з біологічною зброєю. Ця зброя мала бути набагато ефективнішою, ніж термоядерна. Вона не знищувала б території та індустрію, а впливала б тільки на населення. Передбачалося створення вірусів і рослин, які б знижували імунітет людей, викликали нові хвороби, від яких не було б ні природного захисту, ні ліків.

²⁶⁴ Постанову КМУ від 18.11.2009 р. № 1223 “Про затвердження розмірів тарифів на проведення експертизи, що є підставою для державної реєстрації генетично модифікованих організмів сортів сільськогосподарських рослин у відкритій системі” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

²⁶⁵ Концептуальні виміри екологічної свідомості: Монографія. / М.М. Кисельов, В.Л. Деркач, А.В. Толстоухов та ін. – К.: Вид. Парапан, 2003. – 312 с. – С. 68.

²⁶⁶ Те ж, с. 69.

²⁶⁷ Ситнік О.І. Генетично модифіковані організми у харчовій сировині: кроки прогресу чи нові проблеми? / О.І. Ситнік // Екологічний вісник. – 2007. – № 2. – С. 7-10., с. 8.

Після закінчення “холодної війни” між США і СРСР, зазначає А.Д. Остапенко²⁶⁸, припинилося фінансуванням цих програм. Тому радянські та американські спеціалісти у цій галузі звернулися до своїх урядів із пропозиціями використати ці технології у мирних цілях. Під час перебудови в Радянському Союзі зазначені розробки не отримали відповідної фінансової підтримки, а у Сполучених Штатах цю ідею підхопили корпорації, які спеціалізувалися на агротехнологіях. Це стало поштовхом до появи генетично модифікованих господарських культур, фактично нових, штучних видів рослин, синтезованих шляхом біотехнологічних операцій. Використання ГМО давало можливість розв'язати ряд найгостріших проблем у сільському господарстві: значно підвищити врожайність культурних рослин та уникнути втрат при зберіганні продукції. Створено, як пише В.В. Тарасенко²⁶⁹, генетично модифіковані сорти найуживаніших сільськогосподарських культур – сої, кукурудзи, бавовни, рапсу, цукрового буряку, картоплі – стійкі до гербіцидів, комах і вірусів.

Так зване генетичне забруднення, яке відбувається на фоні втрат біорізноманіття, стає однією з найбільших загроз сучасності. За дослідженнями А.Д. Остапенка²⁷⁰, за останнє десятиріччя площа, засіяна трансгенами, збільшилася на планеті майже у 40 разів. Якщо в 1996 р. вона становила приблизно 2,8 млн. га, то нині, за оцінкою фахівців, перевищує 85 млн. га.

ГМ-сорти, створені компанією “Монсато”, досліджували у 1997 р. та 1998 р., зокрема картоплю, стійку до колорадського жука, цукровий буряк, стійкий до певних гербіцидів, та кукурудзу, стійку до шкідливих комах. У 1999 р. ці випробування припинено через загрозу негативного впливу трансгенних сортів на здоров'я людини і довкілля²⁷¹.

За даними О.І. Ситнік²⁷², в Україні офіційно жоден сорт генетично модифікованих рослин в комерційних цілях не вирощують. Однак, у 2007 р. в Україні посівні площі сої та рапсу значно перевищували мільйон гектарів. Це найбільші посіви зазначених культур в Європі і, за різними даними, значна їх частина – генетично модифіковані сорти.

Застосування ГМО має як позитивні, так і негативні сторони (див. рис. 3.4).

²⁶⁸ Остапенко А.Д. Біобезпека – нагальна потреба сучасного розвитку людства і справа молодих вчених / А.Д. Остапенко // Екологічний вісник. – 2007. – № 2. – С. 11-12., с. 10.

²⁶⁹ Тарасенко В.В. Ризики пов'язані зі створенням та використанням генетично змінених рослинних організмів / В.В. Тарасенко // Екологічний вісник. – 2007. – № 2. – С. 13-14., с. 14.

²⁷⁰ Остапенко А.Д. Біобезпека – нагальна потреба сучасного розвитку людства і справа молодих вчених / А.Д. Остапенко // Екологічний вісник. – 2007. – № 2. – С. 11-12., с. 11.

²⁷¹ Ситнік О.І. Генетично модифіковані організми у харчовій сировині: кроки прогресу чи нові проблеми? / О.І. Ситнік // Екологічний вісник. – 2007. – № 2. – С. 7-10., с. 9.

²⁷² Те ж, с. 8.

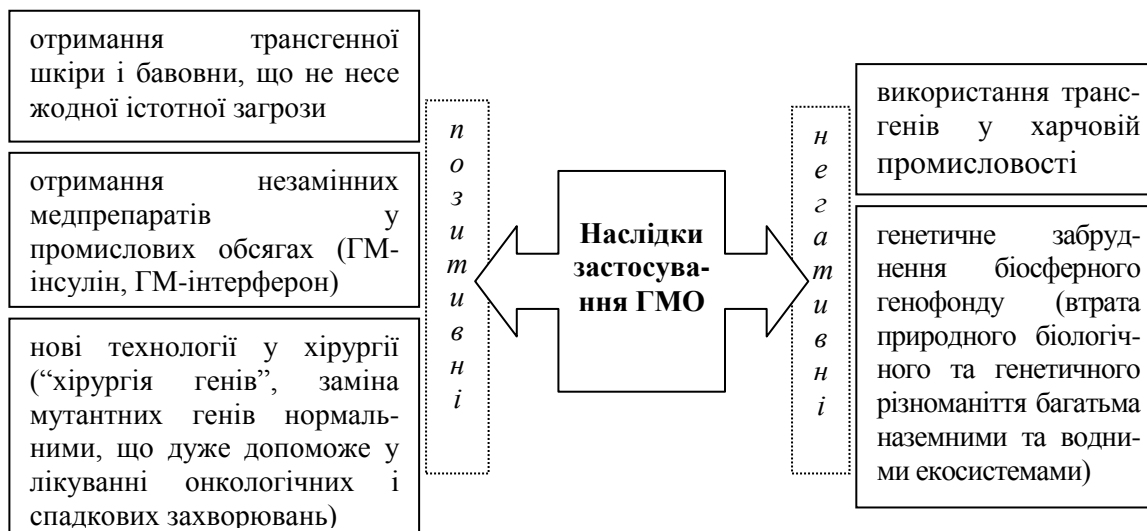


Рис. 3.4. Позитивні та негативні наслідки застосування ГМО (за матеріалами²⁷³)

Оцінюючи наведені позитивні та негативні сторони застосування ГМО можна стверджувати, що безконтрольне розповсюдження та використання ГМО є однозначно неприйнятним і вимагає додаткових досліджень та інформування про можливі негативні наслідки застосування ГМО.

Провідні науковці дискутують щодо допустимості широкого вживання харчової продукції з ГМ-компонентами. Ряд вчених вважає беззастережне впровадження ГМ-продуктів порушенням прав людини, проведенням експерименту над людиною. Застосування ГМ-продуктів на сьогодні продиктовано комерційними інтересами і є неконтрольованим. Постає питання, яке хвилює значну частину суспільства: як вживання ГМО впливатиме на здоров'я людей? "У ході досліджень, – пише О.І. Ситнік, – було встановлено, що у пацюків, які жилися трансгенною картоплею, почав знижуватись імунітет. А після споживання ГМ-томатів у тварин були знайдені порушення тканин шлунку. У них також зменшився об'єм мозку, почались патології печінки, селезінки, кишкового тракту тощо. Споживання цієї їжі може спричинювати у людей зміни обміну речовин, складу крові, десенсибілізацію до певних препаратів"²⁷⁴.

У світі по-різному ставляться до використання ГМО. Є країни, де нині активно культивують і використовують ГМ-культури, зокрема в Китаї, Індії, Японії, країнах Латинської Америки і особливо у США. Є такі, що максимально обмежують розповсюдження трансгенів. Більшість

²⁷³ Ситнік О.І. Генетично модифіковані організми у харчовій сировині: кроки прогресу чи нові проблеми? / О.І. Ситнік // Екологічний вісник. – 2007. – № 2. – С. 7-10.

²⁷⁴ Те ж, с. 9.

країн Євросоюзу категорично обмежує ввезення та використання ГМО. Від ГМО нині відмовилося понад 130 країн світу. В 2005 р. прийнято “Берлінський маніфест”, яким передбачено невикористання ГМО у більше сотні регіонів. Щодо України, то “українські ринки вже насичені ГМ-продукцією, – зазначає представник Міжнародної спілки споживачів А. Фільдер, – проте, на відміну від країн ЄС, її тут не маркують”²⁷⁵.

У 2000 р. 828 вчених з 24 країн оприлюднили відкритий лист до керівників держав, в якому вимагали ввести мораторій на розповсюдження генетично модифікованих продуктів²⁷⁶. У листі перераховано всі небезпеки, пов’язані з генетичним тестуванням організмів. Нині ці технології, зазначають вчені, недосконалі, а відтак і небезпечні. І це проблема нагальна.

На міжнародному рівні розповсюдження ГМО регулюється Картахенським протоколом про біобезпеку до Конвенції зі збереження біорізноманіття (1992 р.), який набрав чинності 11 вересня 2003 р. Стороною вказаної Конвенції є й Україна. Зазначеним протоколом визначено потенційні ризики та пріоритетність принципу перестороги в діяльності, пов’язаній з ГМО, а також дає право країнам відмовитися від імпорту трансгенів на свою територію. У доповненнях до розділів Женевського протоколу є заборона на застосування біологічної зброї. Всесвітня організація охорони здоров’я намагається розробити єдині принципи класифікації продуктів ГМ-індустрії, а також критерії їх безпеки.

Відсутність регулювання у галузі виробництва та розповсюдження ГМО, а також продуктів з їх вмістом і механізмів, які б зобов’язували виробників і реалізаторів відслідковувати ГМО і ГМ-компоненти у своїй продукції, може призвести до небажаних результатів, зокрема, негативного впливу на навколишнє природне середовище й здоров’я людей.

ГМО на підприємстві можуть бути у вигляді сировини та готової продукції, відповідно, як об’єкт бухгалтерського обліку, вони втілені у виробничих запасах підприємства, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва.

Основні підходи щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з ГМО не розкриті в жодному нормативному документі, що ускладнює ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю за такими операціями. Тому з урахуванням завдань бухгалтерського обліку ГМО сформульовано передумови раціональної організації бухгалтерського обліку ГМО (див. рис. 3.5).

²⁷⁵ Ситнік О.І. Генетично модифіковані організми у харчовій сировині: кроки прогресу чи нові проблеми? / О.І. Ситнік // Екологічний вісник. – 2007. – № 2. – С. 7-10, с. 10.

²⁷⁶ Прокопенко О. ГМ продукти усе-таки їмо / О. Прокопенко // Урядовий кур’єр. – 2008. – № 4. – С. 6.

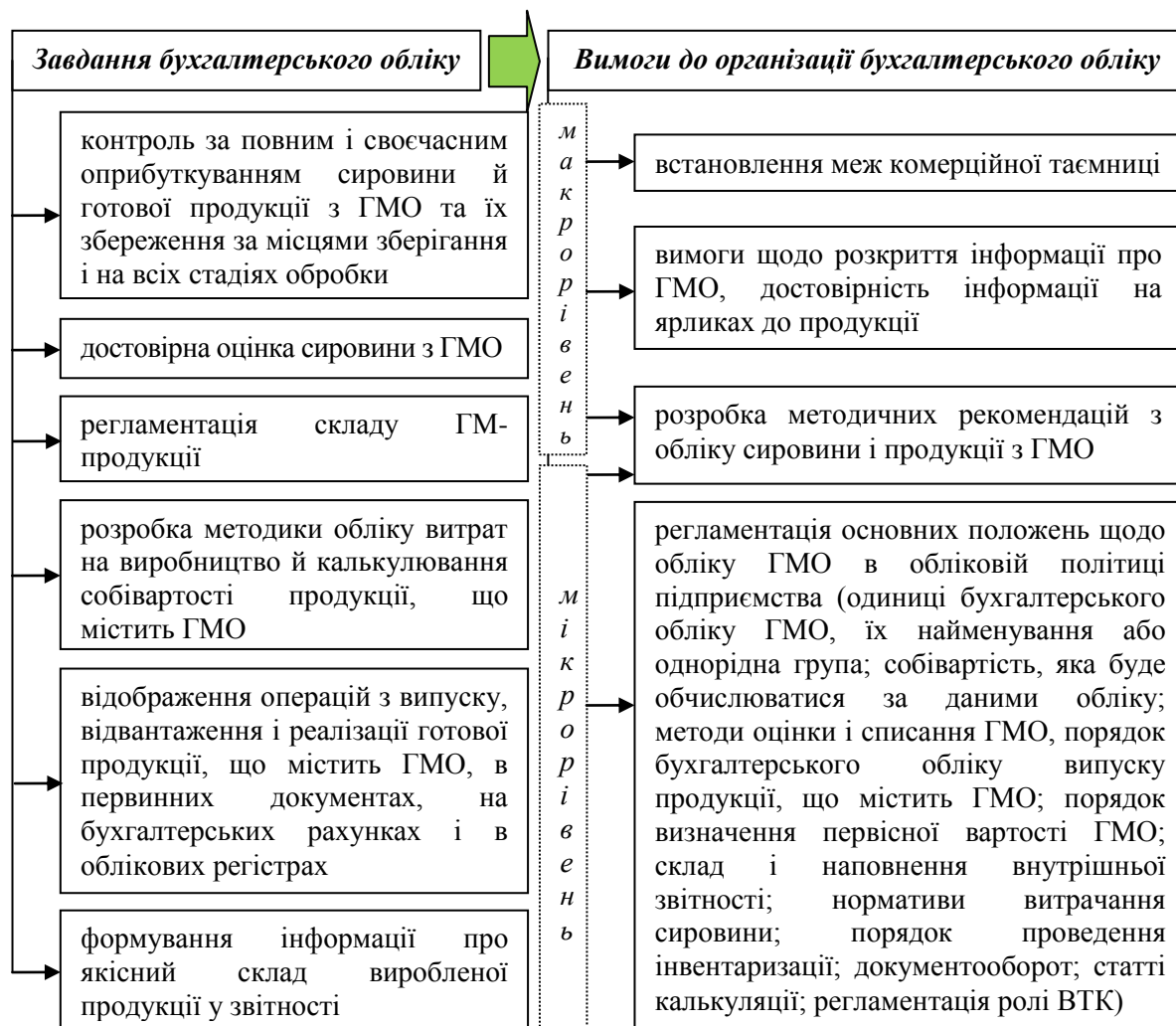


Рис. 3.5. Завдання бухгалтерського обліку сировини і готової продукції з ГМО та вимоги до його організації

Облік ГМО як запасів підприємства регулюється П(С)БО 9 “Запаси”. Для обліку ГМО в складі виробничих запасів необхідно відкрити окремий аналітичний рахунок до рахунку 20 “Виробничі запаси”; для готової продукції, що містить ГМО, – до рахунку 26 “Готова продукція” або 27 “Готова продукція сільськогосподарського виробництва”.

Міжнародна стандартизація якості продукції

На сьогодні в Україні ще не сформувалися умови для вирішення комплексу питань, пов'язаних із підвищенням рівня якості виробленої продукції суб'єктом господарювання, а також інформування споживача про якість продукції. Лише підприємства, які виходять на міжнародні ринки, намагаються дотримуватися вимог міжнародних стандартів ISO серії 9000, які стосуються саме управління якістю та забезпечення якості продукції (9000-1-94 “Загальне управління якістю і стандарти із забезпечення якості”; 9001-

1994 “Системи якості. Модель забезпечення якості в процесі проектування, розробки, виробництва, монтажу та обслуговування”; 9002-1994 “Система якості. Модель забезпечення якості в процесі виробництва, монтажу та обслуговування”; 9003-1994 “Системи якості. Загальне управління якістю та елементами системи управління”; 10011-1-1990 “Системи якості. Керівні вказівки щодо перевірки системи якості”; 10011-2-1991 “Системи якості. Керівні вказівки. Кваліфікаційні критерії для експертів-аудиторів щодо перевірки системи якості”; 10011-3-1991 “Системи якості. Керівництво програмою перевірок”). Однак у них також відсутня інформація у сфері якості та вимог до продукції, що містить ГМО, що в свою чергу, гальмує розвиток виробництва екологічно чистої (якісної) продукції.

У цілому в Україні за стандартом ISO 14001, які стосуються екологічного менеджменту, станом на 01.01.2005 р. сертифіковано близько 40 підприємств²⁷⁷. Більш точна статистика відсутня у зв'язку з тим, що зарубіжні органи із сертифікації інформацію про сертифікацію систем екологічного менеджменту на українських підприємствах не надають.

У практиці господарювання вітчизняних підприємств набувають поширення розроблені у 80-ті роки ХХ ст. принципи тотального управління якістю (TQM). Проте в Україні застосування систем управління якістю на основі зарубіжних методик не завжди ефективно з огляду на різницю у менталітетах. З розвитком науково-технічного прогресу проблема якості не спрощується, а навпаки, загострилася. Тому вирішувати її традиційними методами, тобто лише проведенням контролю якості готової продукції, практично неможливо. Необхідною є розробка комплексного, системного підходу, реалізація якого можлива лише в рамках системи управління якістю, яка включає бухгалтерський облік, контроль та економічний аналіз у якості систем, що забезпечують інформацією управлінський персонал.

Серед існуючих і поширених методів забезпечення виробництва якісної продукції чільне місце посідає внутрішньовиробничий технічний контроль якості як елемент облікової політики та інструмент організації бухгалтерського обліку. В Україні ще не налагоджена відповідна система контролю як внутрішнього, так і зовнішнього, за використанням ГМО. Цьому перешкоджають такі фактори:

1) відсутність стандартів відбору та оцінки зразків продукції, лабораторних методів, нормативних документів, включаючи порядок транзиту продукції з вмістом ГМО з метою створення можливості застосування штрафних санкцій;

2) відсутність достатньої кількості лабораторій для дослідження. Потреба у таких лабораторіях є у кожному обласному центрі, але з огляду на

²⁷⁷ Московська Н. Екологічна складова вступу до СОТ / Н. Московська // Урядовий кур'єр. – 2005. – № 44. – С. 14.

вартість їх створення це поки що неможливо реалізувати.

Вплив зазначених факторів можна усунути через організацію бухгалтерського обліку на рівні держави (через нормативні документи) та на рівні підприємства (через облікову політику).

*Контроль за якістю
продукції на основі
бухгалтерської
інформації*

На сьогодні контролем за харчовою продукцією займаються такі органи: Держстандарт, Управління захисту справ споживачів, ветеринарна служба та санітарно-епідеміологічна служба, які часто дублюють один одного.

На підприємствах функції безпосереднього контролю якості сировини та готової продукції виконує відділ технічного контролю (ВТК). Основне завдання ВТК – постійно забезпечувати необхідний контроль якості, зафіксований у нормативних документах, шляхом безпосередньої перевірки кожного виробу та цілеспрямованого впливу на умови і фактори, що її формують. Об'єктами контролю якості є сировина, процес виробництва, готова продукція.

Необхідність контролю сировини на вміст ГМО обумовлена тим, що її якість у значній мірі визначає конкурентоспроможність і екологічну чистоту готової продукції. Використання у виробничому процесі хоча б частини сировини з ГМО призводить до значного погіршення якості готової продукції, яка формується упродовж виробничого процесу. Також контроль повинен забезпечувати формування достовірної інформації про склад продукції (особливо продовольчих товарів) на етикетках до неї. Це викликає необхідність ретельного контролю перебігу технології її виробництва.

Підприємства, які виготовляють продукцію, що містить ГМО, повинні ефективніше контролювати якість даної продукції, оскільки перевищення встановленої норми ГМО може негативно вплинути на здоров'я споживача, що, в свою чергу, призведе до зниження конкурентоспроможності даної продукції. Отже, перед ВТК повинні постати такі завдання:

- організація контролю якості продукції, що містить ГМО;
- контроль внесення змін до технічної документації на продукцію, що містить ГМО;
- контроль за обладнанням, яке використовується під час виробництва продукції, що містить ГМО;
- контроль за якістю сировини, що використовується у виробництві;
- контроль за вмістом ГМО у готовій продукції;
- контроль за маркуванням виробленої готової продукції з вмістом ГМО;
- забезпечення реалізації тільки тих партій готової продукції, що містить ГМО, які відповідають вимогам нормативно-технічної документації.

Вищевикладене забезпечить гарантування якості продукції, що надходить на ринки.

3.3. Методологічні засади бухгалтерського обліку виробничих відходів

Україна є країною зі значними обсягами виникнення та нагромадження виробничих відходів, які займають значну частину її території, що загрожує екологічною катастрофою. Станом на 2007 р. на території України зосереджено близько 28 млрд. т. твердих відходів, які займали більше 180 тис. га землі. В загальній масі накопичення відходів співвідношення комунально-побутових та індустріальних відходів складає приблизно 1:50, тоді як в країнах ЄС – 1:5²⁷⁸. В Україні у 2007 р. на одного мешканця припадало приблизно 300 кг відходів або 1 м³, а якщо не приймати жодних заходів зі зниження темпів утворення відходів, то до 2010 р. ця сума складе 2 м³²⁷⁹. Наявність відходів I-III класів небезпеки у спеціально відведених місцях або об'єктах за областями України у 2007 р. у відсотках наведено на рис. 3.6.



Рис. 3.6. Структура наявності відходів I-III класів небезпеки за регіонами України станом на 2007 рік²⁸⁰

Отже, регіоном, де сконцентрована найбільша кількість відходів, є схід України: Запорізька (35 % від загальної сукупності наявних відходів I-III класів небезпеки в Україні), Донецька (34 %), Луганська (8 %) та Сумська (8 %) області. Це є наслідком розташування у зазначеному регіоні більшості виробництв, що значно забруднюють навколишнє природне середовище та виробляють найбільшу кількість відходів.

За рік в Україні в середньому утворюється більше половини загальної кількості твердих виробничих відходів, які генеруються всіма державами-членами Європейського Союзу.

²⁷⁸ Екологічна енциклопедія: У 3 т. Т. 1: А-Е / [Редколегія: А.В. Толстоухов (гол. редактор) та ін.] – К.: ТОВ “Центр екологічної освіти та інформації”, 2007. – 432с.: іл. – (В опр.).

²⁷⁹ Те ж, с. 208.

²⁸⁰ Те ж, с. 140.

Така ситуація, більшою мірою, обумовлена такими факторами:

– виробничий процес вітчизняних підприємств має низький рівень переробки через недостатність засобів для його оновлення; використовуючи відходи для виробництва продукції, можна не лише зберегти цінні високовартісні ресурси, а й скоротити негативний вплив на навколишнє природне середовище через розміщення відходів;

– розвинуті країни розміщують екологічно шкідливі виробництва в країнах, що розвиваються, у зв'язку з тим, що вони потребують значних витрат грошових коштів і суттєво знижують рентабельність, а отже, і конкурентоспроможність продукції.

Підприємства України намагаються регулювати формування відходів виробництва. Так, при збільшенні виробництва ЗАТ “Оболонь” зменшує вплив на довкілля. Зокрема, протягом 2000-2008 рр. зменшено викиди в атмосферу на 42 % і утворення відходів на 48 %. Одночасно ЗАТ “Оболонь” реалізує, переробляє та повторно використовує понад 86 % відходів власного виробництва²⁸¹ (див. рис. 3.7).

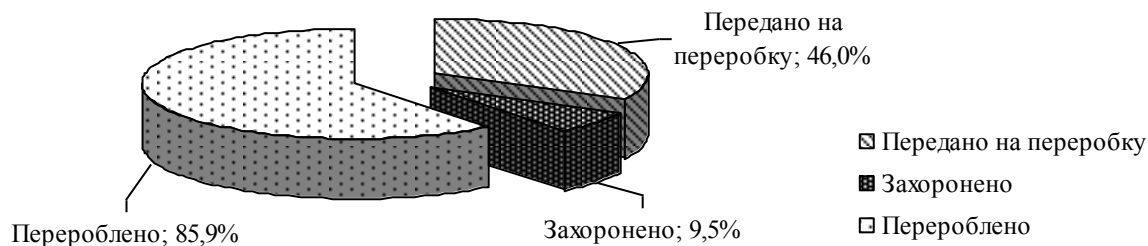


Рис. 3.7. Розподіл відходів ЗАТ “Оболонь” залежно від виду переробки

ЗАТ “Оболонь” переробляє 85,9 % відходів власного виробництва і тільки 14 % з них захороняє, що свідчить про турботу підприємства про стан навколишнього природного середовища та власний екологічний імідж.

Одним з інструментів налагодження ситуації з виробничими відходами є бухгалтерський облік, який здатен надавати інформацію про їх наявність і рух.

Дослідженням проблем обліку виробничих відходів займалися А.П. Баніна, О.Ф. Балацький, С.О. Биховець, М.П. Воскобойнік, А.П. Виговська, М.Ф. Гайнетдинов, Л.А. Ганечко, З.В. Гуцайлюк, Л.В. Гусаров, М.Т. Деншиков, Ю.П. Лебединський, А.Г. Ліфанчик, Л.Г. Мельник, В.С. Мищенко, Н.Л. Пирогов, В.В. Сопко, А.Г. Храмцов, Л.Г. Чернюк. Проте, більшість проблемних питань і досі залишилися невирішеними, а саме організація і методика бухгалтерського обліку

²⁸¹ Соціальний звіт компанії “Оболонь” за 2007-2008 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.obolon.ua>.

виробничих відходів, їх облік на макрорівні, порядок збору інформації про наявність та рух виробничих відходів тощо. Тому необхідною є розробка теоретичних підходів щодо відображення в бухгалтерському обліку виробничих відходів, розробка їх класифікації, методики обліку та порядку розкриття інформації про їх наявність і рух.

Сутність відходів виробництва

Ситуація, що склалася в Україні з виробничими відходами, потребує негайного вирішення. Нормативне регулювання утворення та подальшого використання виробничих відходів здійснюється через Закон України “Про відходи”²⁸², яким визначено правові, організаційні та економічні засади діяльності, пов’язаної із запобіганням або зменшенням обсягів утворення відходів, їх збиранням, перевезенням, зберіганням, обробленням, утилізацією та видаленням, знешкодженням і захороненням, а також з відвернення негативного впливу відходів на навколишнє природне середовище та здоров’я людини на території України.

Згідно із зазначеним законом, відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі людської діяльності і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення та яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення²⁸³. Цим же законом визначається поняття “відходи як вторинна сировина” – це відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови²⁸⁴.

Поняття “виробничі відходи” у законодавстві не визначене. Виходячи з наведених вище визначень, вважаємо, що виробничі відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі виробничої діяльності суб'єкта господарювання і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення та яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації або видалення.

Законом України “Про відходи” встановлено, що підприємство-власник відходів зобов’язане “виявляти і вести первинний поточний облік кількості, типу і складу відходів, що утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються, і подавати щодо них статистичну звітність у встановленому порядку; надавати місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування, спеціально уповноваженим органам виконавчої влади у

²⁸² Закон України “Про відходи” від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

²⁸³ Те ж.

²⁸⁴ Те ж.

сфері поводження з відходами інформацію про відходи та пов'язану з ними діяльність, у тому числі про випадки несанкціонованого попадання відходів у навколишнє природне середовище та вжиті щодо цього заходи; відшкодовувати шкоду, заподіяну навколишньому природному середовищу, здоров'ю та майну громадян, підприємствам, установам та організаціям внаслідок порушення встановлених правил поводження з відходами, відповідно до законодавства України”²⁸⁵. Для реалізації зазначеної вимоги потрібен бухгалтерський облік, який дозволить:

– на рівні держави – здійснювати контроль за наявністю виробничих відходів та операціями з ними; застосовувати штрафні санкції до порушників законодавчих вимог; забезпечувати комплексне використання матеріально-сировинних ресурсів; сприяти максимально можливій утилізації відходів шляхом прямого повторного чи альтернативного використання відходів; здійснювати контроль за місцями чи об'єктами розміщення відходів для запобігання шкідливому впливу їх на навколишнє природне середовище та здоров'я людини;

– на рівні суб'єкта господарювання – володіти інформацією для управління відходами виробництва; мати можливість отримувати додатковий дохід від реалізації переробленої частини відходів; забезпечувати повне збирання і своєчасне знешкодження та видалення відходів, а також дотримання правил екологічної безпеки при поводженні з ними; забезпечувати соціальний захист працівників, зайнятих у сфері поводження з відходами.

Відповідно до ст. 26 Закону України “Про відходи”, усі відходи, що утворюються на території України і на які поширюється дія цього Закону, обов'язково підлягають державному обліку та паспортизації²⁸⁶.

Але на практиці ситуація з відходами інколи вражає. Так, “Братською могилою” назвали жителі селища Джурин, що у Шаргородському районі, – пише С. Віктор, – могильник отрутохімікатів невідомого походження. Можливо, тому, що тут захоронили 1023,7 тони пестицидів з дев'яти областей держави – Волинської, Івано-Франківської, Житомирської, Закарпатської, Львівської, Рівненської, Тернопільської, Хмельницької та рідної Вінницької. Згідно з висновками обласної комісії з питань техногенної безпеки та надзвичайних ситуацій, Джуринське сховище отрутохімікатів забруднює навколишнє середовище та несе загрозу здоров'ю населення”²⁸⁷. Тож, державне регулювання вкрай необхідне.

²⁸⁵ Закон України “Про відходи” від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

²⁸⁶ Те ж.

²⁸⁷ Віктор С. Нам би довелося тікати з села, якби отруту взяли на баланс громади / С. Віктор // Голос України. – 2009. – № 87. – С. 9.

Порядок здійснення державного обліку та паспортизації відходів встановлено постановою Кабінету Міністрів України від 01.11.1999 р. № 2034. Дія Порядку поширюється на підприємства, установи, організації всіх форм власності, громадян-підприємців, діяльність яких пов'язана з утворенням відходів та здійсненням операцій поводження з ними.

Зазначеним Порядком встановлено, що державний облік відходів – це єдина державна система збору, узагальнення, всебічного аналізу та зберігання відомостей про відходи під час їх утворення та здійснення операцій поводження з ними. Він ґрунтується на даних спостережень за утворенням відходів і здійсненням операцій з ними, які формуються в бухгалтерському обліку підприємства.

Класифікація виробничих відходів Номенклатура відходів, за якою ведеться їх державний статистичний облік, розробляється Мінекобезпеки відповідно до державного класифікатора ДК 005-96 “Класифікатор відходів” і затверджується Держкомстатом. Згідно із затвердженою номенклатурою підприємства повинні вести бухгалтерський облік відходів з метою полегшення формування інформації для складання звітності та управління ними.

Відповідно до державного класифікатора, виробничі відходи для цілей відображення в бухгалтерському обліку можна згрупувати за такими ознаками (рис. 3.8).

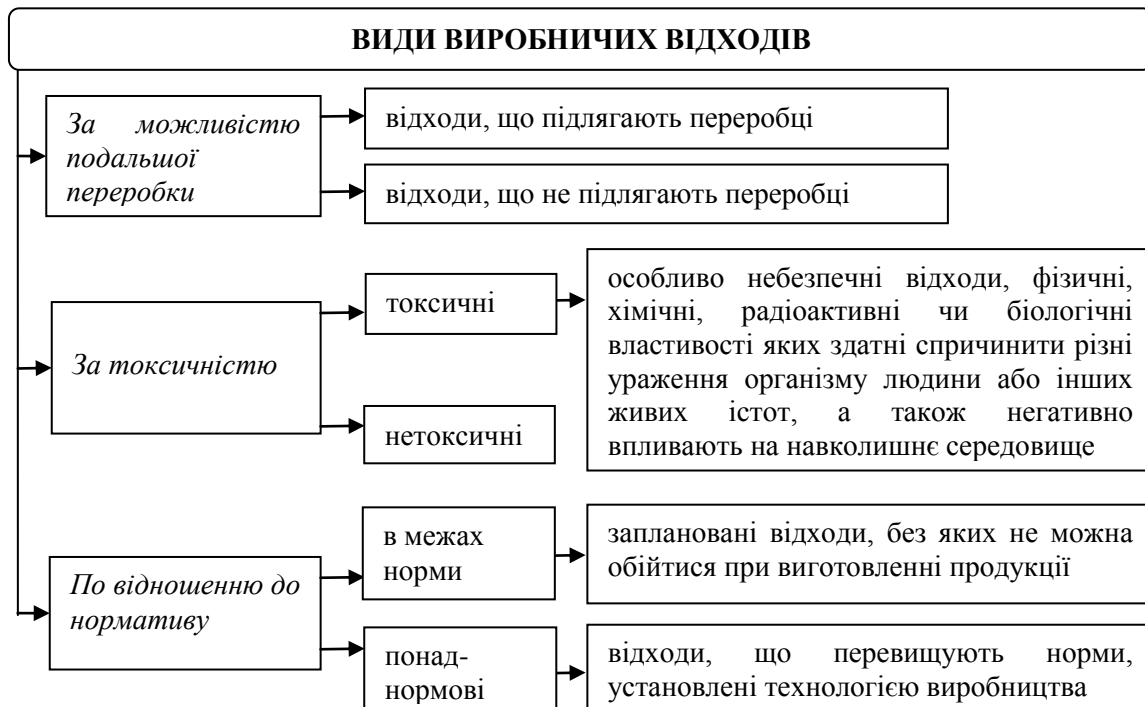


Рис. 3.8. Класифікація відходів виробництва для цілей бухгалтерського обліку

Відходи, що підлягають переробці, займають більшу частину в сукупності відходів і повинні бути перероблені, що забезпечить отримання у найближчій перспективі відчутного економіко-екологічного ефекту у вигляді покращення екологічної ситуації в країні та отримання додаткового доходу від подальшого використання виробничих відходів.

Відходи, що не підлягають переробці, є джерелами забруднення навколишнього природного середовища і формуються, в основному, через відсутність технології їх переробки.

Що стосується токсичних відходів, які є найбільш шкідливими для життя і здоров'я людини, то кількість джерел їх утворення на Україні перевищує 2500 найменувань. Рівень виробництва токсичних відходів по роках наведено на рис. 3.9.

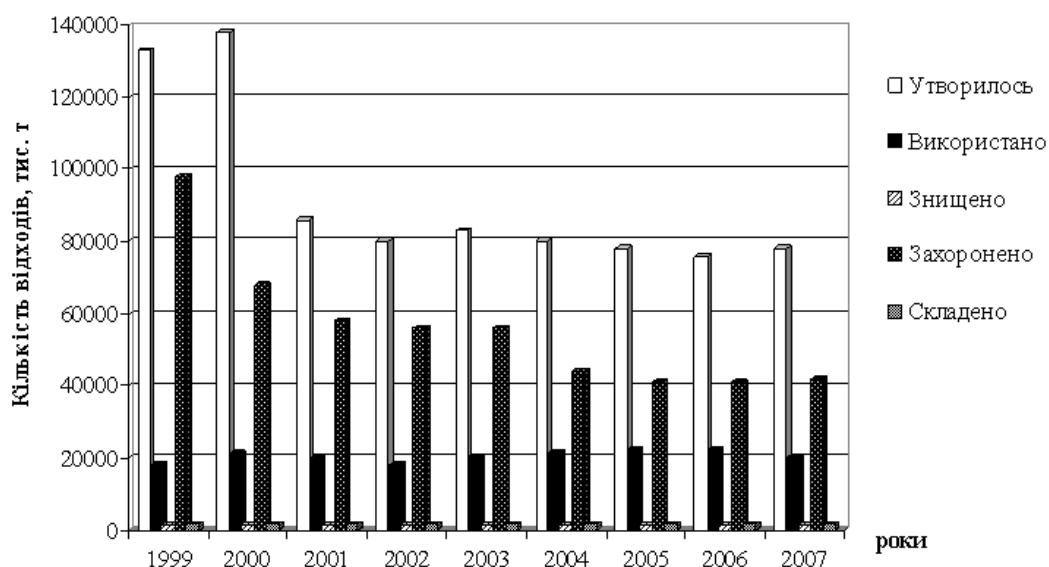


Рис. 3.9. Динаміка утворення та поводження з токсичними промисловими відходами в Україні за 1999-2007 рр. (розроблено за даними²⁸⁸)

Утворення токсичних відходів в Україні за період з 1999 до 2007 рр. поступово скорочувалося. Так, у 2007 р. у порівнянні з 1999 р. токсичних відходів вироблено на 58,6 % або на 55000 тис. т менше. Але частка захоронення зазначених відходів без переробки залишилася стабільно високою (відповідно за роками 73,7 %; 49,3 %; 67,4 %; 70,0 %; 67,7 %; 55,0 %; 52,6 %; 53,9 %; 53,8 % від загальної кількості утворених відходів). Використання ж токсичних відходів має стабільно позитивну тенденцію – 13,5 %; 15,2 %; 23,3 %; 22,5 %; 24,1 %; 26,3 %; 28,2 %; 28,9 %; 25,6 % від загальної сукупності відходів, що утворилися, відповідно за роками.

²⁸⁸ Екологічна енциклопедія: У 3 т. Т. 1: А-Е./ [Редколегія: А.В. Толстоухов (гол. редактор) та ін.] – К.: ТОВ “Центр екологічної освіти та інформації”, 2007. – 432с.: іл. – (В опр.). – С. 208.

Нетоксичні відходи також підлягають переробці, що дозволить зменшити кількість відвалів і місць їх захоронення, знизити потребу в первинних природних ресурсах і отримати дохід у результаті переробки відходів.

Відходи, що формуються в межах норм, встановлених технологічним процесом, та відходи, що перевищують зазначені норми, повинні бути відображені в бухгалтерському обліку на окремих аналітичних рахунках з метою оподаткування та контролю за ними.

Ведення бухгалтерського обліку виробничих відходів за запропонованою класифікацією дозволить формувати інформацію про їх наявність, стан і рух з метою управління ними; сприяти повній і безпечній їх переробці через деталізацію інформації щодо складу та токсичності таких відходів; здійснювати контроль за наявністю, рухом і складом виробничих відходів.

*Оцінка та
бухгалтерський
облік виробничих
відходів*

При організації бухгалтерського обліку виробничих відходів важливим питанням є визначення порядку їх оцінки, у зв'язку з тим, що вони утворюються паралельно з виходом готової продукції та формуванням незавершеного виробництва. Основна складність тут полягає в тому, що одержання відходів не є метою виробництва і на їх створення спеціально праця не витрачається.

Існують різні позиції щодо оцінки виробничих відходів у нормативних документах, що спричиняє питання у практиків і дослідження науковців. Оцінка відходів виробництва, як складової частини запасів підприємства, регулюється П(С)БО 9 “Запаси”, яким встановлено, що вони можуть бути оцінені за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю, тобто вартістю, за якою можна придбати такі відходи. Пунктом 11 П(С)БО 16 “Витрати” передбачена оцінка виробничих відходів за справедливою вартістю або за ціною їх можливого використання.

Вважаємо, що для оцінки виробничих відходів, що підлягають переробці, необхідно застосовувати такі способи:

- ціна їх можливого використання (для відходів виробництва, які будуть використані у підприємстві в якості сировини для переробки);
- справедлива вартість (якщо підприємство має намір реалізувати виробничі відходи).

При цьому ціни на відходи повинні бути нижчими від цін на відповідну повноцінну сировину і матеріали як мінімум на величину витрат з доведення їх до товарного вигляду у виробника і додаткових витрат споживача, пов'язаних із їх використанням; ціни на відходи повинні забезпечити вищу рентабельність виробництва готової продукції з відходів, ніж з повноцінної сировини. Тоді ціна стимулюватиме як підприємство-виробника відходів, так і їх споживача.

Відходи, що підлягають переробці, пропонуємо обліковувати на субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку”; понаднормові відходи – на окремих аналітичних рахунках до субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” та 209 “Інші матеріали” відповідно за видами з метою контролю за їх утворенням.

Відходи виробництва, що не підлягають переробці, не є активами підприємства у зв’язку з тим, що не виконується вимога п. 5 П(С)БО 9 “Запаси”: запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Такі відходи підлягають знищенню або захороненню згідно з чинним законодавством України. Але відходи зазначеного виду повинні бути враховані при визначенні собівартості продукції, під час виробництва якої вони утворилися, і потребують витрат на зберігання та подальші дії з ними. Тому такі відходи також є об’єктами бухгалтерського обліку і повинні бути відображені на субрахунку 209 “Інші матеріали” у розрізі аналітичних рахунків за місцями їх утворення та видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Відходи, що не підлягають переробці, відображаються в обліку в оцінці, яка базується на витратах на їх видалення та доставку до місць зберігання або захоронення. При списанні зазначених витрат їх вартість відноситься на інші операційні витрати.

Статтею 27 Закону України “Про відходи” передбачено, що з метою забезпечення збирання, оброблення, збереження та аналізу інформації про об’єкти утворення, оброблення та утилізації відходів ведеться їх реєстр, в якому визначаються номенклатура, обсяги утворення, кількісні та якісні характеристики відходів, інформація про поводження з ними та заходи щодо зменшення обсягів утворення відходів і рівня їх небезпеки²⁸⁹. Такий документ повинен вестися у кожному підприємстві-виробнику відходів на підставі первинних документів з обліку відходів.

Документування операцій з виробничими відходами необхідно здійснювати в первинних документах, спеціально пристосованих для відображення всіх особливостей виробничих відходів та порядку поводження з ними. Такий документ розроблено по пакувальних матеріалах і тарі (типова форма первинної облікової документації № 1-ВТ “Облік відходів та пакувальних матеріалів і тарі”). Запровадження форм первинної документації дозволить надавати точну інформацію для ведення державного обліку і паспортизації відходів, складати адміністративну звітність,

²⁸⁹ Закон України “Про відходи” від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=187%2F98>.

проводити контроль, експертизу проектів та об'єктів, реєстраційних карток для реєстрів місць утворення, перероблювати та видаляти відходи, проводити інвентаризації, затверджувати ліміти та отримувати дозволи на утворення і розміщення відходів, отримувати ліцензії на поводження з відходами і упаковкою, оперативно вирішувати питання поводження з неякісною та небезпечною продукцією тощо. Тобто, виконувати всі законодавчі вимоги у сфері поводження з відходами.

Розкриття інформації про відходи здійснюється у формі № 1 – небезпечні відходи “Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I-III класів небезпеки” та формі № 14-мтп “Звіт про утворення, використання та поставку вторинної сировини і відходів виробництва”.

Контроль за складанням звітності, фактичним станом відходів виробництва здійснює інвентаризаційна комісія (як внутрішній суб'єкт контролю) та спеціально уповноважені органи (як зовнішній суб'єкт контролю).

3.4. Екологічні витрати, доходи та зобов'язання як об'єкти бухгалтерського обліку

Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які прямо чи опосередковано впливають на економічні показники діяльності підприємства. За даними Держкомстату України²⁹⁰, щороку зростають загальні витрати на охорону навколишнього природного середовища по Україні (рис. 3.10).

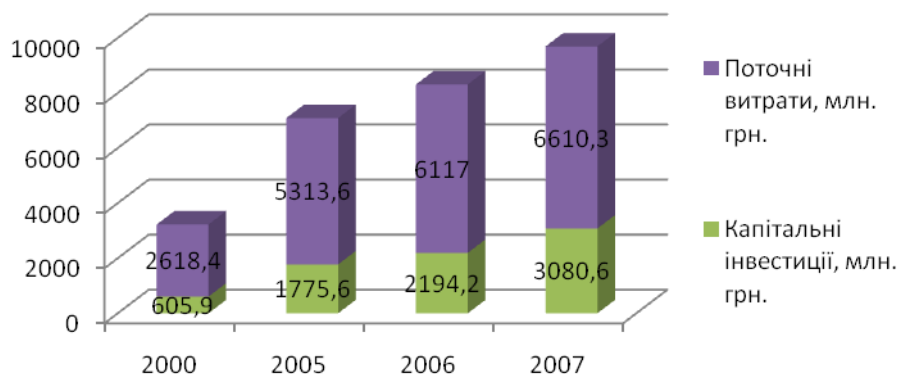


Рис. 3.10. Динаміка витрат на охорону навколишнього природного середовища в Україні

²⁹⁰ Офіційний сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

У 2007 р. загальна сума витрат України на охорону навколишнього природного середовища склала 9691,0 млн. грн., що на 6466,7 млн. грн. більше, ніж у 2000 р. Отже, за аналізований період витрати зросли більше ніж втричі, що свідчить про екологічну спрямованість політики України. У структурі витрат за період з 2000 р. до 2007 р. найбільшу питому вагу займали поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища, а саме відповідно по роках 81,2 %, 75,0 %, 73,6 %, 68,2 %. Спостерігається незначне зростання частки капітальних інвестицій, що є позитивною тенденцією і свідчить про спрямованість екологічної політики країни не тільки на подолання наслідків негативного впливу на навколишнє природне середовище, а й на превентивні заходи у вигляді створення необоротних активів природоохоронного призначення. Як зазначено у “Програмі розвитку України до 2010 року”, у 1990 р. третина основних фондів із загальної їх суми в 317 млрд. крб. амортизувалась від 2 до 3 разів, на ремонт і удосконалення буде потрібно суму, що становить 110 % від їх вартості, і приблизно суму їх вартості буде потрібно на їх заміну і оновлення²⁹¹. З огляду на значну зношеність основних засобів природоохоронного призначення, виявлена тенденція до зростання капітальних інвестицій є позитивною.

Незначна частка у структурі витрат на охорону навколишнього природного середовища припадає на витрати, здійснені за рахунок коштів державного бюджету (рис. 3.11).

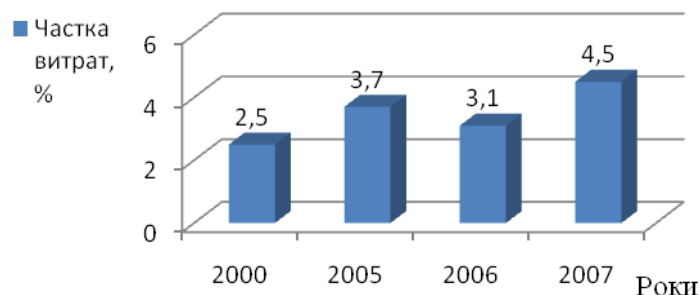


Рис. 3.11. Частка витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок коштів державного бюджету України

За рахунок коштів державного бюджету за період 2000-2007 рр. фінансувалося в середньому 3,5 % загальних витрат на охорону навколишнього природного середовища. Отже, основним джерелом фінансування охорони навколишнього природного середовища є засоби суб'єктів господарювання.

²⁹¹ Письмак В.П. Проблемы устойчивого функционирования социально-экономической модели Украины. – Донецк: издательство “Донеччина”, 2003. – 544 с. – С. 264.

Згідно з оприлюдненою інформацією, українські підприємства витрачають значні суми на екологічні заходи. Так, ВАТ “Кредитпромбанк” у 2008 р. на фінансування програм з енергозбереження витратив 45 млн. доларів США²⁹².

Екологічні витрати ЗАТ “Оболонь”²⁹³ за період 2001-2008 рр. мали тенденцію до зростання (рис. 3.12).

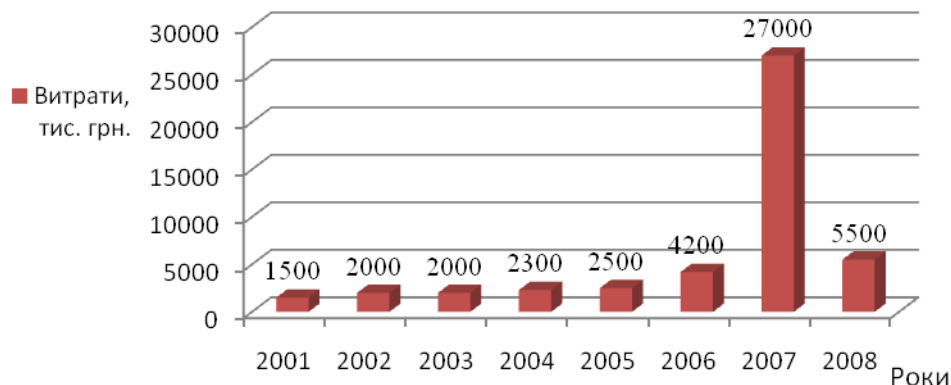


Рис. 3.12. Динаміка екологічних витрат ЗАТ “Оболонь” за 2001-2008 рр.

У середньому за 2001-2008 р. ЗАТ “Оболонь” несло екологічні витрати у розмірі 5875 тис. грн. У 2008 р. сума екологічних витрат ЗАТ “Оболонь” склала 3,5 % від чистого прибутку підприємства.

У структурі екологічних витрат у 2008 р. найбільшу питому вагу, а саме 74,8 %, займали капітальні інвестиції (рис. 3.13), що свідчить про спрямованість екологічної політики ЗАТ “Оболонь” на оновлення основних засобів природоохоронного призначення і є позитивною тенденцією.

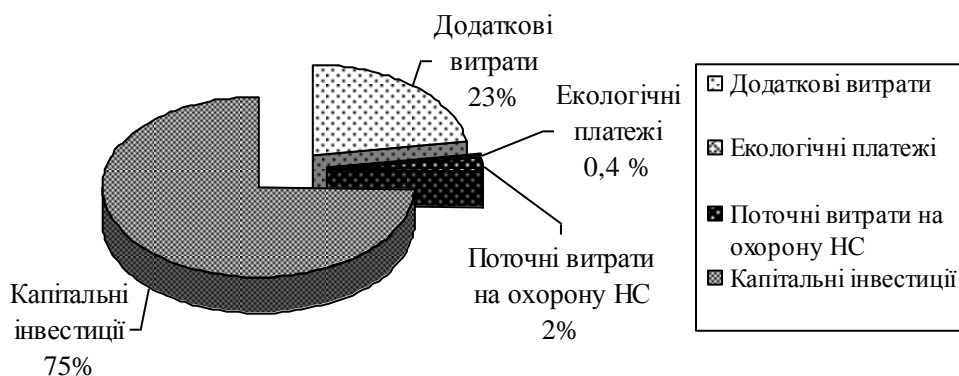


Рис. 3.13. Структура екологічних витрат ЗАТ “Оболонь” за 2008 р.

²⁹² Річний звіт ВАК “Кредитпромбанк” за 2008 р. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kreditprombank.com>

²⁹³ Соціальний звіт компанії “Оболонь” за 2007-2008 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.obolon.ua>

Таким чином, сума екологічних витрат у більшості підприємств досить значна, але на сьогодні бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. При існуючій організації бухгалтерського обліку це призводить до відсутності достовірних облікових даних про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств.

Економічно розвинуті країни намагаються не економити на витратах, пов'язаних з охороною природи, але і в них виникають проблеми щодо відображення екологічних витрат у системі бухгалтерського обліку та звітності. Розглядаючи наведену проблему, проф. Соколов Я.В. та проф. Соколов В.Я. зазначають: “Сутність проблеми розкрита у такому прикладі. Існує два підприємства, А і Б, які випускають однакову продукцію, але собівартість продукції підприємства А нижча, ніж у Б, і у конкурентній боротьбі А виграє. Однак це несправедливо, так як підприємство А забруднює навколишнє середовище та суспільство витрачає значні кошти на його відтворення. Тому витрати підприємства А були відображені у бухгалтерському обліку неправильно, ці витрати необхідно було відобразити у повному обсязі”²⁹⁴. У практиці господарювання відсутній поділ витрат на охорону природи і природокористування (експлуатацію природних ресурсів), що призводить до відсутності інформації щодо цих двох видів діяльності.

До того ж для заповнення статистичної форми № 1 – екологічні витрати підприємству потрібна детальна інформація про наявність і склад екологічних витрат, понесених у звітному періоду. Отже, важливим є визначення порядку формування і представлення інформація про екологічні витрати підприємств.

Питаннями визнання та бухгалтерського відображення екологічних витрат приділяли увагу такі вчені: вітчизняні – А.А. Божченко, О.М. Кондратюк, А.А. Манкуєв, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, В.З. Папінко, Н.Є. Потапенко, О.М. Сухіна; зарубіжні – І.В. Бешуля, М.С. Оборотов, Е. Бужим, Д. Мур, М. Стемпень.

Значна увага науковців приділена класифікації екологічних витрат. Так, Н.Є. Потапенко виділяє екологічні витрати на макрорівні, і зазначає, що до них належать фінансові й натуральні витрати держави, спрямовані на охорону, раціональне використання та відновлення природних ресурсів²⁹⁵.

²⁹⁴ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: [учебник] / Ярослав Вячеславович Соколов, Вячеслав Ярославович Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с. – С. 232.

²⁹⁵ Потапенко Н.Є. Екологічні витрати та доходи макроекономічних суб'єктів / Н.Є. Потапенко // Економіка природокористування і охорона довкілля: Щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України / Відп. ред. Б.М. Данилишин. – К.: 2005. – 376 с. – С. 83.

На мікрорівні екологічні витрати мають дещо інший зміст. Проф. Бешуля І.В. пропонує поділ екологічних витрат підприємства на ті, що виникають у результаті заходів з попередження і ліквідації наслідків забруднення в ході звичайних виробничих процесів, а також інвестиції, експлуатаційні витрати з управління природоохоронною діяльністю, з ліквідації наслідків завданої екологічної шкоди, відшкодовані витрати²⁹⁶.

Максимів Л.І. визначає екологічні витрати на рівні суб'єкта господарювання як "інтерналізовані витрати, які виникають внаслідок добровільних або обов'язкових заходів з метою запобігання, усунення, зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат енергії, сировини і матеріалів"²⁹⁷.

Екоресурсні платежі (збори), витрати на капітальний ремонт основних виробничих фондів природоохоронного призначення, поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів, витрати на переробку та утилізацію виробничих відходів О.М. Сухіна відносить до екологічних витрат²⁹⁸.

Манкуєв А.А.²⁹⁹ дотримується позиції, що до екологічних витрат належать витрати, пов'язані з викидами шкідливих речовин і переробкою відходів; витрати на профілактику та екологічний менеджмент; вартість матеріалів; вартість відходів виробництва.

У дисертації О.М. Кондратюк³⁰⁰ запропоновано класифікацію екологічних витрат для гірничо-збагачувальних підприємств, яка містить шістьнадцять груп з розшифруванням складу витрат, що включаються до кожної з них. Така класифікація є досить розширеною і вузькоспеціалізованою.

У нормативних документах³⁰¹ наводиться перелік екологічних витрат (додаток М), які можна об'єднати у такі групи:

²⁹⁶ Бешуля І.В. Направление стандартизации экологического учета / И.В. Бешуля // Региональные перспективы. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 161-163.

²⁹⁷ Максимів Л.І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л.І. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18-23, с. 19.

²⁹⁸ Сухіна О.М. Дослідження екологічної складової у виробничій діяльності підприємств гірничовидобувної промисловості / О.М. Сухіна // Економіка природокористування і охорона довкілля: Щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України / Відп. ред. Б.М. Данилишин. – К.: 2005. – 376 с. – С. 253.

²⁹⁹ Манкуєв А.А. Экологические затраты в системе категорий экологической экономики [Електронний ресурс] / А.А. Манкуєв. – Режим доступу: <http://www.rsee.chitgu.ru/pages/rsee2003/file3ru/htm>.

³⁰⁰ Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / Ольга Миколаївна Кондратюк. – К., 2008. – 260 с.

³⁰¹ Рекомендації про порядок складання звіту за формою І – екологічні витрати "Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи", затверджена наказом Держкомстату України від 01.07.2002 р. № 253 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sf.ukrstat.gov.ua/op8.pdf>.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості" від 02.02.2001 р. № 47 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421>.

Інструкція про порядок складання звіту про екологічні платежі, плату за природні ресурси та поточні витрати на охорону природи, затвердженій Міністерством юстиції України від 13.05.1996 р. № 135 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?uid=1034.140.0>.

- податки, збори та інші обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з екологічною діяльністю підприємства;
- витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення;
- вартість активів, використаних на природоохоронні цілі;
- витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю;
- витрати на оплату послуг сторонніх підприємств і організацій з виправлення наслідків діяльності суб'єкта господарювання;
- охорона та раціональне використання природних ресурсів.

У російській практиці до складу витрат, що включаються в собівартість продукції і враховуються при оподаткуванні прибутку, входять такі елементи, пов'язані з екологією і природокористуванням:

– витрати, пов'язані з використанням природної сировини, у частині витрат на рекультивацію земель, плата за деревину, що відпускається на пні, а також плату за воду, що забирається організаціями з водогосподарських систем (у сумі фактичних витрат);

– витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології або організації виробництва, а також з поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей, що здійснюються в ході виробничого процесу;

– платежі (внески страховок) з обов'язкових видів страхування і відрахування до фондів страхування (резерви);

– податки, збори, платежі та інші обов'язкові відрахування.

Морозова Е.В.³⁰² екологічні витрати поділяє на витрати на підготовку природних ресурсів до освоєння; витрати на охорону природи, відтворення відновних ресурсів і оплату негативного впливу на навколишнє природне середовище. Такий поділ відповідає стадіям взаємодії підприємства з навколишнім природним середовищем.

Алимов С.О.³⁰³ класифікує екологічні витрати за трьома напрямками: за видами витрат (прямі витрати, збиток від забруднення навколишнього середовища, платежі за забруднення навколишнього середовища), за елементами витрат, за видами природних ресурсів і напрямками витрат.

³⁰² Морозова Е.В. Методика учета затрат на природопользование / Е.В. Морозова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 76-79.

³⁰³ Алимов С.А. Управленческий учет и анализ экологических затрат промышленных предприятий: автореф. дис. на соискание научн. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Сергей Александрович Алимов. – Орел, 2006. – 24 с.

Белоусов А.М.³⁰⁴ виділяє групи екологічних витрат для добувних підприємств: витрати на підготовчі роботи; екологічні витрати некапітального характеру; витрати, пов'язані з обслуговуванням природоохоронного процесу; витрати, пов'язані з організацією процесу управління природокористуванням; непродуктивні екологічні витрати.

Туякова З.С.³⁰⁵ виділяє такі групи екологічних витрат: за зв'язком з процесом виробництва (передвиробничі, поствиробничі); за способом капіталізації (поточні, капіталізовані); за джерелами покриття (що відносяться на собівартість, на прямі витрати, за рахунок прибутку підприємства); за часом здійснення (поточні, одноразові); за видами здійснюваних заходів (попереджувальні, компенсаційні); за видами (статтями) витрат.

У статистиці екологічні витрати поділяються на капітальні та поточні.

Таким чином, єдиного підходу до визначення поняття, класифікації та бухгалтерського відображення екологічних витрат не запропоновано, тому окреслені питання залишаються невирішеними.

Отже, актуальною є розробка класифікації та методики бухгалтерського відображення екологічних витрат суб'єкта господарювання.

Класифікація екологічних витрат

Наслідком різноманітності підходів до трактування та класифікації витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємства, є застосування в економічній літературі понять “екологічні витрати” і “природоохоронні витрати” як синонімів. З огляду на те, що поняття “екологія” передбачає і використання, і охорону людиною навколишнього природного середовища, поняття “екологічні витрати” є більш широким порівняно з поняттям “природоохоронні витрати”. Всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності, є *екологічними витратами підприємства*.

З огляду на значну кількість класифікацій, які неоднорідні, але певною мірою тотожні, пропонуємо групувати екологічні витрати за такими ознаками: види діяльності та характер впливу на навколишнє природне середовище (див. рис. 3.14).

³⁰⁴ Белоусов А.М. Особенности обліку витрат і активів в екологічному управлінському обліку // Управленческий учет. – 2007. – № 5. – С. 111.

³⁰⁵ Туякова З.С. Классификация экологических затрат в современном бухгалтерском учете / З.С. Туякова, А.А. Черткова // Вестник ОГУ. – 2009. – № 8 (102). – С. 111-116.

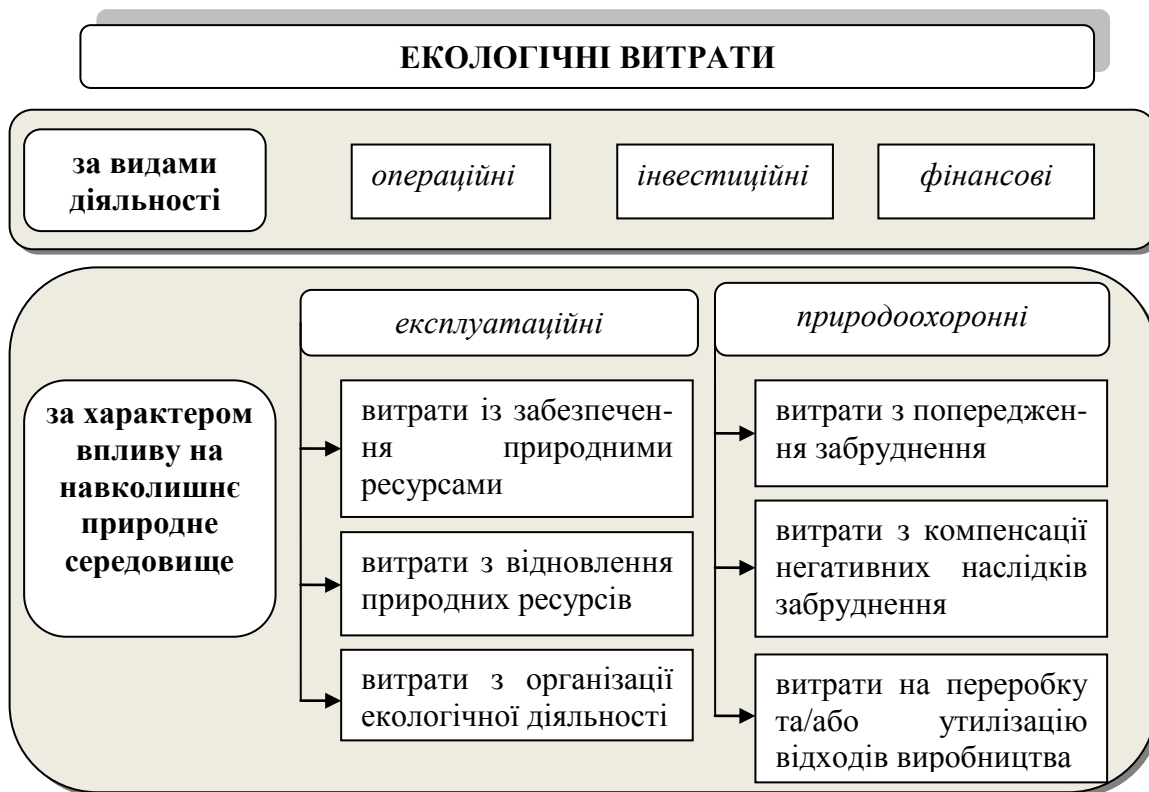


Рис. 3.14. Класифікація екологічних витрат

Залежно від виду діяльності екологічні витрати поділяються на операційні та інвестиційні. Операційні екологічні витрати виникають у процесі звичайної діяльності підприємства і пов'язані з використанням природних ресурсів та / або їх охороною. Інвестиційні екологічні витрати пов'язані зі створенням, придбанням, реконструкцією, модернізацією, технічним переобладнанням, капітальним ремонтом основних засобів природоохоронного призначення. Фінансові екологічні витрати виникають у результаті обслуговування отриманих кредитів для здійснення екологічної діяльності.

За характером впливу на навколишнє природне середовище екологічні витрати запропоновано поділяти на експлуатаційні (пов'язані із забезпеченням виробничого процесу природними ресурсами, їх експлуатацією та відновленням) і природоохоронні (пов'язані із заходами щодо охорони навколишнього природного середовища від забруднення).

Наведена класифікація екологічних витрат може бути застосована підприємствами різних форм власності та організаційно-правових форм, що дозволить організувати бухгалтерський облік екологічної діяльності та розробити методики бухгалтерського обліку екологічних витрат суб'єкта господарювання з метою формування інформації про результати екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

Бухгалтерське відображення екологічних витрат

Для управління екологічними витратами, забезпечення їх регулювання необхідна інформація про потреби у таких витратах, а також про їх фактичний розмір, що забезпечує бухгалтерський облік.

У діючій практиці ведення бухгалтерського обліку екологічні витрати не збираються окремо, а повністю відносяться на собівартість виробленої продукції (наданих послуг). Недоліками такого порядку ведення обліку є такі:

- знижується ефективність управління екологічною діяльністю підприємства через відсутність достовірної інформації про неї;
- знижується достовірність екологічної звітності підприємства.

Погляди вчених щодо бухгалтерського обліку екологічних витрат значно відрізняються і включають такі напрями³⁰⁶:

- 1) включення у калькуляційні статті рахунків з обліку витрат;
- 2) виділення окремої калькуляційної статті на рахунках з обліку витрат;
- 3) виділення на окремий синтетичний рахунок.

Розрізненість поглядів свідчить про нагальність і невирішеність проблеми методології відображення екологічних витрат в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання.

Однак відображення екологічних витрат в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання супроводжується рядом проблем.

По-перше, не відпрацьована методика бухгалтерського відображення екологічних витрат, особливо в частині необхідності їх капіталізації.

Зазначену проблему Е.В. Морозова³⁰⁷ пропонує вирішити через класифікацію екологічних витрат залежно від економічних вигод, що вони формують (рис. 3.15).

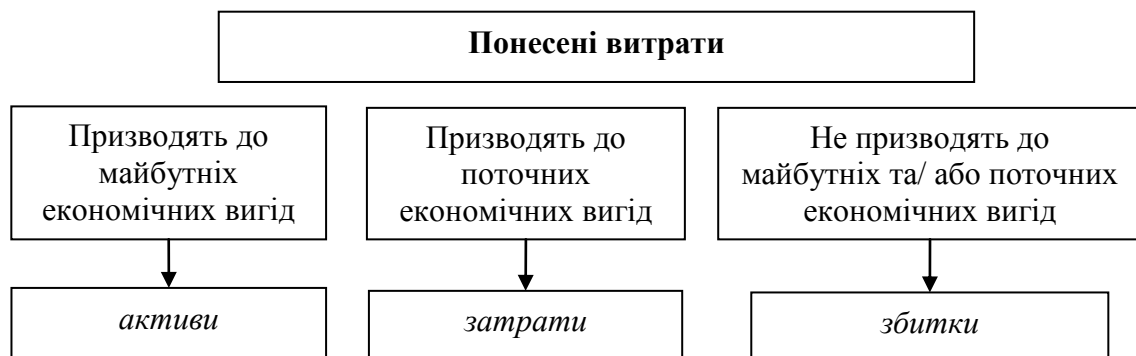


Рис. 3.15. Поділ витрат залежно від економічних вигід (за матеріалами³⁰⁸)

³⁰⁶ Морозова Е.В. Методика учета затрат на природопользование / Е.В. Морозова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 76-79.

³⁰⁷ Морозова Е.В. Анализ отечественной и зарубежной практики учета природопользования / Е.В. Морозова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 1 (121). – С. 33-38., с. 36.

Вважаємо наведену класифікацію прийнятною для застосування під час формування методики бухгалтерського обліку екологічних витрат. При цьому витратами, що призводять до майбутніх економічних вигід, пропонуємо вважати витрати, строк окупності який перевищує один рік або операційний цикл підприємства, якщо він більший за один рік. Витрати, що призводять до поточних економічних вигід, окуповуються протягом одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік

У випадку капіталізації витрат (відображення як витрат майбутніх періодів), за дослідженнями провідних російських вчених, "... прибуток звітного періоду збільшиться і підприємство буде змушене виплатити вищі дивіденди та податки. Якщо не капіталізувати, то буде порушено один з принципів бухгалтерського обліку – відповідності. У цьому випадку можливі три підходи: 1) складається окрема, паралельна традиційній, бухгалтерська звітність, яка відображає витрати з природоохоронних заходів; 2) у традиційному бухгалтерському обліку виділяється стаття, яка накопичує ці витрати; 3) усі подібні витрати розподіляються за окремими статтями бухгалтерської звітності. Вже зараз бухгалтерам рекомендують складати екобаланси, тобто звітність, що відображає вплив витрат, пов'язаних з природоохоронними заходами"³⁰⁹. Зважаючи на умови, що існують в Україні, найбільш раціональним для застосування є другий варіант із трьох запропонованих, а саме: виділяти екологічні витрати з-поміж інших і обліковувати їх окремо.

У зв'язку з цим, завданнями бухгалтерського обліку екологічних витрат є такі (рис. 3.16).

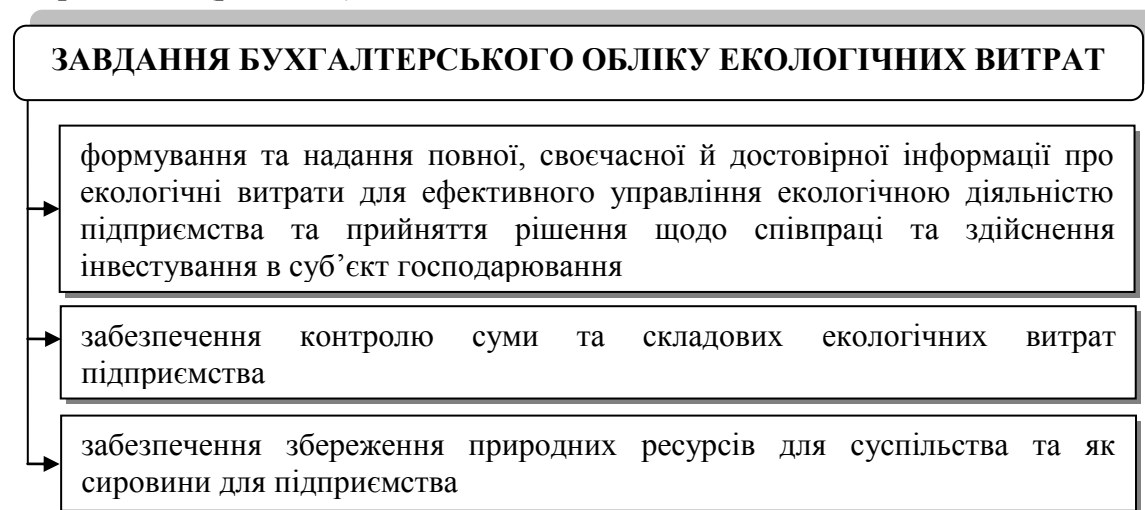


Рис. 3.16. Завдання бухгалтерського обліку екологічних витрат

³⁰⁸ Морозова Е.В. Анализ отечественной и зарубежной практики учета природопользования / Е.В. Морозова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 1 (121). – С. 33-38., с. 37.

³⁰⁹ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: [учебник] / Ярослав Вячеславович Соколов, Вячеслав Ярославович Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с. – С. 232.

Виконання наведених завдань забезпечить зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією про діяльність підприємства у сфері впливу на навколишнє природне середовище.

Особливістю природоохоронних витрат є те, що знижувати їх рівень недоцільно у зв'язку з постійною необхідністю в охороні довкілля. Економія природоохоронних витрат може спричинити непоправну деградацію навколишнього природного середовища. Тому контроль рівня природоохоронних витрат повинен не стільки сприяти пошуку шляхів їх зниження, скільки визначати достатність вкладених засобів на охорону навколишнього природного середовища.

Для організації бухгалтерського обліку екологічних витрат необхідною є розробка нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та облікової політики підприємства з урахуванням особливостей його екологічної діяльності.

Елементами організації бухгалтерського обліку екологічних витрат є:

1. в частині техніки ведення бухгалтерського обліку:

- первинні документи, облікові реєстри, порядок документообороту;
- робочий план рахунків з виділенням аналітичних рахунків;
- програмне забезпечення ведення бухгалтерського обліку;
- терміни надання та користувачі внутрішньої звітності;

2. в частині методичного забезпечення бухгалтерського обліку:

- порядок визнання, визначення суми та включення екологічних витрат до собівартості;
- порядок розподілу загальновиробничих екологічних витрат.

Ведення синтетичного обліку екологічних витрат повинно базуватися на галузевих особливостях та специфіці діяльності конкретного підприємства.

П(С)БО 16 “Витрати” витрати на охорону навколишнього природного середовища передбачено включати до загальновиробничих витрат. Вважаємо, що залежно від виду екологічних витрат їх необхідно обліковувати на рахунках 15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” (Додаток Н).

Наведені рахунки за дебетом і кредитом кореспондують з іншими рахунками залежно від змісту господарської операції, що відбулася, та згідно з Методичними рекомендаціями із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Базовим елементом організації бухгалтерського обліку екологічних витрат є визначення об'єктів аналітичного обліку, які залежать від ступеня впливу суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище, і напрямів здійснюваної екологічної діяльності. В основу вибору об'єктів аналітичного обліку екологічних витрат запропоновано покласти розроблену класифікацію з деталізацією кожного виду витрат (Додаток Н).

Ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат у запропонованих розрізах аналітичного обліку дозволить:

- ефективно управляти екологічними витратами;
- здійснювати аналіз екологічних витрат;
- формувати достовірну інформацію для національної екологічної статистики;
- здійснювати моніторинг стану довкілля.

У діючій практиці господарювання екологічні витрати обліковуються, а отже, і розподіляються та списуються за загальноприйнятою методикою без урахування їх особливостей. Так, розподіл екологічних витрат, які за економічною сутністю є змінними загальновиробничими, у практиці здійснюється пропорційно до заробітної плати працівників основного виробництва. Зазначену методику недоцільно застосовувати до екологічних витрат у зв'язку з тим, що такі витрати залежать від обсягу та складності відновлення порушеного навколишнього природного середовища, а не від трудомісткості процесів операційної діяльності підприємства. Тому вважаємо за доцільне розподіляти змінні загальновиробничі екологічні витрати пропорційно сумі природоохоронних витрат, що позитивно впливатиме на процес ціноутворення на продукцію підприємства.

Бухгалтерське відображення екологічних доходів

Екологічні доходи як об'єкт бухгалтерського обліку менш очевидний, ніж витрати, що пов'язано з імовірнісним, на думку власників капіталу, характером таких доходів. Іншими словами, екологічні витрати не збігаються у часі з екологічними доходами, розрив між зазначеними подіями значний. Це спричиняє незначну зацікавленість підприємств у екологічній діяльності.

Ще однією причиною наведеного твердження є відсутність миттєвої екологічної шкоди, тобто підприємство отримує у поточному періоді прибуток і наслідками своєї діяльності формує складну екологічну, а, отже, і економічну, ситуацію в країні та світі в цілому. А витрати на усунення екологічної шкоди найчастіше значно перевищують прибуток, отриманий від забруднення та знищення навколишнього природного середовища. Така ситуація виникає за умови відсутності екологічної свідомості власників і працівників підприємств.

Джерелами екологічних доходів є:

- впровадження безвідходного, екологічного виробництва (ефект у якості економії сировини та природних ресурсів, економічне стимулювання);
- виробництво екологічно чистої продукції (ефект формується за рахунок ціноутворення);
- надходження у вигляді економічного стимулювання (податкові, кредитні пільги, компенсації з бюджету).

Отже, екологічні доходи відрізняються від інших видів доходів, що пов'язано зі складністю їх ідентифікації. Вважаємо за доцільне віднести їх до групи умовних доходів у зв'язку з особливим порядком їх розрахунку.

Економію сировини можна визначити у межах аналізу ефективності використання сировини і матеріалів. Дохід в цьому випадку визначається як сума складових: вартість сировини, яку зекономлено (рахунок 20 “Виробничі запаси”), сума доходу від переробки та реалізації виробничих відходів (рахунок 70 “Доходи від реалізації”). Зазначені доходи можливо виділити також лише в рамках внутрішньогосподарського обліку. Економія природних ресурсів визначається на макрорівні й впливає на здоров'я та добробут нації.

Екологічні доходи виокремити в сумі виручки від реалізації можливо лише в рамках внутрішньогосподарського обліку із застосуванням комп'ютерної техніки в межах відкритих аналітичних рахунків до рахунку 70 “Доходи від реалізації”.

Екологічні доходи від економічного стимулювання, які формуються від надання податкових і кредитних пільг, особам, які здійснюють за власні кошти заходи, передбачені загальнодержавними та регіональними програмами використання й охорони земель, звільнення від плати за земельні ділянки, що перебувають у стадії сільськогосподарського освоєння або поліпшення їх стану згідно з державними або регіональними програмами, можна виявити тільки у внутрішньому обліку шляхом порівняння суми фактично сплачених податків та зборів (рахунок 64 “Розрахунки за податками і платежами”) з сумою, що належала б до сплати за умови відсутності природоохоронної діяльності.

Компенсації з державних бюджетних коштів суми зниження доходу власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації деградованих і малопродуктивних земель, що стали такими не з їх вини, обліковуються на рахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

*Бухгалтерське
відображення
екологічних
зобов'язань*

Поняття “екологічні зобов'язання” для української практики господарювання нове. Дотепер на міжнародному і національному рівнях не розроблені та не рекомендовані стандарти бухгалтерського обліку, в яких включено поняття “екологічні зобов'язання”.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”³¹⁰, зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла в наслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Згідно з П(С)БО 11 “Зобов'язання”³¹¹, зобов'язання визнаються, коли їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення, трактовка ж поняття “екологічні зобов'язання” зовсім відсутня.

Бичкова С.М. і Єгоров М.Ю. “екологічні зобов'язання” визначають як наслідок екологічного характеру, обумовлений взаємодією підприємств з навколишнім середовищем, що може здійснити суттєвий вплив на фінансовий стан³¹².

Кондратюк О.М.³¹³ екологічні зобов'язання відносить до складу екологічних витрат. Таке ототожнення вважаємо недоцільним у зв'язку з тим, що у момент виникнення заборгованості перед третіми особами виникають екологічні зобов'язання, а після їх погашення – екологічні витрати. Тому об'єднувати зазначені поняття економічно необґрунтовано та недоцільно.

Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті:

- здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів);
- недотримання норм екологічного законодавства, які тягнуть за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо;
- добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище виходячи із міркувань піклування про свою репутацію.

Екологічні зобов'язання можуть бути двох видів: умовні та реальні.

Умовні екологічні зобов'язання формуються на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні. Такі зобов'язання важко піддаються підрахунку у зв'язку з:

- труднощами встановлення джерел викидів або скидів і вжиття заходів для виправлення ситуації;

³¹⁰ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

³¹¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.

³¹² Бичкова С.М. Роль и значение экологического учета и аудита в рыночной экономике / С.М. Бичкова, М.Ю. Егоров // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2001. – № 9. – С. 20-23., с. 21.

³¹³ Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / Ольга Миколаївна Кондратюк. – К., 2008. – 260 с.

– технологічними невизначеностями, що ускладнюють визначення рівня забруднення та рівня витрат, пов'язаних з проведенням заходів для виправлення ситуації;

- відсутності порядку розподілу витрат між забруднювачами;
- неналагодженим екологічним законодавством.

Отже, відображення в системі бухгалтерського обліку умовних екологічних зобов'язань неможливе.

Реальні екологічні зобов'язання можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання за такими розрізами аналітики (табл. 3.2).

Таблиця 3.2. Напрями побудови аналітичного обліку реальних екологічних зобов'язань

<i>Рахунок бухгалтерського обліку</i>	<i>Класифікаційна група</i>		<i>Напрями аналітичного обліку</i>	<i>Джерело погашення зобов'язань</i>
<i>XX</i>	<i>XXX</i>		<i>XXXX</i>	
<i>1</i>	<i>2</i>		<i>3</i>	<i>4</i>
64 “Розрахунки за податками і платежами”	Зобов'язання з відшкодування шкоди, заподіяної навколишньому середовищу	в межах затверджених норм	зобов'язання, що виникли через викиди у навколишнє середовище	собівартість продукції (робіт, послуг)
			зобов'язання, що виникли через видобуток корисних копалин	
			зобов'язання з екологічних податків і платежів	
			зобов'язання, що виникли через шкоду заподіяну техногенними катастрофами	
		понад затверджених норм	зобов'язання, що виникли через викиди у навколишнє середовище	фінансовий результат діяльності підприємства
			зобов'язання, що виникли через видобуток корисних копалин	
			зобов'язання з екологічних податків і платежів	
			зобов'язання, що виникли через шкоду заподіяну техногенними катастрофами	
63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; 68 “Розрахунки за іншими операціями”	Зобов'язання за розрахунками зі сторонніми організаціями, які надавали послуги з усунення наслідків діяльності підприємства, що негативно вплинули на навколишнє природне середовище		у розрізі назв сторонніх організацій	витрати діяльності, яка призвела до забруднення

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
68 “Розрахунки за іншими операціями”	Зобов’язання з екологічного страхування (можуть виникати за бажанням підприємства як колективна форма створення фінансових резервів)	у розрізі назв страхових організацій	фінансовий результат діяльності підприємства

Ведення бухгалтерського обліку за запропонованими розрізами аналітики дозволить формувати інформацію про екологічні зобов’язання з метою ефективного управління підприємством.

3.5. Бухгалтерська інтерпретація екологічного збитку

В рамках стратегії сталого розвитку на сьогодні дуже актуальною є проблема розробки засобів уникнення та захисту від забруднення навколишнього природного середовища. Крім шкідливого впливу на здоров’я людини, забруднення навколишнього природного середовища спричиняє формування екологічних збитків, розмір яких може бути надзвичайно великим. Так, за даними Національної ради США по контролю за забрудненням, збиток від викидів в атмосферу в 1968 р. склав 1,6 млн. доларів, а в 1977 р. – 24,9 млн. доларів. У ряді країн збиток від викидів в атмосферу оцінюється в 1 млрд. доларів; у Великій Британії – 0,84, у Канаді – 2,5, у Франції – 3 млрд. доларів³¹⁴.

На Україні наукові розробки щодо виявлення екологічного збитку та визначення його розміру розпочалися з 60-х рр. ХХ ст. на теренах тоді ще Радянського союзу³¹⁵. Такі розробки у більшості випадків були засекречені та не підлягали широкому розповсюдженню, а, відповідно, і не застосовувалися. Вся інформація щодо рівня забруднення або його соціально-економічних наслідків була закрита.

У системі показників природокористування економічним збиткам від забруднення навколишнього природного середовища належить особлива роль. Цей показник відображає екологічні наслідки антропогенної діяльності, в тому числі функціонування виробництва. Але інтерпретація та оцінка

³¹⁴ Стадницький Г.В. Екологія: Учеб. пособие для химико-технологических вузов. / Г.В. Стадницький, А.И. Родионов. – М.: Высш. шк., 1988. – 272 с. – С. 149.

³¹⁵ Екологія: Підручник / С.І. Дорогунцов, К.Ф. Коценко, М.А. Хвесик та ін. – К.: КНЕУ, 2005. – 371 с.

екологічного збитку в економіці в цілому та в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання відрізняються, що ускладнює формування макроекономічних показників і вводить в оману користувачів інформації.

Питанням, пов'язаним з екологічними збитками, в економічній літературі приділяється увага такими авторами, як О.Ф. Балацький, Г.О. Білявський, Ю.Д. Бойчук, Т.Ж. Бондар, К.Г. Гофман, В.В. Глухов, В.С. Джигирей, С.І. Дорогунцов, Н.Л. Заверуха, А.К. Запольський, Д.М. Колотило, К.Ф. Коценко, Л.Г. Мельник, А.Й. Родіонов, Є.В. Рюмина, Л.І. Салюк, Ю.П. Скиданенко, Г.В. Стадницький, В.М. Сторожук, А.П. Федоренко, Т.С. Хачатуров, М.А. Хвесик, Є.І. Ходаківський, О.М. Царенко, Г.В. Черевко, К.П. Шапочка, М.І. Яцків, Р.А. Яцюк та інші. Зазначені автори розглядали екологічний збиток з точки зору економіки країни в цілому; щодо його бухгалтерського відображення, то зазначене питання залишилося без уваги у зв'язку з відсутністю методик бухгалтерського обліку інших об'єктів, які формують екологічну діяльність суб'єкта господарювання. Тому необхідно ідентифікувати екологічний збиток для побудови методики його відображення в бухгалтерському обліку.

**Поняття
“екологічний
збиток”**

Поняття “екологічний збиток” на сьогодні трактується по різному залежно від сфери застосування цього терміну. Для економіки суб'єкта господарювання наведене поняття є новим і таким, що навмисно або ненавмисно ігнорується. З метою встановлення, дослідження та регулювання екологічного збитку, його необхідно ідентифікувати та відобразити в бухгалтерському обліку.

Щодо ідентифікації екологічного збитку, то в економіці застосовується поняття “збиток”, трактування якого наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3. Трактування поняття “збиток”

№ з/п	Джерело	Збиток – це
1	2	3
1	В економічній довідковій літературі ³¹⁶	непередбачені витрати, втрата майна; шкода, яка наноситься діяльністю одного суб'єкта господарювання іншому, природі, навколишньому середовищу, людям
2	У страхуванні ³¹⁷	матеріальні втрати, нанесені страхувальникові в результаті страхового випадку

³¹⁶ Глухов В.В. Экономические основы экологии. / В.В. Глухов, Т.В. Лисочкина, Т.П. Некрасова. – СПб.: “Специальная литература”, 1997. – 304 с.

³¹⁷ Мних М.В. Страхування відповідальності підприємств за забруднення навколишнього середовища / М.В. Мних // Економіка та держава. – 2007. – № 6. – С. 12.

Продовження табл. 3.3

1	2	3
3	У цивільному праві ³¹⁸	невигідні для кредитора майнові наслідки, які виникли в результаті правопорушення, допущеного боржником; втрачена вигода
4	За словником термінів і визначень з охорони навколишнього середовища ³¹⁹	додаткові витрати на ліквідацію несприятливих наслідків для життєдіяльності людини, тварин, рослин та інших живих організмів, викликаних порушенням нормативів якості навколишнього природного середовища в результаті негативних дій господарської та іншої діяльності, техногенних аварій і катастроф
5	В бухгалтерському обліку ³²⁰	перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого здійснені ці витрати

Під збитком у більшості сфер застосування терміну розуміють втрату будь-чого певним суб'єктом або об'єктом. Різниця у визначеннях спостерігається в частині об'єктів завдання збитку. Лише в бухгалтерському обліку під збитками розуміють перевищення витрат над доходами, для отримання яких понесені ці витрати.

Щодо визначення поняття “екологічний збиток” серед авторів єдності також немає (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Визначення поняття "екологічний збиток"
в наукових літературних джерелах

№ з/п	Джерело	Екологічний збиток – це
1	2	3
1	Балацький О.Ф., Мельник Л.Г., Яковлев А.Ф. ³²¹	витрати, пов'язані із впливом забруднення на здоров'я, додаткові витрати на компенсацію інтенсивного зносу основних фондів промисловості, житлово-комунального господарства й обумовлені цим різні втрати, недовироблення продукції сільського, лісового господарства
2	Білявський Г.О., Бутченко Л.І., Навроцький В.М. ³²²	суспільно необхідні витрати, що виникають внаслідок екодеструктивного впливу
3	Глухов В.В., Лисочкина Т.В., Некрасова Т.П. ³²³	зміна корисності навколишнього середовища внаслідок його забруднення, яке виражається у вигляді витрат суспільства, пов'язаних зі зміною навколишнього середовища

³¹⁸ Козьменко С.Н. Экономика катастроф (инвестиционные аспекты) / С.Н. Козьменко. – К.: Наукова думка, 1997. – 204 с.

³¹⁹ Словник нормативних економічних термінів: [навчально-методичний посібник] / Укладач Л.І. Гаврилюк. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 184 с.

³²⁰ П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>.

³²¹ Балацький О.Ф. Экономика и качество окружающей среды / О.Ф. Балацький, Л.Г. Мельник, А.Ф. Яковлев. – С-Пб., 1995. – 296 с.

³²² Білявський Г.О. Основи екології: теорія і практикум: [навчальний посібник] / Г.О. Білявський, Л.І. Бутченко, В.М. Навроцький. – К.: Лібра, 2002. – 352 с.

³²³ Глухов В.В. Экономические основы экологии / В.В. Глухов, Т.В. Лисочкина, Т.П. Некрасова. – С-Пб.: “Специальная литература”, 1997 с. – 304 с.

Продовження табл. 3.4

1	2	3
4	Заверуха Н.Л. ³²⁴	грошова оцінка негативних змін у навколишньому середовищі в результаті його забруднення, в якості та кількості природних ресурсів, а також наслідків таких змін
5	Джигирей В.С., Сторожук В.М., Яцюк Р.А. ³²⁵	витрати, які виникають внаслідок знищення елементів природного середовища, його забруднення викидами, стоками, відходами, виснаження природних комплексів, нерациональне використання природних ресурсів, порушення екологічних зв'язків у середовищі існування
6	Запольський А.К., Салюк Л.І. ³²⁶	зміна корисності довкілля внаслідок його забруднення, оцінюється як витрати суспільства, пов'язані зі зміною природного середовища
7	Колотило Д.М. ³²⁷	виражені у вартісній формі фактичні та можливі витрати, заподіяні економічному суб'єкту внаслідок екодеструктивного впливу, а також додаткові витрати на компенсацію цих збитків
8	Мельник Л.Г. ³²⁸	порушення та руйнування природного середовища внаслідок необережного ставлення суспільства до природи
9	Федоренко А.П., Бондар Т.Ж. ³²⁹	практичні (або можливі) втрати або негативні зміни в навколишньому середовищі, викликані антропогенними чинниками і втілені в грошовій оцінці
10	Ходаківський Є.І. ³³⁰	комплексний показник, що відбиває особливості взаємодії виробництва з середовищем і здійснює вплив на головні характеристики виробничої діяльності
11	Економічний словник ³³¹	фактичні екологічні, економічні та соціальні витрати, які виникають у результаті порушення природоохоронного законодавства, господарської діяльності, стихійних екологічних лих і катастроф. Збиток виявляється у вигляді природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів у народному господарстві, а також погіршень соціально-гігієнічних умов проживання для населення
12	Голуб А.А., Струкова Е.Б. ³³²	грошова оцінка негативних змін основних природних якостей під дією забруднення

³²⁴ Заверуха Н.Л. Экономика (Взаимодействие и управление) / Н.Л. Заверуха. – М.: Экономика, 1996. – 206 с.

³²⁵ Джигирей В.С. Основы экологии та охорона навколишнього природного середовища. (Екологія та охорона природи): [навчальний посібник] / В.С. Джигирей, В.М. Сторожук, Р.А. Яцюк. – Львів: Афіша, 2004. – 272 с.

³²⁶ Запольський А.К. Основы экологии: [підручник] / А.К. Запольський, Л.І. Салюк; [за ред. К.М. Ситника]. – К.: Вища школа, 2001. – 358 с.: іл.

³²⁷ Колотило Д.М. Экология та економіка: [навчальний посібник]. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. / Д.М. Колотило. – К.: КНЕУ, 2005. – 576 с.: іл.

³²⁸ Мельник Л.Г. Экологична економіка: [підручник]. – [2-ге вид., випр. і доп.]. / Л.Г. Мельник. – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2003. – 348 с.

³²⁹ Федоренко А.П. Салюк Л.І. Экология: [підручник] / [А.П. Федоренко, Т.Ж. Бондар та ін.]. – К.: Вища школа, 1997. – 564 с.

³³⁰ Ходаківський Є.І. Функції екологічного збору / Є.І. Ходаківський // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Сучасні проблеми економіки та управління підприємствами”. – Дніпропетровськ, 2007. – 109 с.

³³¹ Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.

³³² Голуб А.А. Экономика природопользования / А.А. Голуб, Е.Б. Струкова. – М.: Аспект Пресс, 1995. – 188 с.

Отже, більшість авторів, а саме 60 %, підтримують думку, що екологічний збиток – це витрати³³³ 30 % авторів³³⁴ екологічні збитки трактують як зміну корисності навколишнього середовища. Таке трактування відрізняється від прийнятого в бухгалтерському обліку. З точки зору бухгалтерського обліку екологічний збиток як витрати, пов'язані з ліквідацією впливу господарської діяльності на навколишнє природне середовище, є екологічними витратами, які включаються до складу елементів, що формують екологічний збиток.

Виходячи з цього та з урахуванням визначення поняття “збиток”, прийнятого в бухгалтерському обліку, з метою бухгалтерського відображення екологічні збитки необхідно трактувати як різницю між витратами або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства, та екологічними доходами. Порядок формування екологічного збитку наведено на рис. 3.17.



Рис. 3.17. Модель формування екологічного збитку

³³³ Білявський Г.О. Основи екології: теорія і практикум: [навчальний посібник] / Г.О. Білявський, Л.І. Бутченко, В.М. Навроцький. – К.: Лібра, 2002. – 352 с.

Джигирей В.С. Основи екології та охорона навколишнього природного середовища. (Екологія та охорона природи): [навчальний посібник] / В.С. Джигирей, В.М. Сторожук, Р.А. Яцюк. – Львів: Афіша, 2004. – 272 с.

Глухов В.В. Экономические основы экологии / В.В. Глухов, Т.В. Лисочкина, Т.П. Некрасова. – СПб., “Специальная литература”, 1997 с. – 304 с.

Запольський А.К. Основи екології: [підручник] / А.К. Запольський, Л.І. Салюк; [за ред. К.М. Ситника]. – К.: Вища школа, 2001. – 358 с.: іл.

Колотило Д.М. Екологія та економіка: [навчальний посібник] / Д.М. Колотило. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – К.: КНЕУ, 2005. – 576 с.: іл.

Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.

³³⁴ Глухов В.В. Экономические основы экологии / В.В. Глухов, Т.В. Лисочкина, Т.П. Некрасова. – СПб., “Специальная литература”, 1997 с. – 304 с.

Запольський А.К. Основи екології: [підручник] / А.К. Запольський, Л.І. Салюк; [за ред. К.М. Ситника]. – К.: Вища школа, 2001. – 358 с.: іл.

Федоренко А.П. Загальна екологія: [підручник] / [А.П. Федоренко, Т.Ж. Бондар та ін.]. – К.: Вища школа, 1997. – 564 с.

Отже, формування екологічного збитку відбувається через викривлену взаємодію суб'єкта господарювання з навколишнім природним середовищем. При цьому суб'єкт господарювання забруднює, виснажує, знищує компоненти навколишнього природного середовища і в результаті отримує природні ресурси, необхідні для здійснення нормальної діяльності, гіршої якості або їх дефіцит. Також навколишнє природне середовище завдає втрат суб'єкту господарювання через природні катаклізми, кількість яких у XXI ст. значно зросла у порівнянні навіть з XX ст.

Населення, у свою чергу, як і суб'єкти господарювання, забруднює та знищує навколишнє природне середовище. Забруднене суб'єктами господарювання та населенням навколишнє природне середовище взаємодіє з останнім, погіршуючи його здоров'я. Значний вплив на здоров'я населення здійснює також споживання екологічно забрудненої їжі, яка виробляється суб'єктами господарювання з екологічно забрудненої сировини, виробленої забрудненим навколишнім природним середовищем.

Таким чином формується замкнуте коло, всі суб'єкти якого потерпають від дій, що спричиняють забруднення навколишнього природного середовища.

У результаті такої взаємодії суб'єкт господарювання несе витрати на відновлення навколишнього природного середовища (платежі за забруднення, фінансування заходів щодо запобігання та ліквідації наслідків забруднення, скорочення негативних наслідків зміни якості середовища) і трудових ресурсів (лікарняні, витрати на оздоровлення тощо), обов'язковість здійснення яких регулюється законодавством, а також втрати у вигляді зниження прибутковості діяльності та недоотримання доходів у результаті погіршення якості продукції. Сукупність зазначених витрат і втрат за мінусом екологічних доходів формує екологічний збиток суб'єкта господарювання, який підлягає відображенню в бухгалтерському обліку.

Розмір екологічного збитку не завжди залежить тільки від самого суб'єкта господарювання. Особливістю екологічного збитку є те, що його виникнення здебільшого не співпадає у просторі та часі з його формуванням. Так суб'єкт господарювання, що здійснює діяльність з використанням ресурсів р. Дніпро, для здійснення нормальної операційної діяльності змушений нести екологічні витрати навіть, якщо не забруднював його, що автоматично збільшує суму екологічного збитку підприємства. Це знижує мотивацію суб'єктів господарювання до охорони навколишнього природного середовища.

З метою стимулювання підприємства до екологоорієнтованої діяльності необхідно забезпечити виконання таких вимог:

– підвищення загальної культури виробництва (покращення збереження сировини та матеріалів, правильна експлуатація устаткування тощо);

– встановлення зворотної залежності між забрудненням навколишнього природного середовища та розміром прибутку підприємства (розмір екологічних витрат повинен бути меншим за суму плати за забруднення навколишнього природного середовища), що сприятиме перенесенню екологічних збитків на винних осіб, дозволить встановити пряму залежність між негативним впливом на навколишнє природне середовище та сумою екологічного збитку, орієнтації економічних інтересів природокористувачів на охорону та раціональне використання природних ресурсів.

Види екологічного збитку

Екологічний збиток в економічній літературі, крім бухгалтерської, поділяється на декілька видів (див. табл. 3.5).

Виділяють значну кількість видів екологічного збитку. Кожен автор (див. табл. 3.5) формує свої класифікаційні ознаки та види екологічного збитку, наводить їх пояснення та пропонує використовувати у практичній діяльності. Єдності серед авторів з цього приводу немає.

Що стосується екологічного збитку, що відображається в бухгалтерському обліку, то у класифікації його не наведено. Лише екологічні витрати, як один з елементів формування екологічного збитку, розкриті у вигляді економічного збитку, а також натурального або матеріального.

За умови екологозбалансованої діяльності суб'єкта господарювання, від екологічної діяльності можна отримати і прибутки. Загальний порядок формування фінансових результатів від екологічної діяльності відображається формулою 3.1.

$$De - Be = \Phi Pe, \quad (3.1)$$

де De – екологічні доходи,

Be – екологічні витрати,

ΦPe – екологічний фінансовий результат.

Екологічний фінансовий результат з метою відображення в бухгалтерському обліку можна поділити залежно від видів діяльності на фінансовий результат від операційної, фінансової, іншої звичайної та надзвичайної діяльності. Зазначені види екологічного фінансового результату є напрямками відкриття аналітичних рахунків до відповідних субрахунків рахунку 79 “Фінансові результати”.

Формування екологічного фінансового результату відбувається на окремому аналітичному рахунку до рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” у кореспонденції з рахунком 79 “Фінансові результати”.

Таблиця 3.5. Огляд класифікаційних ознак і видів збитків, пов'язаних з впливом на навколишнє природне середовище

№ з/п	Автор	Види збитків												
		за часом здійснення			за компонентами навколишнього середовища	за елементами процесу праці	за сферою впливу		за об'єктом впливу					за галузями економіки
		фактичний	прогнозований (можливий)	поведінковий (заоблікований)	від забруднення повітря, води, ґрунту тощо	від впливу на предмети праці, засоби праці, трудові ресурси тощо	прямий	опосередкований	соціальний	моральний	економічний	естетичний	натрудовий (матеріальний)	у промисловості, сільському господарстві тощо
1	Глухов В.В., Лисочкіна Т.В., Некрасова Т.П. ³³⁵	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Макар С.В. ³³⁶	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-
3	Козьменко С.Н. ³³⁷	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	Сталницький Г.В., Родионов А.І. ³³⁸	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-
5	Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвесик М.А. ³³⁹	-	-	-	+	-	-	-	+	+	+	+	+	-
6	Черевко Г.В., Яцків М.І. ³⁴⁰	-	-	-	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+
Разом		2	3	3	3	2	1	1	2	3	2	2	2	1

³³⁵ Глухов В.В. Экономические основы экологии / В.В. Глухов, Т.В. Лисочкина, Т.П. Некрасова. – С-Пб.: «Специальная литература», 1997 с. – 304 с.
³³⁶ Макар С.В. Основы экономики природопользования / С.В. Макар. – М.: Институт международного права и экономики им. А.С. Грибоедова, 1998. – 192 с.
³³⁷ Козьменко С.Н. Экономика катастроф (инвестиционные аспекты) / С.Н. Козьменко. – К.: Наукова думка, 1997. – 204 с.
³³⁸ Сталницький Г.В. Екологія: учеб. пособие для химико-технологических вузов / Г.В. Сталницький, А.И. Родионов. – М.: Высш. шк., 1988. – 272 с.
³³⁹ Екологія: Підручник / [С.І. Дорогунцов, К.Ф. Коценко, М.А. Хвесик та ін.] – К.: КНЕУ, 2005. – 371 с.
³⁴⁰ Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с.

Висновки до третього розділу

Назрілі екологічні проблеми, викликані значним забрудненням навколишнього природного середовища та виснаженням запасів природних ресурсів, вимагають змін у методології бухгалтерського обліку з метою надання інформації про досліджувані об'єкти для управління суб'єктом господарювання. У результаті дослідження встановлено, що:

1. Існує об'єктивна необхідність розширення об'єктів бухгалтерського обліку та перегляду класифікації активів з метою формування інформації про результати його екологічної діяльності. Виділено такі об'єкти бухгалтерського обліку: природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності. Відображення перерахованих об'єктів в бухгалтерському обліку дозволить забезпечити екологодоцільну діяльність суб'єкта господарювання яка відповідає б концепції стійкого розвитку.

2. У результаті здійснення екологічної діяльності підприємства несуть витрати, які формують групу екологічних витрат. Відсутність достовірної та своєчасної інформації про склад і розмір екологічних витрат, які відрізняються від інших витрат підприємства і залежать від сфери його діяльності та ступеня впливу на навколишнє природне середовище, зумовлює неефективне управління ними та зростання негативного впливу на довкілля.

Для бухгалтерського відображення екологічні витрати запропоновано об'єднати за двома ознаками: за видами діяльності; за характером впливу на навколишнє природне середовище, що дозволить організувати спостереження за екологічною діяльністю та розробити методики їх бухгалтерського обліку. Найбільш доцільним є підхід виділення у традиційному бухгалтерському обліку статті, яка накопичує екологічні витрати, а також застосовувати запропоновані об'єкти аналітичного обліку згідно із розробленою класифікацією.

Елементи організації бухгалтерського обліку екологічних витрат слід розглядати в частині методичного забезпечення бухгалтерського обліку і техніки ведення бухгалтерського обліку, що спрямовано на забезпечення інформаційних потреб користувачів.

Екологічні витрати, які за сутністю є загальновиробничими, слід розподіляти пропорційно сумі понесених природоохоронних витрат. Запропонована методика дозволить удосконалити процес ціноутворення на продукцію підприємства в частині обґрунтованого включення до виробничої собівартості екологічних витрат.

3. Екологічні доходи формуються від впровадження безвідходного, екологічного виробництва (економію сировини та матеріалів можна визначити на підставі даних внутрішнього аналізу), виробництво екологічно чистої продукції (виокремлюються в сумі виручки від реалізації за допомогою комп'ютерної техніки в межах відкритих аналітичних рахунків до рахунку 70 "Доходи від реалізації") та надходження у вигляді економічного стимулювання (обліковується на рахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності").

4. Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності; недотримання норм екологічного законодавства, яке тягне за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо; добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище виходячи із міркувань піклування про свою репутацію.

Екологічні зобов'язання, які є реальними, в бухгалтерському обліку запропоновано відображати на рахунках 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"; 64 "Розрахунки за податками і платежами"; 68 "Розрахунки за іншими операціями" залежно від їх виду.

5. Встановлено, що генетично модифіковані організми є активами підприємства, а, отже, повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку. Зважаючи на можливість негативного впливу ГМО на навколишнє природне середовище та здоров'я людини пропонуємо:

- розробити адаптовані до норм ЄС критерії, норми і стандарти щодо генетично модифікованих організмів;
- створити інформаційну базу даних про біологічні особливості ГМО та способи їх ідентифікації;
- запровадити відповідний порядок зберігання та облікового відображення сировини і готової продукції з вмістом ГМО;
- обов'язково зазначати у супровідних документах на готову продукцію та на етикетках до такої продукції інформацію про наявність ГМО у ній та їх якісний склад;
- встановити дієвий зовнішній і внутрішній контроль за сировиною та готовою продукцією з вмістом ГМО.

Генетично модифіковані організми на підприємстві виступають у вигляді сировини та готової продукції. Тому ведення бухгалтерського обліку їх запропоновано здійснювати з використанням синтетичних рахунків 20 “Виробничі запаси”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” з виділенням аналітичних рахунків.

Для організації бухгалтерського обліку генетично модифікованих організмів на рівні суб’єкта господарювання запропоновано:

– регламентувати основні положення щодо обліку ГМО в обліковій політиці підприємства в частині визначення одиниць бухгалтерського обліку ГМО, їх найменувань або однорідних груп; собівартості, яка буде обчислюватися за даними обліку; методів оцінки і списання ГМО, порядку бухгалтерського обліку випуску продукції, що містить ГМО; порядку визначення первісної вартості ГМО; складу та наповнення внутрішньої звітності; нормативів витрачання сировини; порядку проведення інвентаризації; документообороту; статей калькуляції; регламентація ролі внутрішнього технічного контролю);

– розробити методичні рекомендації з обліку сировини і продукції з ГМО.

Реалізація наведених пропозицій дозволить надавати достовірну інформацію користувачам щодо складу та корисності для здоров’я живих організмів продуктів, що ними споживаються. Вище викладене створить умови для забезпечення соціальної безпеки суспільства та окремої особи як члена суспільства.

6. Регулювання формування та подальшого поводження з відходами неможливе без достовірної інформації з системи бухгалтерського обліку. Для відображення в бухгалтерському обліку виробничі відходи, як будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі виробничої діяльності суб’єкта господарювання і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення та яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації або видалення, запропоновано поділити на відходи, що підлягають переробці, відходи, що не підлягають переробці, токсичні, нетоксичні, в межах норм, понаднормові.

Відходи, що підлягають переробці, необхідно обліковувати на субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку”; відходи, що не підлягають переробці, – на субрахунку 209 “Інші матеріали”. Відходи в межах норм і понаднормові, а також токсичні і нетоксичні запропоновано обліковувати на окремих аналітичних рахунках до зазначених субрахунків з метою контролю та надання повної інформації про їх наявність, стан і рух.

Отже, метою раціонального природокористування повинно бути максимальне залучення у виробництво сировини, одним із засобів чого є бухгалтерський облік підприємства, за умови виконання ним у повній мірі своїх функцій – інформаційної, контрольної, аналітичної.

7. Термін “екологічний збиток” має різні значення залежно від сфери його застосування. В бухгалтерському обліку екологічний збиток запропоновано трактувати як різницю між витратами та/або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства, та екологічним доходами. Від екологічної діяльності також можна отримати прибуток, якщо екологічні доходи перевищують екологічні витрати. Така ситуація можлива за умови здійснення суб'єктом господарювання заходів, які б характеризували його діяльність як таку, що відповідає концепції стійкого розвитку.

Ведення обліку екологічного фінансового результату на окремому аналітичному рахунку до рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” дозволить визначати вплив екологічної діяльності на суму загального фінансового результату, а, отже, на фінансовий стан підприємства в цілому.

РОЗДІЛ 4

МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРИРОДНО-РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ЯК СКЛАДОВОЇ НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА

Ключове питання:

Як за допомогою бухгалтерського обліку зберегти природно-ресурсний потенціал країни?

Центральна проблема:

Відсутність бухгалтерського відображення природно-ресурсного потенціалу країни та, відповідно, економічної інформації про його стан, а також вид і ступінь антропогенного впливу на нього, призводить до його нерационального використання, виснаження, знищення

4.1. Бухгалтерський облік як інструмент збереження природно-ресурсного потенціалу

“Купуйте землю, її більше не виробляють”

Марк Твен

На сучасному етапі розвитку цивілізації першочерговою та надзвичайно гострою є проблема ресурсно-екологічної безпеки існування людства, вирішення якої полягає у радикальній перебудові взаємовідносин між людством і природою. Будь-яка країна, що стає на шлях науково-технічного прогресу та широкомасштабного впровадження його результатів, вже не може та не повинна ігнорувати такі об'єктивні фактори, як вичерпність багатьох природних ресурсів, вразливість навколишнього природного середовища, необхідність збереження екологічної стійкості та екологічної ємності.

Традиційно суспільство використовувало природні ресурси та в цілому природне середовище у своїх інтересах за мінімальних суспільних витрат, беручи найбільш легкодоступні елементи ресурсів з низьким використанням їх фізичної маси, несучи лише незначні витрати на природоохоронні заходи. Негативні наслідки такої діяльності поступово накопичувалися, що сприяло виникненню у сучасному світі недостатності багатьох природних ресурсів. В окремих регіонах визначено і, навіть, досягнуто межі, за якої середовище не може самостійно очищуватися та відтворюватися.

Екологічна інтеграція України до Європейського союзу повинна здійснюватися шляхом системного удосконалення та приведення у відповідність до європейської правової, нормативно-методичної та інституціональної бази екологічного управління та екологічної безпеки. Для цього необхідно налагодити систему бухгалтерського обліку та контролю за впливом антропогенної діяльності на навколишнє природне середовище. У першу чергу необхідно навчитися правильно обліковувати природно-ресурсний потенціал країни, як елемент національного багатства, ідентифікувати національну екологічну політику і привести її у відповідність до загальноєвропейської.

Значення бухгалтерського обліку природних ресурсів важко переоцінити. Адже територія України має унікальний комплекс фізико-географічних, ландшафтних, гідрологічних, структурно-геологічних та інших параметрів, що й сприяло формуванню значної кількості видів і обсягів природних ресурсів. Найбільш цінними серед природних ресурсів, за оцінками Ради з вивчення продуктивних сил України, є земельні (72 %) та мінерально-сировинні (26 %). Значна кількість природних і рекреаційних ресурсів території України має

найкращі економічні та екологічні параметри. В першу чергу до них можна віднести унікальний масив чорноземних ґрунтів (більше 20 % світових ресурсів), запаси високоякісного коксівного вугілля Донбасу, карпатську провінцію мінеральних вод (кілька десятків типів), а також родовища лікувальної ропи та мулу Причорноморського регіону³⁴¹. Все це можна зберегти та розвивати за умови їх охорони від забруднення та знищення.

*Природно-ресурсний
потенціал як
об'єкт
бухгалтерського*

Нині проблему обмеженості природних ресурсів намагаються вирішити економісти різних країн світу. Ця проблема також знаходить відображення в бухгалтерському обліку, який в теоретичному аспекті виявився невідповідним до відображення природно-ресурсного потенціалу як свого об'єкта. Тому постає необхідність у формулюванні дефініції поняття “природно-ресурсний потенціал” і визначенні належності його до об'єктів бухгалтерського обліку.

Дослідженням визначень понять, що стосуються ресурсів навколишнього природного середовища, займалися В.А. Борисова³⁴², С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко³⁴³, Л.Г. Мельник, М.К. Шапочка³⁴⁴, Г.В. Череве, М.І. Яцків³⁴⁵. Але виникла необхідність у встановленні належності ресурсів навколишнього природного середовища до об'єктів бухгалтерського обліку, чого зазначені автори не ставили за мету своїх досліджень.

Визначення понять. Останнім часом у зв'язку з наростаючим антропогенним впливом на навколишнє природне середовище виник новий об'єкт бухгалтерського обліку, який в економічній літературі позначається поняттями “природно-ресурсний потенціал”, “природні ресурси”, “біологічні активи”. З метою формування раціональної та ефективної методики бухгалтерського обліку необхідно розмежувати зазначені поняття та визначити належність їх до об'єктів бухгалтерського обліку (див. табл. 4.1).

³⁴¹ Конвенція о биологическом разнообразии [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm>.

³⁴² Борисова В.А. Економічне відтворення природного ресурсного потенціалу АПК: автореф. дис. на здобуття наукового ступення докт. екон. наук: спец. 08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / В.А. Борисова. – Миколаїв, 2003. – 40 с.

³⁴³ Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т.1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія] / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 424 с.

³⁴⁴ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: [підручник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 759 с.

³⁴⁵ Череве Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Череве, М.І. Яцків. – Львів: “Світ”, 1995. – 208 с.

Таблиця 4.1. Визначення поняття “природно-ресурсний потенціал” в економічній літературі

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Природно-ресурсний потенціал</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Кокін А.В. ³⁴⁶	Включає природні ресурси
2	Чапек В.Н. ³⁴⁷	Весь обсяг енергії, яка знаходиться в численних компонентах природи і може засвоюватися в одиницю часу в межах функціонуючої територіальної організації суспільства або суспільного господарства у вигляді необхідної людству продукції чи корисної роботи без нанесення шкоди існуючим екосистемам
3	Запольський А.К., Салюк А.І. ³⁴⁸	Частина природних ресурсів Землі й ближнього космосу, що може бути залучена в господарську діяльність людського суспільства за даних технічних і соціально-економічних можливостей за умови збереження середовища проживання людства
4	Реймерс Н.Ф. ³⁴⁹	– здатність природних систем без шкоди для себе віддавати необхідну для людства продукцію або виконувати корисну дію в межах господарства певного історичного типу; – доступна при певних технологіях і соціально-економічних відносинах сукупність природних ресурсів; – система природних ресурсів, умов, явищ і процесів, яка є територіальною і ресурсною базою життєдіяльності суспільства та протистоїть йому як об’єкт антропогенного впливу; – теоретично гранична кількість природних ресурсів, яка може використовуватися людством в умовах кінцевого цілого планети та її найближчого оточення
5	Сафранов Т.А. ³⁵⁰	Земельні ресурси, запаси лісових, водних ресурсів, призначені для господарського використання, запаси мінерально-сировинних ресурсів
6	Дорогунцов С.І., Новоторов О.С., Ніколаєнко Т.С. ³⁵¹	Включається до економічного потенціалу держави
7	Борисова В.А. ³⁵²	Комплексна система природних ресурсів, користувачами яких є підприємства агропромислового виробництва при існуючих технологіях і соціально-економічних відносинах, складова еколого-економічного потенціалу держави

³⁴⁶ Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т.1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія] / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 424 с.

³⁴⁷ Чапек В.Н. Економіка природопользования / В.Н. Чапек. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. – 320 с.

³⁴⁸ Запольський А.К. Основи екології: [підручник] / А.К. Запольський, А.І. Салюк / За ред. К.М. Синика. – К.: Вища школа, 2003. – 358 с.

³⁴⁹ Реймерс Н.Ф. Природопользование. Словарь-справочник / Н.Ф. Реймерс. – Мысль, 1990. – 639 с.

³⁵⁰ Сафранов Т.А. Екологічні основи природокористування: [навч. посіб. для студентів вищих навч. закладів]. – [2-ге вид., стереотипне]. / Т.А. Сафранов. – Львів: “Новий світ – 2000”, 2004. – 248 с.

³⁵¹ Дорогунцов С.І. Оцінка земельно-ресурсного потенціалу України і проблеми забезпечення його ефективного використання: наукова доповідь / РВПС України НАН України / С.І. Дорогунцов, О.С. Новоторов, Т.С. Ніколаєнко. – К., 1999. – С. 6.

³⁵² Борисова В.А. Економічне відтворення природного ресурсного потенціалу АПК. Автореферат дис... докт. екон. наук. Спец. 08.07.02. – Економіка сільського господарства і АПК / В.А. Борисова. – Миколаїв, 2003. – 40 с.

1	2	3
8	Національна доповідь України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі ³⁵³	Включає земельні ресурси; водні ресурси; лісові ресурси; атмосферне повітря; надра і території видобуття корисних копалин; біологічне різноманіття

Щодо визначення поняття “природно-ресурсний потенціал” думки вчених розділилися. Перша група вчених вважає, що природно-ресурсний потенціал включає всі природні ресурси³⁵⁴; друга – що природно-ресурсний потенціал включає тільки ті природні ресурси, які використовуються або можуть бути використані у господарській діяльності людини без нанесення шкоди навколишньому природному середовищу³⁵⁵.

Категорія “потенціал” (від лат. *potentia* – сила) означає можливості, сукупність чогось, наявні запаси, засоби, що можуть бути використані для досягнення певних цілей, вирішення певних завдань. Притаманні цій категорії такі характеристики, як “можливість” і “здатність”, вказують на деякі приховані резерви, які за відповідних умов можуть із здатності перейти у дійсність.

Щодо визначення поняття “природні ресурси” (див. табл. 4.2), всі автори сходяться у думці. Таким чином, природні ресурси – це всі компоненти природи, які використовуються суспільством.

³⁵³ Національна доповідь України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі, 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ecoleague.net/5623003-167-1284.html>.

³⁵⁴ Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т.1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія] / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 424 с. Національна доповідь України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі, 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ecoleague.net/5623003-167-1284.html>.

Сафранов Т.А. Екологічні основи природокористування: [навч. посіб. для студентів вищих навч. закладів]. – [2-ге вид., стереотипне]. / Т.А. Сафранов. – Львів: “Новий світ – 2000”, 2004. – 248 с.

³⁵⁵ Борисова В.А. Економічне відтворення природного ресурсного потенціалу АПК. Автореферат дис... докт. екон. наук. Спец. 08.07.02. – Економіка сільського господарства і АПК / В.А. Борисова. – Миколаїв, 2003. – 40 с.

Запольський А.К. Основи екології: [підручник] / А.К. Запольський, А.І. Салюк; [за ред. К.М. Синика] – К.: Вища школа, 2003. – 358 с.

Реймерс Н.Ф. Природопользование. Словарь-справочник / Н.Ф. Реймерс. – Мысль, 1990. – 639 с.

Чапек В.Н. Экономика природопользования / В.Н. Чапек. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. – 320 с.

Таблиця 4.2. Визначення поняття “природні ресурси”
в економічній літературі

№ з/п	Автор	Природні ресурси
1	Черев Г.В., Яцків М.І. ³⁵⁶	Природні тіла, явища і процеси, які людина використовує в своїй діяльності
2	Дорогунцов С.І., Новоторов О.С., Ніколаєнко Т.С. ³⁵⁷	Інтегровані ресурси. Включаються до національного багатства
3	Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П. ³⁵⁸	Всі компоненти природи (всі тіла і сили природи), використання яких у межах самого виробництва оцінюється сучасним суспільством за трьома напрямками: техніко-екологічним, економічно доцільним, екологічно допустимим
4	Мельник Л.Г., Шапочка М.К. ³⁵⁹	Тіла і сили природи, що на даному рівні розвитку продуктивних сил можуть бути використані у суспільному виробництві

З огляду на вищевикладене та передбачену можливість охорони навколишнього природного середовища від антропогенного впливу вважаємо друге визначення поняття “природно-ресурсний потенціал” (сукупність природних ресурсів, які використовуються або можуть бути використані у господарській діяльності людини без нанесення шкоди навколишньому природному середовищу) більш прийнятним. Застосовуючи таке визначення, природно-ресурсний потенціал можна вважати об’єктом бухгалтерського обліку.

У П(С)БО 30 “Біологічні активи” наводиться визначення поняття “біологічні активи” – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди³⁶⁰. У МСФЗ 41 “Сільське господарство” це ж поняття “біологічні активи” трактується як “явище життя”, тобто живі істоти, тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації (наприклад, росту чи відтворення). П(С)БО 30 “Біологічні активи” розроблено на основі МСФЗ 41 “Сільське господарство”, тому спостерігається подібність наведених визначень³⁶¹.

³⁵⁶ Черев Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черев, М.І. Яцків. – Львів: “Світ”, 1995 – 208 с.

³⁵⁷ Дорогунцов С.І. Оцінка земельно-ресурсного потенціалу України і проблеми забезпечення його ефективного використання: наукова доповідь / РВПС України НАН України / С.І. Дорогунцов, О.С. Новоторов, Т.С. Ніколаєнко. – Київ, 1999. – С. 6.

³⁵⁸ Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т.1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія] / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 424 с.

³⁵⁹ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: [підручник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 759 с.

³⁶⁰ П(С)БО 30 “Біологічні активи” від 18.11.2005 р. № 790. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid07149.html>.

³⁶¹ МСФЗ 41 “Сільське господарство” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ias41_.pdf.

У вітчизняній обліковій і довідковій літературі поняття “біологічні активи” не зустрічається, тому щоб з’ясувати економічну сутність зазначеного поняття, звернемося до літератури з біології. В літературі з біології використовується поняття “біологічні ресурси” (табл. 4.3).

Таблиця 4.3. Визначення поняття “ресурси” у довідковій літературі

№ з/п	Джерело	Ресурси
1	Большая советская энциклопедия. Т 20. / Под ред. А.М. Прохорова. – М.: Советская энциклопедия, 1975. – 627 с.	Природні ресурси – частина всієї сукупності природних умов існування людини та важливіші компоненти середовища, що його оточує
2	Український радянський енциклопедичний словник. Т. 3. – К.: Академія наук Української РСР, 1968. – 854 с.	Засоби, цінності, запаси, які у випадку необхідності можна використати
3	Ожегов С.И. Словарь русского языка. / Под ред. Н.Ю. Шведовой. 20-е изд., стереотип / С.И. Ожегов. – М.: Русский язык, 1989. – 750 с.	Запас, джерело будь-чого
4	Економічна енциклопедія. Т 3. / Під ред. С.В. Мочерного. – К.: Академія, 2002. – 952 с.	Основні елементи виробничого потенціалу, які є в розпорядженні системи і які використовуються для досягнень конкретних цілей економічного розвитку
5	Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.	Грошові кошти, цінності, запаси, можливості, джерела засобів, доходів
6	Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.	Засоби виробництва, які включають засоби праці та предмети праці; економічні ресурси у матеріально-речовій формі; джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним з видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва
7	Райзберг Б.А. Современный энциклопедический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.	Засоби, можливості, цінності, запаси, джерела доходів

Згідно з Конвенцією про біологічне різноманіття біологічні ресурси включають генетичні ресурси (будь-який матеріал рослинного, тваринного, мікробного або іншого походження, який містить функціональні одиниці спадковості), організми або їх частини, популяції або будь-які інші біотичні компоненти екосистем, які мають фактичну та потенційну цінність для людства³⁶². Тому вважаємо, що біологічні активи – це біологічні складники

³⁶² Конвенция о биологическом разнообразии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm>.

екосистем (динамічний комплекс угруповань рослин, тварин і мікроорганізмів, а також їх неживого навколишнього природного середовища, які взаємодіють як єдине ціле), які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства.

Таким чином, біологічні активи не включають деякі з ресурсів, що можуть використовуватися у діяльності підприємства (земельні, водні, повітряні та інші ресурси). Тому біологічні активи не можуть відобразити в бухгалтерському обліку всі ресурси, якими користується підприємство, та створити систему їх охорони і раціонального використання.

З наведеного дослідження бачимо, що поняття “біологічні ресурси” та “біологічні активи” ідентичні за змістом і не відображають всіх об’єктів природного середовища, що згідно з еколого-економічною концепцією повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку.

Отже, об’єктом бухгалтерського обліку пропонуємо вважати природно-ресурсний потенціал, який згідно з Національною доповіддю України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі включає: земельні, водні, лісові ресурси; атмосферне повітря; надра і території видобуття корисних копалин; біологічне різноманіття³⁶³.

*Актуальність обліку
складових природно-
ресурсного
потенціалу*

В кінці ХХ ст. особливу увагу науковців привернуло те, що деякі об’єкти бухгалтерського обліку можуть забруднювати навколишнє природне середовище. У зв’язку з цим передбачено певну організацію бухгалтерського обліку для зазначених об’єктів. “Зв’язок бухгалтерського обліку з охороною середовища є результатом його історії (який є вартісним вимірником господарських явищ). Використання обліку як інформаційно-контрольної системи в галузі охорони навколишнього природного середовища може бути причиною пробудження екологічної свідомості суспільства на тлі деградації середовища, яка загрожує подальшій екзистенції людства. Але теж може бути результатом примушування людей, які здійснюють нагляд над функціонуванням всієї економіки та життя у певному регіоні, і мають право таке примушування – безпосереднє (адміністративне) або опосередковане (економічне) – застосовувати”³⁶⁴.

³⁶³ Національна доповідь України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі, 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ecoleague.net/5623003-167-1284.html>.

³⁶⁴ Програма дійствий по дальнейшему усовершенствованию Повестки дня на XXI век. 11-е пленарное заседание ООН. – 28 июня 1997 г. – 41 с. – С. 6.

“Метою обліку навколишнього природного середовища, – зазначає М. Марчінковська, – є не тільки вимірювання фінансового впливу на середовище або завданих йому шкод, але також надання результатів для побудови тісних взаємовідносин між підприємствами та суспільством”³⁶⁵.

Роль бухгалтерського обліку операцій з охорони навколишнього природного середовища є значущою. За свідченням В.З. Папінко, “відсутність точних даних про природоохоронні витрати знижує роль бухгалтерського обліку як джерела необхідної інформації для управління діяльністю підприємства і проведення економічного аналізу ефективності природокористування і охорони навколишнього природного середовища”³⁶⁶.

На самміті в Йоханнесбурзі у 2002 р. поставлено питання про те, що країнам у наступні роки необхідно досягти значного прогресу у трьох основних цілях:

– забезпечення обліку екологічних витрат у процесі прийняття рішень виробниками та споживачами, припиненню тенденцій з відношення до навколишнього природного середовища як з “безкоштовним товаром” та перекладанню цих витрат на інші верстви населення, інші країни та інші покоління;

– більш повного обліку соціальних та екологічних витрат в економічній діяльності, для того щоб ціни відповідним чином відображали відносну недостачу та повну вартість ресурсів і сприяли запобіганню погіршення стану навколишнього природного середовища;

– використання, за можливістю, ринкових принципів у розробці економічних механізмів і політики, направлених на забезпечення стійкого розвитку³⁶⁷.

В Україні проблема охорони навколишнього природного середовища також постала дуже гостро та регулюється на законодавчому рівні. Так, ст. 50 Конституції України передбачено: “Кожен має право на безпечне для життя і здоров’я довкілля та на відшкодування завданої порушенням цього права шкоди”³⁶⁸.

³⁶⁵ Marcinkowska M. Wpływ przedsiębiorstw na środowisko naturalne – co pokazać w systemie rachunkowości? / M. Marcinkowska // Zezsyty Teoretyczne Rady Naukowej, SKwP. Warszawa. – 1999. – № 129. – S. 99-109, с. 699.

³⁶⁶ Папінко В.З. Вдосконалення обліку природоохоронних витрат на хімічних підприємствах / В.З. Папінко // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 4. – С. 202-208, с. 204.

³⁶⁷ Повестка дня на XXI век. Йоханнесбургский саммит 2002 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/russian/conferens/wssd/agenda2/intro.htm>.

³⁶⁸ Конституція України: Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.

У посланні до Верховної Ради Президент України зазначав: “До пріоритетних напрямів підвищення екологічної безпеки належить формування збалансованої системи природокористування та екологізації технологій у промисловості, енергетиці, будівництві, сільському господарстві, на транспорті”³⁶⁹.

В системі бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання обов’язково повинні відображатися складові природно-ресурсного потенціалу.

Земельні ресурси. Згідно з концепцією стійкого розвитку найбільш очевидною межею подальшого зростання є земля. Кількість потенційно придатних для обробки земель на планеті варіює від 2 до 4 млрд. га, залежно від того, які землі вважати придатними³⁷⁰. За оцінками Екологічної програми ООН, здійсненою у 1986 р., за попередні тисячу років люди перетворили біля 2 млн. га родючих земель в пустелі, на яких землеробство неможливе³⁷¹. Це більше, ніж всі сучасні посівні площі разом. Швидкість, з якою втрачається гумус, постійно зростає. До промислової революції вона складала приблизно 25 млн. т за рік, останні декілька століть – приблизно 300 млн. т за рік, а починаючи з 50 рр. ХХ ст. – 760 млн. т за рік³⁷². Втрата гумусу призводить не тільки до зниження родючості, але і до зростання концентрації вуглекислого газу в атмосфері.

За своєю територією Україна є найбільшою країною Європи, а за якісним складом ґрунтів і біопродуктивністю угідь – однією з найбагатших держав світу. Висока природна продуктивність визначає провідну роль земельного фонду як одного з найважливіших видів ресурсів розвитку та найціннішої частини національного багатства. Земельний фонд України складає 60,4 млн. га. Значна частка земельної площі (69,3 % або 41,8 млн. га) – це сільськогосподарські угіддя, у структурі яких 78 % (32,5 млн. га) припадає на рілля³⁷³. 56 % території України розорано, що є значним показником. Для порівняння у США цей показник складає 27 %, у Франції – 42%, у ФРН – 33%³⁷⁴.

³⁶⁹ Послання президента України до Верховної Ради України. Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002-2011 роки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0001100-02>.

³⁷⁰ Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2007. – 342 с. – С. 86.

³⁷¹ United Nations Environment Program, “Farming Systems Principles for Improved Foot Production and the Control of Soil Degradation in the Arid, Semi-Arid, and Humid Tropics”. International Crops Research Institute for the Semi-Arid Tropics. – Hyderabad, India, 1986.

³⁷² Rosanov B.G. The Earth as Transformed by Human Action: Global and Regional Changes in the Biosphere Over the Past 30 Year. Ed. By Turner B.L. / B.G. Rosanov, V. Targulian, D.S. Orlov. – Cambridge: Cambridge University Press, 1900. – S. 62-68.

³⁷³ Конвенция о биологическом разнообразии [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/russian/document/convents/biodiv.htm>.

³⁷⁴ Філософія: [навч. посіб.] / [Л.В. Губерський, І.Ф. Надольний, В.П. Андрущенко та ін.]; за ред. І.Ф. Надольного. – [3-ге вид., стер.]. – К.: Вікар, 2002. – 516 с. – С. 308.

До найважливіших критеріїв оцінки якості ґрунту належить вміст гумусу. Дослідженнями ґрунтового шару, проведеними у 1981 р., встановлено, що середній вміст гумусу в ріллі становив 3,2 % (124,8 т на 1 га). Водночас дослідження показали, що майже в усіх регіонах країни останнім часом спостерігається тенденція до зниження вмісту гумусу в ґрунтовому шарі. Земельний фонд України характеризується високими біопродуктивними властивостями. За оцінками вчених, при оптимальній структурі землекористування, відповідному рівні землеробства держава в змозі прогодувати 300-320 млн. людей³⁷⁵.

Конституція України визначила землю (ст. 13) основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави³⁷⁶. Процеси, які змінюють існуючий в Україні земельний лад в аграрній сфері, за змістом є реформаторськими та здійснюються за трьома основними напрямками – реформування власності, рівноправний розвиток форм господарювання на землі, підвищення рівня ефективності землекористування. Всі ці напрями упродовж 1992-2002 рр. активно розвивалися. Оновлений відповідно до норм Конституції України Земельний кодекс³⁷⁷ дає можливість повністю включити землю, як один із головних факторів виробництва, в економічний обіг. Це ставить нові завдання перед бухгалтерським обліком.

Але чому земля не відображалася в бухгалтерському обліку підприємств СРСР? Як зазначав Соколов Я.В., в обліку відображається тільки те, що належить суб'єкту господарювання³⁷⁸. Отже, необхідно виходити з прав власності суб'єкта на землю. За часів Радянського союзу власність на землю належала державі, підприємства тільки користувалися та розпоряджались нею. Тому суб'єкти господарювання не мали права відображати в обліку земельні ресурси.

З набуттям Україною незалежності змінилися і відносини у сфері власності на землю. У власності держави на сьогодні залишилось 49,7 % земельного фонду України. В основному це несільськогосподарські землі. За період 1992-2002 рр. відбулися суттєві зміни у власності на сільськогосподарські угіддя. У державній власності станом на 01.01.2002 р. залишалася лише 28,9 % сільськогосподарських угідь країни. На сьогодні

³⁷⁵ Конвенція о биологическом разнообразии [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm>.

³⁷⁶ Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.

³⁷⁷ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.kmu.gov.ua.

³⁷⁸ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – С. 395.

первинна приватизація сільськогосподарських угідь в Україні в основному завершена – недержавним сільськогосподарським підприємствам передано у власність і розпайовано між їх членами 30 млн. га земельних угідь. Їх вартість становить близько 260 млрд. грн.³⁷⁹. Таким чином, в Україні практично створено новий, ринковий земельний лад, що базується на приватній формі власності на землю, ринкових формах господарських структур, платності землекористування, можливостях ринкового обігу земель різного цільового призначення. Отже, для задоволення потреб власників в інформації про земельні ресурси, їх якість і здатність приносити дохід, необхідно організувати бухгалтерський облік землі.

Згідно з МСФЗ 41 “Сільське господарство”, дія стандарту не поширюється на “землю, на якій з біологічними активами відбуваються процеси трансформації”³⁸⁰. Аналогічне положення перенесено у П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Тобто зі складу біологічних активів виключено земельні угіддя, що не відповідає дійсності відповідно до положень фізичної економії, еколого-економічної парадигми і концепції стійкого розвитку. В П(С)БО необхідно передбачити методіку обліку земельних ресурсів.

Водні ресурси. Серед країн Європи більшість забезпечує себе якісною водою практично на сто відсотків (у Відні навіть вода у фонтанах є придатною для споживання). Але спостерігається тенденція до зниження якості питної води через зниження запасів прісної води та зростання антропогенного навантаження на джерела водопостачання. У водоймах світу існує 61 велика мертва зона – місця, де поживні речовини (в основному добрива та частки еродованих ґрунтів, що потрапили у воду зі стоками з полів) призвели до знищення майже всіх форм життя. Мертва зона Міссісіпі складає 21 тис. км² – це еквівалентно площі штату Массачусетс³⁸¹.

У 2003 р. Генеральна Асамблея ООН оголосила 2005-2015 рр. Міжнародним десятиліттям дій “Вода для життя”, що стало першим кроком до запровадження на планеті “надзвичайного водного стану”.

Ситуація в Україні також підпадає під цей “надзвичайний стан”. Нині запаси прісних вод в Україні найменші у порівнянні з іншими країнами Європи. Прогнозні ресурси прісних підземних вод в Україні складають

³⁷⁹ Конвенція о биологическом разнообразии. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm>

³⁸⁰ Основы функционирования экономической системы: Проблемные лекции по политической экономии: [учеб. пособие для экон. спец. вузов] / [М.С. Атлас, А.Г. Грязнова, Т.В. Чечелева и др.]; Редкол. М.С. Атлас и др. – М.: Высш. шк., 1991. – 231 с.

³⁸¹ McConnaughey J. Scientists Seek Ways to Bring Marine Life Back to World's “Dead Zone” / J. McConnaughey // Los Angeles Times. – 1999. – № 8.

загалом 20,9 км³ на рік, експлуатаційні ресурси – 5,7 км³. Крім того, наявні поверхневі води України не відповідають стандартам якості питної води. Вода більшості водних об'єктів України класифікується як забруднена і брудна. Для екосистем більшості водних об'єктів України властиві елементи екологічного та метаболічного регресу. Значною мірою це пов'язано з техногенним забрудненням і розораністю водозбірних ландшафтів. Зберігається тенденція до погіршення якості підземних вод внаслідок надходження до підземних горизонтів забруднювачів зі стічними водами, а також інтенсивної експлуатації продуктивних водоносних горизонтів. В Україні виявлено понад 290 сформованих осередків забруднення підземних вод в основних водоносних горизонтах, більше, ніж на 90 діючих водозаборах спостерігається прогресуюче погіршення якості води. Підземні води, які продовжують залишатися основним джерелом водопостачання, не завжди відповідають вимогам до питної води.

Забруднення води значно впливає на населення, яке її споживає. За статистикою, кожен п'ятий випадок інфекційних захворювань, а це 2 млн. таких захворювань, пов'язаний з вживанням неякісної води: дослідження впливу забруднення ґрунту на здоров'я дітей вказують на збільшення кількості патологій в органах травлення – у 3 рази, системи кровообігу – у 2-7 разів, ендокринної системи – у 2-3 рази³⁸².

Створений в Україні багатогалузевий господарський комплекс споживає у процесі виробництва значні обсяги водних ресурсів. Безповоротний щорічний забір води становить 5,3 км³, або 31 % усього об'єму забраної прісної води³⁸³. Витрати свіжої води на одиницю виробленої продукції в Україні перевищують аналогічні показники Франції – у 2,5 рази, ФРН – у 4,3 рази, Великобританії і Швеції – у 4,2 рази³⁸⁴. У зв'язку з вичерпністю та незамінністю водних ресурсів бухгалтерський облік повинен забезпечити їх раціональне використання та охорону.

Лісові ресурси. До розвитку сільського господарства на Землі було від 6 до 7 млрд. га лісів, зараз – 3,9 млрд.; більше половини втрачених природних лісів планети знищені після 1950 р. Між 1990 та 2000 рр. площа природних лісів зменшилася на 160 млн. га, що еквівалентне 4 %³⁸⁵. В 90-х рр. XX ст. швидкість знищення лісів складала приблизно 15 млн. га за рік або 7 % за десятиріччя.

³⁸² Письмак В.П. Проблемы устойчивого функционирования социально-экономической модели Украины / В.П. Письмак. – Донецк: издательство “Донеччина”, 2003. – 544 с. – С. 263-264.

³⁸³ Конвенция о биологическом разнообразии [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm>.

³⁸⁴ Доповідь про внутрішнє становище України у 2005 році // Економіст. – 2006. – № 2. – С 35.

³⁸⁵ Forest Resource Assessment (Fra). – Rome: Fao, 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fao.org/forestry/index.jsp>.

Україна належить до малолісних і лісодефіцитних країн. За даними Державного комітету лісового господарства України, площа лісів на її території становить 10,8 млн. га, у тому числі землі, вкриті лісовою рослинністю – 9,4 млн. га із загальним запасом деревини 1,74 млрд. м³. У національному еквіваленті ресурси деревини оцінюються приблизно у 3,4 млрд. дол. США, а за світовими цінами – 27 млрд. дол. США, що є значним складником національного багатства та вимагає відображення в бухгалтерському обліку. За останнє десятиріччя спостерігається позитивна динаміка площі земель лісового фонду, яка в порівнянні з 1996 р. зросла на 45,5 тис. га. З 80-х р. ХХ ст. основним напрямом використання лісів України став еколого-суспільний, який охоплює 64,5 % загальної площі наявних лісів (6,96 млн. га)³⁸⁶. Економічна, екологічна та рекреаційна продуктивність лісових ресурсів здатна приносити значні доходи як на мікро-, так і на макрорівнях економіки, а самі лісові ресурси є вагомою складовою національного багатства України, які можна зберегти та налагодити ефективне управління ними тільки із залученням бухгалтерського обліку як інформаційної системи.

Атмосферне повітря. Державна гідрометеорологічна служба регулярно здійснює моніторинг 54 великих і малих міст, 13 агломераційних виробництв, що в основному зосереджені у Донецько-Придніпровському промисловому регіоні та характеризуються високим рівнем викидів в атмосферне повітря не тільки класичних забруднювачів, а й специфічних канцерогенних речовин. Концентрація токсичних забруднювачів перевищує гранично допустимі концентрації, встановлені українськими стандартами якості атмосферного повітря, у 1,1 рази і більше. Головним чином це стосується повітря. Якщо дані вимірювань порівняти зі стандартами, відображеними в Рекомендаціях Всесвітньої організації охорони здоров'я (ВООЗ) щодо якості повітря в Європі, то якість повітря стосовно класичних забруднювачів, за винятком оксидів азоту, покращується. Показники щодо SO_x та CO знаходяться в межах значень відповідно до Рекомендацій, оскільки стандарти ВООЗ для цих речовин менш суворі. Проте, коли йдеться про специфічні й токсичні забруднювачі, то навіть стандарти ВООЗ перевищуються майже в усіх великих містах України³⁸⁷. За допомогою бухгалтерського обліку можна регулювати ступінь забруднення повітря та стимулювати суб'єктів мікро- та макрорівнів до його очищення.

Зменшення впливу на навколишнє природне середовище, у тому числі на атмосферне повітря, вже є предметом рекламування переваг діяльності підприємств. Так, компанія Hewlett Packard оприлюднила інформацію про те,

³⁸⁶ Конвенція о биологическом разнообразии [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm>.

³⁸⁷ Те ж.

що у 2008 р. вона скоротила обсяг викидів парникових газів від операційної діяльності на 4 % порівняно з 2007 р. в абсолютному значенні, а нормований відносно виручки показник знизився на 13 %³⁸⁸. Більш точно формувати таку інформацію дозволить система бухгалтерського обліку.

Надра і території видобування корисних копалин. Станом на 01.01.2003 р. мінерально-сировинна база України включала близько 20010 родовищ і проявів 113 корисних копалин, з яких 7829 родовищ 97-ми видів мінеральної сировини мають промислове значення та формують національне багатство України. У вартісному виразі розвідані протягом другої половини ХХ ст. запаси цих родовищ оцінюються в 7-7,5 трлн. дол. США, що є суттєвою складовою національного багатства і потребує відображення в бухгалтерському обліку на рівні суб'єкта господарювання.

Біологічне різноманіття України. Займаючи менше 6 % площі Європи, Україна володіє приблизно 35% її біорізноманіття, що підвищує роль України у його збереженні, інструментом якого є відображення в бухгалтерському обліку. До біологічного різноманіття відносяться:

1. Екосистеми та місця мешкання, які характеризуються високим ступенем різноманіття, великою кількістю ендемічних або видів, що знаходяться в небезпеці, або утримують дику живу природу; необхідні для мігруючих видів; що мають соціальне, економічне, культурне чи наукове значення; або мають репрезентативний чи унікальний характер, чи пов'язані з основними еволюційними чи іншими біологічними процесами;

2. Види й угруповання, що знаходяться в небезпеці; родинні види є дикими, одомашненими видами або такими, що культивуються; що мають медичну, сільськогосподарську чи іншу економічну цінність, або мають соціальне, наукове та культурне значення; або відіграють важливу роль для досліджень в галузі збереження та стійкого використання біологічного різноманіття, наприклад, як види-індикатори;

3. Описані геноми та гени, що мають соціальне, наукове чи економічне значення³⁸⁹.

Природно-ресурсний потенціал класифікується за ступенем вичерпності на вичерпний і невичерпний. Вичерпний природно-ресурсний потенціал поділяється на відновлюваний (біологічне різноманіття) (темпи витрачання його повинні співпадати або бути меншими за темпи відтворення), відносно відновлюваний (грунт) (за умови екологічно збалансованого використання), невідновлюваний (корисні копалини) (для збереження потрібне раціональне використання та пошук заміників).

³⁸⁸ Hewlett Packard: каталізатор розвитку нових технологій // *Контракти*. – 2009. – № 46 (913). – С. 21.

³⁸⁹ Конвенція о биологическом разнообразии [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/russian/documen/convents/biodiv.htm>.

Невичерпними є космічні, кліматичні та водні ресурси. Невичерпність стосується тільки їх кількості, щодо якості, то всі ресурси є вичерпними.

*Розвиток
бухгалтерського
обліку природно-
ресурсного
потенціалу*

Для того, щоб запобігти загрозам глобальної катастрофи, пов'язаної з псуванням і знищенням природних ресурсів, необхідно докорінно змінити погляд на природно-ресурсний потенціал, в тому числі з позиції бухгалтерського обліку та контролю.

Пунктом 23 Програми дій з подальшого удосконалення Порядку денного на ХХІ ст. передбачено, що “економічний розвиток, соціальний розвиток та охорона навколишнього природного середовища є взаємозалежними та взаємодоповнюючими компонентами стійкого розвитку. Стійке економічне зростання є необхідною передумовою економічного та соціального розвитку всіх країн, перш за все тих, що розвиваються”³⁹⁰.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачено, що підприємство визнає біологічні активи за умови, якщо існує можливість отримання майбутніх економічних вигод від використання цього активу. Розгляд біологічних активів у контексті майбутніх вигод слід здійснювати, виходячи із необхідності виживання майбутніх поколінь і керуючись інтересами нащадків, тобто з позицій стійкого розвитку економіки, якому присвячувалися глобальні самміти у Ріо-де-Жанейро (1992 р.) та Йоганнесбурзі (2002 р.), учасником яких була й Україна.

Відповідно до п. 113 Програми дій з подальшого удосконалення Порядку денного на ХХІ ст. передбачено “важливим інструментом стійкого розвитку є оцінка екологічних наслідків. Згідно з вимогами принципу 14 Ріо-де-Жанейрської декларації з навколишнього природного середовища та розвитку, проводиться оцінка екологічних наслідків діяльності, яка може мати суттєві несприятливі наслідки для навколишнього природного середовища, на основі рішення компетентних національних влад”³⁹¹. Тобто, для зменшення негативного впливу людини на навколишнє природне середовище необхідно, в першу чергу, виміряти (відобразити в бухгалтерському обліку) зазначений вплив.

Європейські оцінки. Наприкінці останнього десятиріччя ХХ ст. експерти Євросоюзу зробили висновок: незважаючи на вже 25-річне існування програми Community Environmental Policy, досягти сталих позитивних змін загальної якості довкілля в країнах ЄС не вдалося. Стан біорізноманіття як складової довкілля у згаданому звіті зазначено малоуспішним розвитком, але з ознаками позитивного.

³⁹⁰ Програма дій по подальшому удосконаленню Повестки дня на ХХІ век. 11-е пленарне засідання ООН. – 28 червня 1997 г. – 41 с. – С. 7.

³⁹¹ Те ж.

У зв'язку з цим майбутній стан біорізноманіття не є чітко передбачуваним. Завадою стають: ситуаційні зміни у землекористуванні, подальше забруднення навколишнього природного середовища тощо, а також неточності в обліку природних ресурсів на макроекономічному рівні, які не втрачають актуальності.

Причинами екологічної кризи, з одного боку, є споживацьке та агресивне ставлення людини до природи, з іншого – невідповідність просторово-часових масштабів прояву економічних та екологічних явищ: негативні екологічні наслідки економічної діяльності дуже часто проявляються через деякий час і на територіях, значно віддалених від місця дії на природний об'єкт. Цей аспект проблеми був відмічений ще наприкінці XIX ст. А. Маршалом, потім досить чітко проаналізований на початку XX ст. А. Пігу.

Існують ще проблеми оцінки, які пов'язані із дією двох об'єктивних факторів – часу і простору. Скільки пройде часу з моменту викиду в атмосферу до початку появи шкідливої дії на оточуюче середовище? Якщо викиди, які вважалися нешкідливими, тільки потім, з накопиченням у атмосфері, стають небезпечними для навколишнього природного середовища, то визначити, як підприємство може оцінити і взяти на себе відшкодування відповідних суспільних витрат, достатньо важко³⁹².

Проблеми забруднення навколишнього природного середовища, його виміри та оцінки вивчаються вже давно. Так, Естер виконав один з самих перших та найбільш широко відомий підрахунок суспільних витрат на прикладі оцінки збитку, який був викликаний димовими викидами Пітсбургу, США. На основі аналізу даних за 1913 р. він вирахував кількість таких витрат у розмірі 11 млрд. дол. за рік (у перерахунку на ціни 1959 р.). Бімс і Фертіг обґрунтували думку про те, що з метою захисту навколишнього природного середовища бухгалтери повинні здійснювати заходи з перетворення суспільних витрат підприємства³⁹³.

Зазначені автори виявили невідповідність між суспільною та приватною вигодою: вартість засобів, використаних на виробництво продукції, менше реальних суспільних витрат, пов'язаних з погіршенням сфери проживання. Через це ціна товару повинна включати витрати на попередження руйнування природного середовища та компенсацію збитків. Ринок у сучасному його прояві не в змозі враховувати велику частину негативних екологічних наслідків виробничої діяльності, що призводить до розподілу витрат на всіх членів суспільства у невизначеній пропорції.

³⁹² Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [перевод с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой] – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

³⁹³ Те ж.

Величезна робота із збереження природи повинна починатись з перебудови свідомості суспільства. Якщо ми хочемо бачити нашу планету екологічно здоровою, то екологом повинен бути кожний в своєму житті, в своїй професії. І розумний спосіб вирішення проблеми – екологічна освіта і виховання екологічної культури.

*Бухгалтерське
відображення
природно-ресурсного
потенціалу*

Скорочення природних ресурсів у результаті господарської діяльності не відображається в бухгалтерському обліку. До природних ресурсів до ХХІ ст. відносилися як до “безкоштовних товарів”, нескінченних у часі та просторі. Але це

не так. Це свідчить про неадекватність обліку природних ресурсів на макрорівні, що автоматично актуалізує проблему необхідності удосконалення відображення зазначених ресурсів у системі національних рахунків, а, відповідно, і розробки методології облікового відображення природних ресурсів на мікрорівні, як джерела для формування інформації у національних рахунках.

З метою формування інформації про природно-ресурсний потенціал для системи національних рахунків, запропоновано їх ввести до складу об’єктів бухгалтерського обліку (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Об'єкти природно-ресурсного потенціалу та господарські операції, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку

Земельні, водні та лісові ресурси, надра і території видобування корисних копалин, а також біологічне різноманіття в бухгалтерському обліку відображаються у розрізі таких господарських операцій:

1. Наявність і рух природних ресурсів (якщо вони є власністю цього суб'єкта).

2. Операції з оренди природних ресурсів.

3. Операції з охорони природних ресурсів:

- діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню;
- вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище;
- діяльність підприємства з усунення забруднення.

Атмосферне повітря відрізняється від інших природних ресурсів відсутністю власника, тому в бухгалтерському обліку може бути відображене лише в частині операцій з охорони природних ресурсів.

За умови застосування наведеного поділу підприємства зможуть посилити контроль за впливом своєї діяльності на природні ресурси.

<p><i>Нормативне регулювання обліку природно-ресурсного потенціалу</i></p>	<p>Зі змінами, що відбуваються в економіці України, виділилися нові об'єкти, що повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку. До них відноситься природно-ресурсний потенціал України, який необхідно правильно обліковувати. Адже він є одним з елементів національного багатства. Цьому буде сприяти нормативне регулювання бухгалтерського обліку та контролю природно-ресурсного потенціалу, яке до цього часу в Україні не розроблено.</p>
--	--

Питання нормативного регулювання бухгалтерського обліку у своїх працях піднімали Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, В.Г. Лінник, П.Т. Саблук, О. Хорошах, В.О. Шевчук та інші. Щодо екологічного аспекту бухгалтерського обліку, то його розглядали такі вчені: І.В. Бешуля, С.М. Бичкова, М.Ю. Єгоров, А. Ляпіна, Л.І. Максимів, Г. Мкртчян, І. Блам, В.А. Терехова, О.І. Васильчук, В.З. Папінко, О.Д. Токбаєва. Але чіткої відповіді на питання: що ж підлягає бухгалтерському спостереженню та як відобразити в бухгалтерському обліку природно-ресурсний потенціал та операції з ним, так і не було знайдено. Методологія бухгалтерського обліку потребує удосконалення у зв'язку з виділенням нового об'єкта обліку – природно-ресурсного потенціалу України.

Нормативним актом з регулювання бухгалтерського обліку повинно стати положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Більшість П(С)БО виключають сільське господарство, а, відповідно, і природні ресурси зі своєї сфери застосування у зв'язку зі специфічністю галузі та зазначених ресурсів. У міжнародній практиці облік природних ресурсів так само не регулюється.

На сьогодні в Україні розроблено П(С)БО 30 “Біологічні активи”³⁹⁴, який у більшості випадків сліпо копіює положення МСФЗ 41 “Сільське господарство”³⁹⁵, що є неприпустимим. Слід також враховувати, що в Україні існує великий досвід обліку в сільському господарстві та є багато теоретичних і практичних напрацювань у зазначеній сфері. Вважаємо за потрібне вивчити і проаналізувати вітчизняні та зарубіжні надбання з обліку в АПК і на основі цього удосконалити національне П(С)БО 30 “Біологічні активи”, а також надати пропозиції з удосконалення МСФЗ 41 “Сільське господарство”.

Необхідно врахувати те, що на відміну від П(С)БО, що регулюють діяльність будь-якого підприємства, П(С)БО 30 “Біологічні активи” є виключно галузевим. Якщо загальні МСФЗ до адаптації в Україні в якості національних апробовані в різних країнах світу, то МСФЗ 41 “Сільське господарство” тільки нещодавно почали застосовуватися і лише в Новій Зеландії та Австралії. Тому Україна, як велика аграрна держава з визнаною національною школою бухгалтерського обліку, може стати ініціатором удосконалення МСФЗ 41 шляхом розробки дієвого національного стандарту, що регулював би бухгалтерський облік і фінансову звітність у сільськогосподарських підприємствах, в тому числі на рівні удосконалення визначення понять, наведених у МСФЗ 41 “Сільське господарство”.

Йдеться про те, що П(С)БО повинно відповідати вимогам еколого-економічної парадигми обліку ХХІ ст. Ця парадигма повинна ґрунтуватися на засадах фізичної економії, за положеннями якої “тільки землеробство насправді є виробництвом, ...є єдиним джерелом додаткового (“чистого”) продукту”³⁹⁶. “Розглядаючи фізичну економію як сегмент точного знання, що ґрунтується на неспростовних емпіричних узагальненнях господарської реальності, пріоритетним її напрямом є:

1) фізикалізація економічних знань, яка має відбуватися кількома напрямками, найважливішими з яких є:

а) розгортання і поглиблення досліджень з метою відкриття природних законів в економічному бутті для обґрунтування нових концепцій, побудови адекватних показників, процедур їх відстеження й аналізу та ін.;

б) запровадження новітньої методології вимірювання економічних процесів на основі енергетичних критеріїв;

³⁹⁴ П(С)БО 30 “Біологічні активи” від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu30>.

³⁹⁵ МСФЗ 41 “Сільське господарство” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92454/МСБО_41.pdf.

³⁹⁶ Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.3 / [Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с. – С. 792.

2) екологізація економічних знань, що ґрунтується на викладених засадах і впливає на них”³⁹⁷.

Оскільки ні класична політекономія, ні сучасний економікс, ні їх модифікації не дають належних відповідей на питання щодо збереження економічного та екологічного потенціалу сільського господарства, обліковий аспект їх має уособлювати національне П(С)БО.

4.2. Методологічні засади оцінки сільськогосподарських земель в бухгалтерському обліку як умова відтворення національного багатства

Земельні ресурси є одними з найважливіших для людини природними ресурсами. Вони є обмеженими ресурсами, обмеженими територіально та у правах власності на них. Саме тому, охорона ґрунтів, раціональне їх використання, відтворення та збереження їх родючості потребує ретельного вивчення, яке повинно базуватися на якісній інформації з системи бухгалтерського обліку. Для відображення в бухгалтерському обліку об’єкти повинні мати вартісну оцінку. Оцінка земельних ресурсів є одним із складних, дискусійних питань вже протягом тривалого періоду.

Необхідність економічної оцінки землі зумовлена її економічними функціями як одного з видів природних ресурсів. Серед них найочевиднішими є ті, що забезпечують потреби виробництва, їх можна об’єднати у три основні групи:

- задоволення потреб у ресурсах: матеріальних, енергетичних, інформаційних, комунікаційних, редуційних;
- формування умов для відтворення фізіологічних можливостей людини як трудового ресурсу;
- формування умов для відтворення особистісних можливостей людини як трудового ресурсу.

Таким чином, перша група економічних функцій пов’язана з екологічними функціями природи. Друга і третя підгрупи пов’язані з фізіологічними і соціальними потребами людини і, отже, з відповідними функціями природи. Саме така залежність формує взаємозв’язок між фізіологічними, соціальними й екологічними функціями природи – з одного боку, і економічними функціями – з іншого³⁹⁸.

³⁹⁷ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / [Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с. – С. 793.

³⁹⁸ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: [підручник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 756 с.

Питання оцінки землі потребують нового етапу в дослідженнях через такі причини:

– в умовах ринкової економіки земельні ресурси набувають статусу товару; купівля-продаж землі вимагає достовірної її оцінки;

– гостро постало питання про вичерпність природних ресурсів, що вимагає ефективного їх використання;

– наявність різноманітних, іноді суперечливих, методик оцінки природних ресурсів, що спричиняє викривлення інформації щодо природно-ресурсного потенціалу на рівні країни.

Оцінці природних ресурсів у своїх працях приділяли увагу В.А. Борисова, О.В. Врублевська, Л.М. Горбач, Ю.Ф. Дегтяренко, С.І. Дорогунцов, О. Євтух, М.Г. Лихогруд, Ю.М. Манцевич, Л.Г. Мельник, П.П. Пастушенко, Н.М. Пінчук, М.А. Хвесик, Ю.М. Хвесик та інші. Але додаткового дослідження потребує систематизація методик визначення вартості земельних ресурсів і визначення найадекватнішого способу для застосування в системі бухгалтерського обліку з урахуванням вимог користувачів мікро- та макрорівнів.

Основи оцінки природних ресурсів

Методологічною основою економічної оцінки земель є вчення про землю як головного засобу виробництва в сільському господарстві. Земельні ресурси є специфічними елементами товарно-грошових відносин. Вони є носіями властивостей товару, але є особливості, які істотно відрізняють їх від інших елементів економічної системи і суттєво обмежують дію традиційних економічних властивостей.

Способи грошових оцінок природних ресурсів тривалий час базувалися на недостатньо обґрунтованих теоретичних розробках. Природні ресурси найчастіше розглядалися окремо від проблем оцінки елементів національного багатства та їх відтворення. Саме відсутність єдиних методичних підходів щодо оцінки природних ресурсів не дозволяє їх обліковувати і відображати у складі національного багатства країни.

Сутність оцінки об'єкта природокористування полягає у визначенні його цінності як джерела природних умов життєзабезпечення людини, корисних копалин і сировини, засобів виробництва, просторового базису його розміщення, комплексу природних факторів, що обумовлюють формування і розвиток рослинного і тваринного світу з метою оптимального використання у діяльності суб'єкта господарювання.

В ринковій економіці спосіб оцінки природних ресурсів формується з урахуванням двох точок зору:

– виробника, який визначає вартість з огляду на витрати на виробництво певного об'єкта – витратний підхід. Витратний підхід базується на обліку понесених суспільством витрат на господарське освоєння природних ресурсів. Отримані у результаті застосування даного підходу економічні оцінки природних ресурсів враховують суспільно необхідні витрати праці на відтворення кількісних та якісних параметрів природних благ, а також їх підготовку до залучення в господарську діяльність;

– споживача, який визначає ціну, яку можна заплатити за використання властивостей певного об'єкта – результатний підхід. Результатна оцінка природного ресурсу може визначатися двома способами: або за величиною ефекту (доходу), одержуваного від використання в економіці одиниці даного блага, або за витратами, необхідними для заміщення функцій, які виконують певні природні блага за рахунок застосування інших видів капіталу (рис. 4.2).

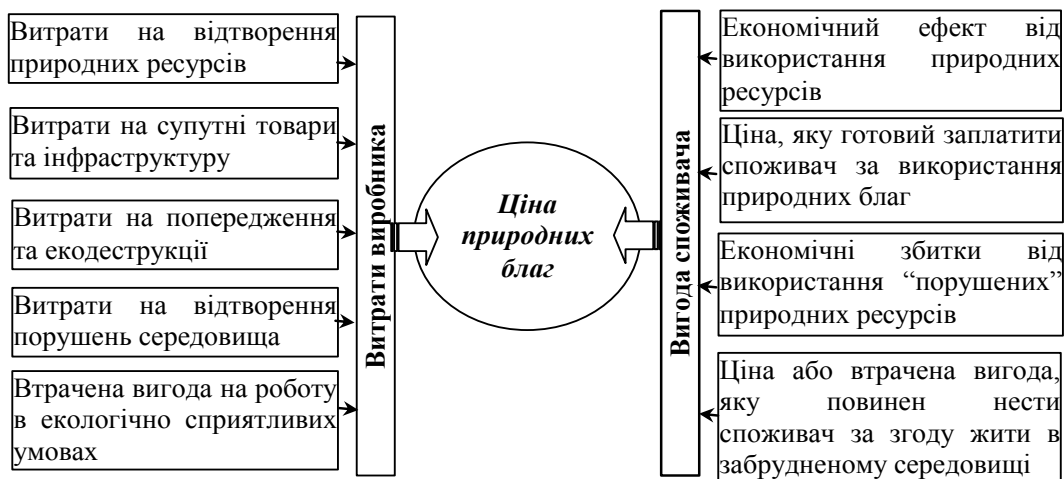


Рис. 4.2. Формування ціни на природні блага (за матеріалами³⁹⁹)

Мінімальний рівень ціни продавця визначається витратами, пов'язаними з відтворенням кількісних і якісних характеристик природного фактора, або витратами, необхідними для створення умов, достатніх для задоволення потреб у даних природних благах. Крім того, ціна пропозиції залежить і від інших факторів: психології продавця, його ринкової стратегії, цін конкурентів, можливостей продавця одержати фінансові чи негрошові пільги або різні форми підтримки (субсидії, податкові пільги, сприяння організації діяльності тощо).

³⁹⁹ Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник] / Л.Г. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2003. – 348 с.

Ціна покупця, як правило, набагато більше зазнає впливу суб'єктивних факторів порівняно з ціною продавця. Це пояснюється тим, що ціна базується на суб'єктивній оцінці покупцем вигод, які він може отримати у випадку придбання товару.

Мінімальний рівень ціни продавця визначається витратами відтворення природних благ. Максимальний рівень ціни покупця обумовлений вигодою від їх використання.

Значний вплив попиту на ціну природних ресурсів, як специфічного товару, має форму і ступінь мотивації потреби в даних природних благах. Саме вони визначають еластичність попиту і, відповідно, впливають на його ціну.

Природні ресурси не є продуктом процесу праці, а, отже, не мають вартості. Тому оцінка природних ресурсів повинна складатися з оцінки їх споживчих властивостей та оцінки корисності їх властивостей.

Ціна землі на ринку залежить від попиту на неї. Але до появи на ринку засобів виробництва вона має вихідну “стартову” економічну оцінку, яка формується у земельному кадастрі (зведення даних про землю)⁴⁰⁰.

Земля не є продуктом процесу праці, а, отже, не має вартості. Тому оцінка землі передбачає: оцінку споживчих властивостей землі, оцінку корисності її властивостей. Для цього існує декілька методик. Показники відносної врожайності забезпечують диференційний земельний дохід, величина якого залежить не тільки від рівня родючості, створеного природою, але й від додаткових вкладень капіталу і праці для покращення властивостей землі. Але, продаючи земельну ділянку, її власник продає не ґрунт як такий, а право на отримання з нього щорічно доходу (ренти). Тому він розраховує отримати за землю таку суму, яка, при розміщенні в банку, принесе йому дохід у вигляді відсотку, рівного ренті (формула 4.1).

$$\text{Ціна землі} = \frac{\text{Розмір ренти}}{\text{Величина позичкового капіталу}} \times 100\%. \quad (4.1)$$

Вартість сільськогосподарських земель зазвичай виражається у вигляді помноженої на певну кількість раз поточної грошової орендної плати або, іншими словами, у вигляді “придбання на декілька років” цієї ренти.

Капіталізована вартість будь-якої земельної ділянки – це статистична “дисконтована” вартість усіх чистих доходів, які вона може принести з поправкою, з одного боку, на всі побічні утримання, включаючи сюди і утримання за збір ренти, а з іншого – на її корисні копалини, потенційні

⁴⁰⁰ Экономическая теория: [учебник для вузов] / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. – С-Пб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. “Питер Паблишинг”, 1997. – 480 с. – С. 222.

можливості для створення на ній будь-якого виду підприємств, а також матеріальні, соціальні та естетичні переваги у забезпеченні людям можливості для існування. За інших однакових умов вартість землі тим вища, чим більш значущими є види задоволення, а також чим більші шанси на те, що вони і земельний дохід, що постачається землею, збільшаться. Кількість років, на яку здійснюється придбання, як і оренда, може зрости також внаслідок очікуваного зниження майбутньої нормальної відсоткової ставки або купівельної спроможності грошей. Також можуть діяти й інші фактори: неврожайні пусті землі можуть різко набути великої цінності внаслідок того, що там будуть знайдені цінні корисні копалини або біля них буде створено індустріальний центр. Для таких випадків А. Маршал ввів поняття “суспільної вартості” (public value) землі⁴⁰¹.

Річну вартість землі, яка визначається її місцезнаходженням в районах з найбільш сприятливим кліматом і кращими природними умовами, називають “первинною вартістю”, яка безпосередньо пов’язана з рентою⁴⁰².

Отже, земельні ресурси, виходячи з їх функцій, підлягають економічній оцінці. Це питання цікавило людство з початку формування економічного мислення.

Види оцінки природних ресурсів

В економічній літературі виділяють такі види оцінки природних ресурсів:

– екологічна (предметом є комплекс природних факторів, що обумовлюють формування і розвиток рослинного і тваринного світу з урахування антропогенних позитивних і негативних змін, що відбуваються в природних комплексах);

– соціальна (предметом є суспільна споживча вартість комплексу природних факторів, що впливають на умови життя людини);

– економічна (предметом є суспільна споживча вартість об’єкта природокористування як просторового базису розміщення виробництва, засобів виробництва і предметів праці, родовищ корисних копалин і сировини, джерел води та біологічних ресурсів)⁴⁰³.

Такий поділ видів оцінки природних ресурсів здійснено умовно з огляду на мету суб’єкта, який її здійснює або використовує.

⁴⁰¹ Экономическая теория: [учебник для вузов] / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. – С-Пб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. “Питер Паблшинг”, 1997. – 480 с. – С. 223.

⁴⁰² Те ж, с. 224.

⁴⁰³ Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища. / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 426 с.

Аналіз сучасних напрацювань щодо економічної оцінки природних ресурсів показав, що існує декілька підходів до її визначення: витратний, результатний, затратно-ресурсний, відтворювальний, монопольно-відомчий, змішаний, рентний, ринковий, затратно-збитковий, що базується на методах пошуку замітника для природного ресурсу, та інші.

Зазначені підходи широко описані та прокоментовані вченими-економістами. Вони мають позитивні моменти та дискусійні питання і можуть бути використані у різних випадках залежно від мети оцінки.

Всі зазначені підходи до економічної оцінки природних ресурсів належать до поелементної оцінки природних ресурсів, тобто одиниці або окремого джерела природного ресурсу. Такі оцінки, в основному, виражають умови освоєння природного ресурсу з точки зору безпосереднього користувача – окремої господарської одиниці.

Варіативність способів оцінки природних ресурсів зумовлює непорівнянність даних на макрорівні та неможливості визначення вартості природно-ресурсного потенціалу країни як одного з елементів національного багатства. Тому виникає потреба у розробці комплексного (інтегрального) показника для оцінки природно-ресурсного потенціалу.

З метою ведення бухгалтерського обліку природних ресурсів в якості комплексної пропонуємо застосовувати оцінку, яка б врахувала екологічний стан об'єкта (придатність природних ресурсів до безпечного їх використання людиною та забезпечення безпечного середовища проживання теперішнього і майбутнього поколінь), його соціальну спрямованість (здатність природних ресурсів задовольнити соціальні потреби теперішнього і майбутніх поколінь) та економічну корисність (здатність приносити економічні вигоди). Така еколого-соціально-економічна оцінка природно-ресурсного потенціалу повинна сприяти пізнанню природи та суспільства як єдиного цілого для забезпечення об'єктивного комплексного управління природними ресурсами та усіма процесами, що в них відбуваються.

*Розвиток
оцінки землі*

Варто дослідити процес еволюції вимірювання вартості землі, що набував з розвитком цивілізації різних форм і давав можливість різним народам говорити про багатство нації.

Стародавні пам'ятки історії, поезії і філософії зберегли відомості про таксацію (від латинського *taxatio* – оцінка) земель, яка існувала ще до нашої ери. Наприклад, у Китаї ще у третьому тисячолітті до нашої ери ґрунти поділялися на дев'ять класів⁴⁰⁴.

⁴⁰⁴ Магазинщиков Т.П. Земельний кадастр: [підручник] / Т.П. Магазинщиков. – Львів: Світ, 1991. – 452 с. – С. 8.

При первісному ладі облік був примітивним і проводився в інтересах общини. З появою приватної власності на засоби виробництва виникла необхідність ретельнішого обліку. Крім окремих власників землі, облік вела рабовласницька держава. Земля у цей час стала основним засобом виробництва у сільському господарстві і тому підлягала обліку. При рабовласницькому ладі зароджується земельний кадастр як спеціальний земельно-обліковий захід⁴⁰⁵.

Детальні відомості про реєстр земель містять численні пам'ятки стародавніх Єгипту, Греції і Риму. Єгипетські папіруси свідчать про існування в Єгипті до нашої ери численних категорій земель залежно від їх якості. В часи перших єгипетських фараонів (чотири тисячі років тому) ретельно велися оціночні списки земель, які підлягали оподаткуванню. Облік заплавних земель Нілу вели за кількістю і якістю з метою вилучення п'ятої частини прибутку та встановлення права на земельну власність. Такий облік-оцінку земель проводили двічі на рік спеціальні таксатори-чиновники фараона.

Необхідність порівняльної оцінки земель відзначалась у творах Ксенофонта і особливо його учня Арістотеля Теофраста. Ксенофонт (430-355 рр. до н.е.) у творі "Економіка" зазначає, що для правильного ведення господарства необхідно знати, які культури можна сіяти на даній землі, а для цього слід визначити якість ґрунту шляхом ознайомлення з посівами на суміжних ділянках. Підкреслюючи необхідність обліку якості ґрунту, Теофраст (372-287 рр. до н.е.) детально зупиняється на відмінностях ґрунту щодо вологомісткості, водопроникності, хімічного складу, реакції на тепло, глибини родючого шару, забарвлення структури.

Земельний кадастр Стародавнього Риму був описом земельної власності, який започаткував Сервій Туллій (VI ст. до н.е.) У спеціальні реєстри вносили дані про розмір земельних ділянок, спосіб їх обробітку, якість і прибутковість земель. На бронзові таблиці наносили плани маєтків, їх назви, межі й розміри землеволодінь. Там же давали характеристику якості земель і самого господарства. Принципи римського кадастру поширювались на провінції та колонії імперії, а також використовувались іншими державами. У Галії, як і в інших римських колоніях, перепис земель спочатку був проведений за царювання Юлія Цезаря (100-44 рр. до н. е.). Пізніше Октавіан Август (63 р. до н.е. - 14 р. н.е.) для повнішого стягнення земельного податку ввів точний вимір земель з визначенням їх якості та складанням статистичних описів і карт.

⁴⁰⁵ Магазинщиков Т.П. Земельний кадастр: [підручник] / Т.П. Магазинщиков. – Львів: Світ, 1991. – 452 с. – С. 8.

Про розвиток обліку та оцінки земель в період середньовіччя свідчить візантійська сільськогосподарська енциклопедія – Геопоніки. В ній вказувалося, що якість земель можна визначити за зовнішнім виглядом ґрунту та рослинності, смаком ґрунту і його запахом. Велике значення надавалось рельєфу місцевості, експозиції схилів, а також таким властивостям землі, як щільність, вологопроникність, колір. За цими показниками ґрунти поділяли на найкращі, прекрасні, чудові, погані. Найкращою землею вважався чорнозем, потім ішли червонозем і мулиста земля, утворена річковими наносами, тучна і червона земля. Залежно від властивостей ґрунту, його якості та місцезнаходження рекомендувались способи обробітку ґрунту, набір культур, придатних для вирощування на різних ґрунтах.

В епоху феодалізму продовжував формуватися внутрішньогосподарський облік, який проводився з метою управління та контролю в поміщицьких господарствах. При феодалізмі в системі земельного кадастру виникла земельна реєстрація, яка узаконювала право приватної власності на землю.

До середньовічних документів з обліку землі у Західній Європі слід віднести земельний кадастр короля франків Карла Великого (742-814 рр.) і англійську “Книгу страшного суду” часів Вільгельма Завойовника (1066-1087 рр.), які містять детальні відомості про кількість і якість земель. Сюди ж відносять датський перепис при Вальдемарі II (1231 р.), сицилійський кадастр Фрідріха II (1194-1250 рр.), англійський перепис за часів королювання Едуарда I (1239-1307 рр.), кадастр Калабрії (1327 р.), кадастр провінції Дофіне (1369 р.), поземельну книгу курфюршества Бранденбургського (1375 р.) та ін.

З переходом до капіталістичного способу виробництва у більшості західноєвропейських держав облік і реєстрація земель спрямовується проти пережитків середньовіччя, привілеїв дворянської власності на землю, особливо в питаннях оподаткування. Капіталістичний спосіб виробництва потребує переходу до єдиної податкової системи шляхом встановлення прибутку з урахуванням цінності землі замість існуючих феодально-роздрібнених систем обкладання з феодально-кріпосницькими пережитками. Оскільки земля була основним джерелом прибутку, уряди капіталістичних держав, з метою упорядкування оподаткування, вели земельні кадастри, які були докладним описом земельної власності та містили дані про розміри, місце розташування, конфігурацію земельної власності й окремих угідь, господарський стан, якість і доходність земель, головним чином, для земельного оподаткування і розкладки інших платежів, а також для встановлення цін на землю з метою купівлі-продажу. Земельні кадастри, створені в різний час у капіталістичних державах, поділяються на три

основні види: маєтки, угіддя і окремі ділянки – парцели. Кадастр маєтків передбачає порівняльну оцінку маєтків, кадастр угідь – оцінку ріллі, сінокосів, пасовищ й інших угідь, кадастр парцел – оцінку окремих ділянок у межах угідь кожної земельної власності⁴⁰⁶.

Порівняльну оцінку землі під час кадастру в маєтках проводили за даними ринкових цін на землю. В умовах приватної власності ринкові ціни на землю часто були показниками її якості. Вважалось, що ціна на землю відображає її дійсну прибутковість, доходність. Тому земельний кадастр, що проводився на основі ринкових цін на землю, дістав назву реального кадастру.

Складання реального земельного кадастру включало збір, обробку і групування даних про ринкові ціни на землю і розміри орендних платежів у конкретних умовах місцевості. На основі одержаних даних встановлювали розряди земель і середню ціну кожного розряду. За певною системою ознак всі землі оцінюваного округу відносили до того чи іншого розряду. Знаючи площі маєтків і належність їх до оціночних розрядів, можна визначити загальну купівельну ціну. Розмір податку встановлювали у вигляді проценту від купівельної ціни землі. Уперше за цією системою земельний кадастр був проведений у 1771 р. в Тіролі, тому отримав назву тірольського кадастру. Пізніше він знайшов застосування в Англії, Баварії, Бадані, а також у Північній Америці.

Земельні кадастри угідь і ділянок базувалися на різницях доходності землі. При цьому встановлювався середній чистий прибуток, який визначався за середньою різницею між нормальним валовим доходом і витратами виробництва, взятими за декілька останніх років. При визначенні чистого доходу виходили із середньої нормальної доходності земель певної якості при однакових умовах ведення господарства, середньому рівні агротехніки, середній структурі посівних площ і урожайності сільськогосподарських культур.

Першим кадастром доходності був міланський земельний кадастр, запроваджений у Північній Італії австрійським урядом у 1718-1732 рр. В основу міланського кадастру покладено точне визначення площ, класифікація земель за якістю ґрунту, визначення середньої врожайності, вартості валової продукції, розміру витрат на насіння й обробіток ґрунту та встановлення середнього чистого доходу. Об'єктивність оцінки земель перевіряли, зіставляючи чистий дохід з ринковими й орендними цінами на землю. У кадастрові книги заносили остаточні результати оцінки, які були основою для розподілу земельного податку⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ Магазинщиков Т.П. Земельний кадастр: [підручник] / Т.П. Магазинщиков. – Львів: Світ, 1991. – 452 с. – С. 10.

⁴⁰⁷ Теж, с. 11.

Великий інтерес становить парцелярний кадастр Франції, який запроваджений протягом 1808-1890 рр. у громадах всіх округів країни. Оціночним роботам передували виміри та складання парцелярного плану земель громади. Оцінку якості ґрунтів за парцелями проводили класифікатори, які здійснювали загальні обстеження території, встановлювали кількість класів земель для кожного виду угідь і відбирали типові парцели. Для визначення чистого доходу збирали дані за 15 років про врожайність культур і ринкові ціни на сільськогосподарські продукти у даній місцевості. При цьому два найбільш врожайні і два найменш врожайні роки до уваги не брали. За принципом французького парцелярного кадастру складені кадастри у Бельгії, Голландії, Пруссії, Швейцарії та інших західноєвропейських країнах.

Заслуговує на увагу “постійний кадастр” Австрії, запроваджений законом австрійського уряду в 1817 р. Таку назву земельний кадастр одержав тому, що передбачалось встановити оцінку землі, яка практично не повинна була змінюватися. Однак ця постійність була недовговічною, і вже у другій половині XIX ст. матеріали кадастру застаріли настільки, що виникла необхідність їх оновлення.

Оцінку земель у складі австрійського земельного кадастру проводили за чистим доходом, беручи до уваги природні особливості території, зокрема, фізичні та хімічні властивості ґрунту, рельєф, водний режим і кліматичні умови місцевості. Для одержання цих даних робили ґрунтові обстеження, у процесі яких визначали глибину гумусового горизонту, механічний склад, структуру, вологість та інші властивості ґрунту. За наведеними властивостями відбирали типові парцели, на основі яких знаходили чистий доход⁴⁰⁸.

Одержані дані про місцезнаходження, власність, площі землі та розміри чистого доходу вносили в реєстр парцел. У реєстрі вказували номер парцели, її розташування, номер листа плану, що обкладається, прізвище, ім'я землевласника і його місце проживання, назву угіддя, його клас, площу, чистий прибуток, дату внесення змін у початкові записи.

Юридичну земельну реєстрацію здійснювали нотаріальні контори у реєстрі землевласників. Землевласників реєстрували за алфавітом або за місцем проживання з переліком належних їм парцел. По кожній парцелі зазначали ті ж дані, що і в реєстрі парцел. Нотаріальні контори видавали землевласнику документ, що засвідчував його право на землю. В цьому документі записували прізвище й ім'я власника землі, його місце проживання, номери парцел, їх розташування, назви угідь, площу і розмір чистого доходу з кожної ділянки землі, номер листа плану, де розташована парцела.

⁴⁰⁸ Хвесик Ю.М. Про екологічні податки і плату за землю / Ю.М. Хвесик // Регіональна економіка. – 2002. – № 3. – С. 235-240.

З розвитком капіталізму матеріали земельного кадастру починають застосовуватись не лише для земельного оподаткування, але й для інших цілей. Зокрема, вони набувають широкого застосування при встановленні орендної плати, ринкових цін на землю, вирішенні судових суперечок із земельних питань, розробці агротехнічних заходів, об'єднань черезполосно розміщених ділянок у компактніші масиви, організації хуторських господарств тощо. Це зумовило необхідність подальшого покращення оцінки земель кадастру. Так, у Законі Німеччини про оцінку земель у 1924 р. вказувалось, що матеріали оцінки земель необхідні не лише для правильного розподілу та встановлення розмірів позик, але й для планомірного використання земель, раціонального розміщення сільськогосподарських культур і покращення організації господарства. Однак одержання максимуму прибутку окремими капіталістами, як критерій оптимальності, включає раціональне використання землі в інтересах всього суспільства.

Облік та оцінка земель Росії, маючи спільну із західноєвропейськими методиками соціальну природу, мають і певні особливості.

Найстаріший обліковий документ, який дійшов до нас, – опис земель періоду монголо-татарського ярма. Перший перепис київських земель проведено у 1245 р. Суздальські та рязанські землі описані у 1257 р., муромські та новгородські – у 1259 р. У 1273 р. був здійснений повсюдний перепис підкорених земель.

Найбільш повний опис земельних володінь у Великому князівстві Московському відноситься до періоду ліквідації феодалної роздрібності та виникнення централізованої держави. Опис містив дані про кількість земель у володіннях та оцінку цих земель шляхом зведення їх до певних умовних одиниць. Основною одиницею оподаткування вважалася соха, тому система перепису земель називалась сошним письмом.

Для описання земель у XVI ст. створено спеціальний заклад – Помісний наказ, який став загальнодержавним керівним центром, що об'єднував усі межові та описові роботи. Опис земель робили так звані писці, дозорники і міряльники. Писцевий наказ 1622 р. покладав на переписувачів вимірювання ріллі, перелогів, сінокосів, лісів та інших угідь. Відомості про землю заносили у писцеві книги, які складали у двох примірниках. Один з них надсилався в Москву в Помісний наказ, а другий призначався для воєвод, намісників або дяків.

Писцеві книги мали юридичний характер. При їх заповненні перевіряли права землевласника на описувані землі. Купівля-продаж землі, обмін земельним володінням, передача земель у спадщину підтверджувалися документами та відображались в писцевих книгах. Ці книги визнавалися

державою як свідчення прав на землю, а сам запис мав характер земельної реєстрації. У писцевих книгах висвітлювалися і фінансові питання: оцінка майна, розміри оподаткування.

Таким чином, у писцевому земельному кадастрі концентруються дані земельної реєстрації, обліку кількості та якості земель і порівняльної їх оцінки. Тобто, писцеві книги XV, XVI і початку XVII ст. були першими земельно-оціночними працями, які мали для свого часу достатньо високий науковий рівень.

Протягом XVII ст. у Росії в інтересах поміщиків у податкову систему вводяться надзвичайні збори, багато натуральних повинностей. У 1718 р. Петро I ввів подушний податок. Якісний облік земель і їх оцінка, як основа для оподаткування, втратили значення і, по суті, припинилися на тривалий період. Замість писцевих книг ввели переписи-ревізії. Опис і оцінка земель мали випадковий характер. Вони збереглися в окремих місцевостях або на певних категоріях земель. Облік кількості земель, на відміну від їх якісної оцінки, був поставлений навіть краще, ніж у період сошного письма. Вимірювання земель шляхом межування почало ґрунтуватися на точних геодезичних основах із застосуванням геометрії.

Переведення оброку державних селян з душ на землі викликало необхідність збору повніших даних про належність, кількість, якість і оцінку земель. У 1837 р. у Росії організовано Міністерство державного майна, яке першочерговим завданням проголосило рівність грошових зборів з державних селян шляхом диференціації податків на основі визначення доходності земель у різних губерніях країни. Для розробки методики земельного кадастру створена спеціальна комісія, яка запропонувала скласти нормальну класифікацію ґрунтів із визначенням врожайності кожного класу за кліматичними зонами, що дозволило місцевим оціночним комісіям відступати від цієї класифікації лише у непередбачених і досить важливих випадках; для визначення чистого доходу розробити таблиць середніх цін на зерно у волостях; скласти таблиці визначення доходності робочих днів, необхідних для обробітку однієї десятини важкого, середнього та легкого ґрунту, при різних нормах внесення добрив.

Кадастрові роботи, проведені Міністерством державного майна, мали велике значення для вивчення селянських земель. Вони дали необхідні відомості про розміри земель, їх розподіл за угіддями, родючістю та доходністю. При цьому врожайність культур і чистий дохід визначали не взагалі, а пристосовували до певних груп ґрунтів із з'ясуванням причин, що впливають на збільшення або зменшення врожаю⁴⁰⁹.

⁴⁰⁹ Магазинщиков Т.П. Земельний кадастр: [підручник] / Т.П. Магазинщиков. – Львів: Світ, 1991. – 452 с. – С. 15.

У другій половині XIX ст. у Росії розвивався капіталістичний спосіб виробництва, який вимагав нової єдиної податкової системи замість феодално-розрізнених систем оподаткування з їх феодално-кріпосними пережитками. Починаючи з 70-х рр. XIX ст. земельно-оціночні роботи в Росії проводились земствами та називались земським земельним кадастром. Ці роботи відрізнялись широтою природно-історичних і економічних матеріалів, залучених для оцінки земель, а також різноманітністю прийомів і методів вивчення та оцінки⁴¹⁰.

Істотний недолік земського земельного кадастру – недооцінка кількісного обліку земель. Він проводився на основі існуючих планових матеріалів генерального або спеціального межування, які в значній мірі застаріли і в багатьох випадках не відповідали фактичному стану земель⁴¹¹.

Незважаючи на недоліки, земський земельний кадастр мав багато позитивного. Його перевага перед західноєвропейськими земельними кадастрами полягала у високій якості виконання земельно-оціночних робіт. Матеріали земельного кадастру, в яких наведено ретельний опис земель і подано їх класифікацію, мають велику наукову цінність. У них науково обґрунтовані дані з теоретичного ґрунтознавства, генезису та географії ґрунтів.

Земельно-оціночні роботи в Росії проводились в основному за принципами В.В. Докучаєва, який був засновником методики оцінки якості ґрунту за їх природними властивостями з урахуванням урожайності сільськогосподарських культур. Його природно-історичний метод бонітування ґрунтів на прикладі Нижньгородської губернії (1882-1886 рр.) полягає у всесторонній класифікації ґрунтів за геологічними, хімічними та фізичними властивостями. В основу бонітування ґрунтів у земельному кадастрі Нижньгородської губернії покладено природно-історичне вивчення території і, в першу чергу, обстеження ґрунтів. В.В. Докучаєв критично поставився до складання кадастру без класифікації ґрунтів і розробив метод оцінки якості землі за ґрунтами. Відзначаючи складність і новизну вивчення вартості ґрунтів з метою їх порівняльної оцінки, В.В. Докучаєв писав, що подібна праця – перший досвід у Росії, що мав небагато попередників за кордоном⁴¹².

Головна увага при земельно-оціночних роботах у Нижньгородській губернії надавалась дослідженню ґрунтів, а все, що стосувалось рельєфу і геології місцевості, вивчалось лише в межах, необхідних для дослідження

⁴¹⁰ Хвесик Ю.М. Про екологічні податки і плату за землю / Ю.М. Хвесик // Регіональна економіка. – 2002. – № 3. – С. 235-240.

⁴¹¹ Магазинщиков Т.П. Земельний кадастр: [підручник] / Т.П. Магазинщиков. – Львів: Світ, 1991. – 452 с. – С. 12.

⁴¹² Докучаев В.В. Учение о законах природы / В.В. Докучаев. – М.: Географиз, 1948. – 64 с. – С. 30.

грунтів. При бонітуванні ґрунтів враховувались природні умови, які дозволяли поділити територію кожного повіту на мікрорайони. В межах мікрорайону виділяли ґрунтові розряди, за природними особливостями яких складали поступово спадний ряд.

Бонітування ґрунтів у межах мікрорайону виконували на основі аналізу геологічних, фізичних і хімічних властивостей ґрунту та підсумовування цих властивостей за допомогою графічних кривих, що виражали хімічний склад (за методом Менделєєва); поглинаючу здатність ґрунтів; середню за фізичними властивостями, одержану із комбінації дев'яти кривих (хімічний склад і різні фізичні властивості ґрунтів), та середню за геологічними особливостями (потужність орного горизонту і вміст у ньому перегною). Ці криві підсумовувались в одну середню оціночну криву, яка графічно виражала бонітування оціночних ґрунтових груп.

У природній продуктивності ґрунтів, тобто здатності давати врожай, В.В. Докучаєв вбачав найвідчутніший і найпостійніший фактор цінності та доходності земель і тому вважав, що природну продуктивність ґрунту слід досліджувати найбільш досконало і точно.

Докучаєв В.В. вважав, що правильне бонітування можливе лише в тому випадку, коли в основу поділу земельних угідь на класи, розряди, ґрунтові групи будуть покладені перш за все ґрунти, їх природні властивості як найоб'єктивніші та надійні показники. Необхідно всебічно вивчати властивості ґрунтів і потім встановити їх відносну цінність, тобто проводити бонітування. На основі такого всебічного вивчення ґрунту в польових і лабораторних умовах здійснювалось його бонітування за стобальною шкалою, причому найкращий ґрунт (чорнозем плато) оцінювався в 100 балів, а всі інші – відповідно нижчими балами⁴¹³.

Вважаючи ґрунт засобом виробництва і предметом праці, що змінюється внаслідок господарської діяльності людини, В.В. Докучаєв ділив роботи з оцінки земель на дві частини: 1) дослідження природної продуктивності ґрунтів на основі геологічних, хімічних і фізичних їх особливостей; 2) поряд з таким дослідженням і на його основі сільськогосподарське, статистико-економічне обстеження земель залежно від природних умов місцевості. Якщо роботи щодо дослідження природної продуктивності ґрунту проводились спеціалістами-ґрунтознавцями виключно на базі наукових даних, без участі місцевих жителів, то у сільськогосподарському економічному обстеженні повинні були брати участь як спеціалісти-статистики, так і місцеві земельні органи, а також краєзнавці⁴¹⁴.

⁴¹³ Докучаєв В.В. Учение о законах природы / В.В. Докучаев. – М.: Географиз, 1948. – 64 с. – С. 46.

⁴¹⁴ Те ж, с. 63.

Виконання робіт у системі земського земельного кадастру проводилось до 1917 р. Однак відсутність поєднувальних засад у діяльності оціночних органів обумовило різноманітність принципів, прийомів і способів збирання і обробки вихідної інформації. Так, необхідні для оцінки земель статистичні матеріали збирали як суцільним подвірним переписом, так і вибіркоким обстеженням. Найпоширенішим був спосіб подвірного перепису, суть якого полягала в тому, що опитували не всіх, а лише частину господарів. Господарства брали механічно, наприклад, опитували кожне п'яте, десяте, п'ятнадцяте господарство тощо, надаючи особливого значення визначенню врожайності. При цьому визначали середню врожайність або із конкретних даних, одержаних при щорічному опитуванні, або як урожайність за кілька років, яку вказували господарі. Середня врожайність, визначена як першим, так і другим способом, носила суб'єктивний характер. Перевага надавалася першому способу визначення врожайності. Вважалось, що при масових опитуваннях суб'єктивізм значно вирівнюється і середня врожайність близька до дійсності. При цьому допускалася можливість користуватись і врожайністю, яку вказували опитувані.

За часів Радянського Союзу бухгалтерський облік земель не здійснювався у зв'язку з єдиним власником всіх земельних ресурсів – державою. Реєстрація земельних ділянок здійснювалася у земельному кадастрі, який вимагав бонітування ґрунтів. Особливої актуальності питання економічної оцінки земельних ресурсів не набуло у зв'язку з відсутністю ринку землі.

З набуттям Україною незалежності оцінка землі почала все частіше виходити на перший план навіть у законодавстві. У зв'язку з цим перед економістами постають такі питання:

- необхідність оцінки природних факторів;
- місце оцінки природних ресурсів у системі товарно-грошових відносин;
- співвідношення економічних оцінок та економічних інструментів сфери природокористування;
- можливість визначення грошової оцінки природних факторів;
- різні економічні оцінки однакових природних ресурсів;
- схожість і відмінність природних ресурсів та інших елементів системи товарно-грошових відносин;
- здатність економічної оцінки враховувати всі функції природних ресурсів.

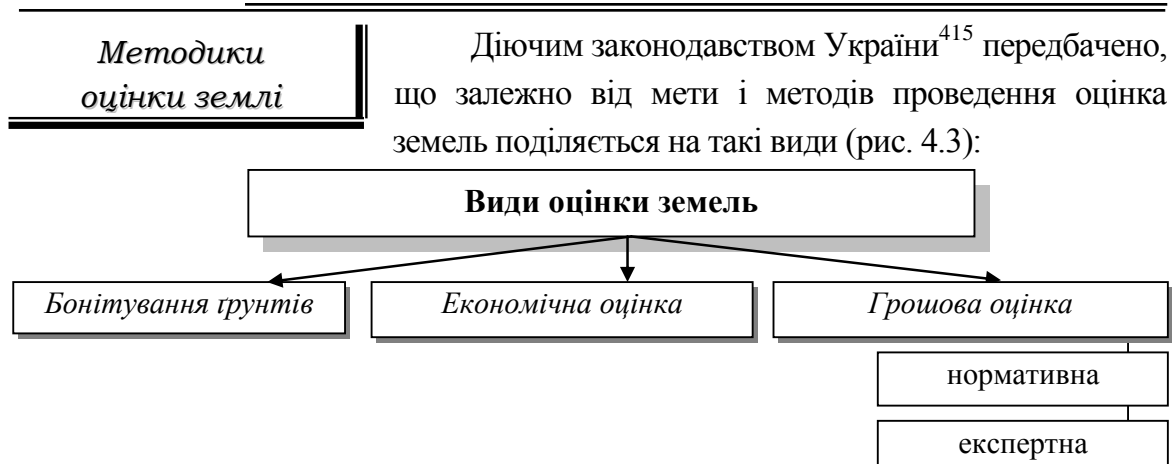


Рис. 4.3. Види оцінки земель залежно від мети і методів здійснення

Бонітування ґрунтів – порівняльна оцінка якості ґрунтів за їх основними природними властивостями, що мають сталий характер і суттєво впливають на врожайність сільськогосподарських культур, вирощуваних у конкретних природнокліматичних умовах.

Дані бонітування ґрунтів є складовою державного земельного кадастру та є основою проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь і враховуються при визначенні екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур, а також втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва.

Економічна оцінка земель – це оцінка землі як природного ресурсу і засобу виробництва в сільському і лісовому господарстві та як просторового базису в суспільному виробництві за показниками, що характеризують продуктивність земель, ефективність їх використання та дохідність з одиниці площі. Економічна оцінка земель проводиться для порівняльного аналізу ефективності їх використання. Дані економічної оцінки земель є основою грошової оцінки земельної ділянки різного цільового призначення.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок базується на нормативно встановлених даних і використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при обміні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законодавством, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, а також при розробці показників і механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель.

⁴¹⁵ Земельний кодекс України (ст. 200) м. Київ, 25 жовтня 2001 р. № 2768-III [2768-14] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ecoleague.net/5623003-167-1284.html>.; Закон України “Про оцінку земель” (ст. 1) м. Київ, 11 грудня 2003 р. N 1378-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15>.

Відповідно до ст. 19 Закону України “Про оцінку земель”⁴¹⁶ відображення вартості земельних ділянок і права користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі експертної грошової оцінки земельних ділянок і прав на них.

У вітчизняних нормативних документах⁴¹⁷ виділено такі методичні прийоми експертної грошової оцінки земельних ділянок:

- капіталізація чистого операційного або рентного доходу від використання земельних ділянок (пряма і непряма);
- зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок;
- збір витрат на земельні покращання.

Вважаємо, що прийом експертної оцінки земель є достатньо суб’єктивним і не може бути підставою для оцінки землі з метою відображення її в системі бухгалтерського обліку. Варіативність способів оцінки однакових за функціональним призначенням земельних ділянок призводить до неможливості їх співставлення на макрорівні з метою визначення суми національного багатства.

Сьогодні в Україні ведеться дискусія щодо методичних підходів до грошової оцінки земель, яка повинна бути покладена в основу нормативної ціни та платежів за землю. Пропонуються декілька способів, один з яких ґрунтується на Законі України “Про плату за землю”⁴¹⁸ й узгоджений із Земельним кодексом України. Він передбачає встановлення ціни земельної ділянки у стократному розмірі земельного податку на неї, а останній визначається за законодавчо встановленими нормативами, диференційованими залежно від якості землі.

Спосіб, запропонований Добряком Д.С.⁴¹⁹, передбачає визначення вартості землі за її енергетичним потенціалом. В основу цього способу покладено критерій родючості ґрунтів, який максимально проявляється в оптимальних умовах навколишнього природного середовища, а також під дією соціально-економічних факторів. Відтворення енергетичного потенціалу ґрунту, основними показниками якого є вміст і запаси гумусу, залежить як від рівня природних умов, так і від рівня використання сільськогосподарських угідь. Вважаємо, що в цьому способі також необхідно враховувати екологічні фактори, що дозволить вберегти від забруднення земельні ресурси, як

⁴¹⁶ Закону України “Про оцінку земель” від 11.12.2003 р. № 1378-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

⁴¹⁷ Національна доповідь України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі, 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ecoleague.net/5623003-167-1284.html>.

⁴¹⁸ Закон України “Про плату за землю” від 03.07.1992 р. № 2535-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2535-12>.

⁴¹⁹ Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник] / Л.Г. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.] – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2003. – 348 с.

складову національного багатства України. Вказаний спосіб доцільно використовувати при впровадженні економічних регуляторів механізму охорони і відтворення земель сільськогосподарського призначення.

Але у збереженні природних ресурсів економічні інструменти не є універсальними. Деякі властивості природних ресурсів не підлягають економічному регулюванню:

– фізіологічні, соціальні й екологічні властивості природи не можуть мати вартісної оцінки. Економічно оцінювати, а отже, і регулювати можна лише незначну частку економічних функцій природи, яка непрямо пов'язана з трьома згаданими групами функцій;

– природні фактори, що забезпечують зазначені функції, в умовах планети економічно не відтворювані, відповідно, економічна система не може повною мірою взяти відповідальність за регулювання процесів їх використання;

– більшість зазначених функцій не можна замінити, тобто компенсувати іншими формами капіталу.

Спосіб, розроблений вченими Інституту аграрної економіки УААН, ґрунтується на рентному доході, який формується залежно від якості, місця розташування й економічної оцінки земель. Автори цього способу вважають, що саме економічна оцінка земель відображає відмінності у якості ґрунтів, а рента визначається не самою землею, а формується як результат прикладання людської праці на різноякісних землях.

В економічній літературі оцінка ролі земельної ренти, і перш за все абсолютної ренти, негативна через такі фактори:

– у ринковій економіці рента не виконує жодної спонукальної функції, оскільки сукупна пропозиція землі фіксована, і рента не забезпечує можливості її заміщення. Рентою можна було б знехтувати, і це ніяк не вплинуло б на виробничий потенціал економіки. Земельна рента – дохід, який не працював;

– відділити приватну ренту від вкладів у підвищення якості землі важко, оскільки в теорії і на практиці не розрізняють види диференційної продукції, до того ж для приватних виробників сільськогосподарської продукції рентні платежі є утриманнями⁴²⁰.

– величина та походження ренти теоретично вивчені досить добре, але застосування рентного доходу на практиці викликає багато труднощів. Як зазначає М.М. Моїсєєв, проблема виділення рентної складової навряд чи має стандартне вирішення, придатне для всіх випадків виробничої діяльності, що використовує природний ресурс⁴²¹.

⁴²⁰ Экономическая теория: [учебник для вузов] / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. – С-Пб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. «Питер Пабблишинг», 1997. – 480 с. – С. 212.

⁴²¹ Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища: [монографія] / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 426 с. – С. 37-39.

Наступний підхід базується на комплексній економічній оцінці⁴²². Початковим положенням цього способу є обґрунтування повного економічного ефекту, що отримується в процесі використання природно-ресурсного потенціалу. Методика інтегральної оцінки ще остаточно не сформована. Виділяють такі підходи до проведення економічної оцінки:

1) за наявності обґрунтованої нормативної бази, що регулює процес природокористування, коли норми включають натуральні, технічні, технологічні, економічні показники та юридичні документи, економічна оцінка (О) здійснюється за формулою 4.2.

$$O = E - Z \quad (4.2),$$

де E – ефект від функціонування господарських одиниць, які використовують природні ресурси;
Z – економічні збитки, що формуються в результаті експлуатації природних ресурсів.

У цьому випадку економічні збитки вважаються негативним ефектом.

2) базується на неможливості безпосереднього зіставлення ефектів і збитків, які виникають у споживачів. Проведення такого розрахунку також потребує чіткої нормативної бази і передбачає деякі неформальні дії. Економічна оцінка проводиться за умовами:

$$E > \min; Z > \min \quad (4.3)$$

Ефект в даному випадку може бути визначений диференційною рентою, отриманою при комплексному використанні природно-ресурсного потенціалу. Залежно від вимог до оцінки ефекту він може бути визначений прибутком в добувних і переробних галузях виробничої сфери. Ефект може бути представлений відносною економією і розміром попереджених збитків. Економічні збитки (фактичний і потенційний) можуть виступати у формі прямих втрат і додаткових витрат у споживачів.

За допомогою описаних вище методик можна визначити вартість природних ресурсів за рік, що не дозволяє їх використовувати при визначенні їх первинної вартості для відображення в бухгалтерському обліку.

Семенов В.Ф., Михайлік О.Л., Галушкіна Т.П.⁴²³ пропонують методику оцінки природно-ресурсного потенціалу за інтегральною оцінкою (О) за формулою:

$$O = \sum_{i=0}^T R_t \left(+ E \right)^t, \quad (4.4)$$

де R_t – щорічна оцінка об'єкта;
T – термін експлуатації об'єкта природокористування;
E – норматив дисконтування;
t – момент, на який проводиться оцінка.

⁴²² Семенов В.Ф. Екологічний менеджмент: [навчальний посібник]. / [В.Ф. Семенов, О.Л. Михайлік, Т.П. Галушкіна та ін.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 516 с. – С. 116.

⁴²³ Те ж, с. 117.

У наведеній методиці є ряд суперечливих моментів:

– використання терміну експлуатації об'єкта природокористування. Для більшості об'єктів природно-ресурсного потенціалу (земляні, водні, повітря і подібні ресурси) складно визначити термін їх експлуатації, що робить неможливим використання наведеної формули;

– визначення нормативу дисконтування. Норма дисконтування єдина для економіки в цілому і визначає норматив ефективності капітальних вкладень, запасів та інших матеріальних ресурсів, які не потрапили у сферу споживання. Віддача від одиниці капітальних вкладень має бути така, щоб компенсувати збитки, викликані відповідним зменшенням інтегральної віддачі даних ресурсів, що точно визначити досить складно;

– припущення щодо незмінності щорічної оцінки об'єкта природокористування, яка залежить від ефективності використання ресурсів і витрат на експлуатацію.

Підхід, запропонований І.М. Бобухом⁴²⁴, полягає в тому, що комплексна економічна оцінка природних ресурсів повинна проводитися шляхом капіталізації суми абсолютної ренти, що виникає через обмеженість природних ресурсів і права власності на них; диференційної ренти I як різниці у продуктивності праці при однакових витратах на середніх і кращих за розташуванням і природними властивостями ресурсів; диференційної ренти II як різниці у продуктивності праці при додаткових вкладеннях капіталу для покращення природних ресурсів; а також збільшення витрат на їх розробку і освоєння, які є основою їх вартості.

При цьому диференційна рента I повинна враховуватися у складі ціни як коефіцієнт (бальна оцінка) якості природних ресурсів щодо еталону, а диференційна рента II, за К. Марксом⁴²⁵, як різниця між індивідуальною ціною виробництва, отримана для певного капіталу, який має монополізовану природну силу, і загальною ціною виробництва для капіталу, в цілому вкладеного у певну сферу виробництва, тобто між суспільними та індивідуальними цінами виробництва. Абсолютна рента, не будучи результатом підвищеної якості природних ресурсів, змінюється тільки з часом і має тенденцію до збільшення незалежно від вкладення засобів у їх поліпшення, виходячи з того, що вона є постійним джерелом доходу

⁴²⁴ Бобух І.М. Методологічні та методичні засади економічної оцінки природних багатств України / І.М. Бобух // Економіка природокористування і охорони довкілля: Щорічник наук. праць / НАН України; Рада по вивченню продуктивних сил України / Данилишин Б.М. (відп. ред.). – К., 2006. – 376 с. – С. 50-56.

⁴²⁵ Маркс К. Капітал: в 3-х т. – Т.3. / Маркс К., Енгельс Ф. Сочинения. – [2-е изд.] – М.: Госполитиздат, 1962. – 552 с.

власника і з того, що в умовах обмеженості більшості природних ресурсів їх кількість постійно скорочується. Капіталізуватися рента повинна виходячи з середнього позичкового банківського відсотка.

Такий підхід, на думку автора, дозволить врахувати при визначенні ціни природних ресурсів як вартісну так і рентну складові, і врахувати в процесі такої оцінки витрати, спрямовані на залучення природних благ в експлуатацію, і рентні доходи, які виходять або можуть бути отримані в майбутньому, через права власності на них, обмеженості, різниці в якості та віддачі від вкладеного капіталу в покращення природних ресурсів.

Наведений підхід описаний тільки теоретично і по ньому не визначена конкретна методика оцінки природних ресурсів. До того ж їй властиві недоліки методики інтегральної оцінки.

Шаров С.Ю.⁴²⁶ пропонує землю оцінювати за її ринковою вартістю. Відповідно до теорії ринкової оцінки, вартість землі рівна приведеній до теперішнього часу вартості дійсних і майбутніх економічних вигід, що виникають у результаті найбільш ефективного використання землі. Такий спосіб не враховує екологічного стану земель, а також важкий у застосуванні в Україні у зв'язку з відсутністю розвинутого ринку землі, що є його недоліками.

Белоусов А.М.⁴²⁷ зазначає, що вартість природних активів може базуватися на двох основних підходах: використання фактичних ринкових цін; використання поточної вартості майбутніх чистих надходжень, які розраховуються як різниця між чистим резервним капіталом, який відповідає обсягу спожитих природних ресурсів, та звичайним операційним прибутком. За такого підходу вартість природних активів є різницею між ринковою вартістю спожитої частини природних активів за мінусом фактичних поточних витрат, включаючи звичайну норму прибутку на вкладений капітал. Вважаємо, що застосовувати наведену методику визначення вартості до земельних ресурсів недоцільно у зв'язку з неможливістю визначення вартості її спожитої частини.

Міністр аграрної політики М. Присяжнюк зазначив, що остаточно вартість землі визначатиме ринок⁴²⁸.

⁴²⁶ Шаров С.Ю. Учет экологического фактора в рамках системы макроэкономической информации (на примере водных ресурсов). Дис... на соискан. ученой степени канд. экон. наук. Спец. 08.00.05 / Сергей Юрьевич Шаров. – М., 2003. – 186 с.

⁴²⁷ Белоусов А.М. Особливості обліку витрат і активів в екологічному управлінському обліку / А.М. Белоусов // Управленческий учет. – 2007. – № 5. – С. 111-119.

⁴²⁸ Сайченко Г. Землю – корпораціям / Ганна Сайченко, Костянтин Кравчук // Контракти. – 2010. – № 22. – С. 4-5, с. 4.

Проаналізувавши погляди вчених і дослідивши законодавчі вимоги, встановлено, що для оцінки земельних ресурсів сільськогосподарського призначення з метою відображення їх в бухгалтерському обліку необхідно застосовувати методику, яка враховувала б екологічний, соціальний та економічний аспекти. Це дозволить мати інформацію про наявність, склад, стан і рух земельних ресурсів як одного з елементів національного багатства. Тому вважаємо, що земельні ресурси з метою відображення в бухгалтерському обліку необхідно оцінювати за справедливою вартістю. При цьому нижньою межею справедливої вартості буде їх експертна оцінка, передбачена Законом України “Про оцінку земель”.

Перевагами застосування справедливої вартості для оцінки земельних ресурсів сільськогосподарського призначення є:

- прямопропорційна залежність справедливої вартості від екологічного стану та соціального значення природних ресурсів, що стимулюватиме їх охорону і відновлення від забруднення;
- можливість застосування в діючій методології бухгалтерського обліку.

4.3. Методологія бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель

Земля є визначальною складовою національного багатства, що перебуває під особливою охороною держави. Сільськогосподарські підприємства, яких в Україні 7,8 % від загальної кількості підприємств усіх галузей економіки⁴²⁹, використовують землі як основний фактор виробництва. Земля в таких підприємствах є визначальною умовою їх функціонування.

Особливої гостроти набуває питання необхідності відображення в бухгалтерському обліку земель, зокрема, сільськогосподарського призначення. Основною причиною актуалізації даного питання є обговорення можливості купівлі-продажу сільськогосподарських угідь, що автоматично переводить їх у статус об'єкта бухгалтерського обліку.

Дослідження питань економічного спрямування, що стосуються природних ресурсів, в тому числі землі, в Україні започатковані ще у XIX ст. працями С.А. Подолинського⁴³⁰, у XX ст. їх продовжив В.І. Вернадський, до

⁴²⁹ Україна у цифрах у 2006 році. Статистичний довідник / За ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2007. – 239 с. – С. 62.

⁴³⁰ Сьогодні активно діє Наукове товариство ім. С. Подолинського, очолюване д.е.н., проф. В.О. Шевчуком.

наших днів довів академік М.Д. Руденко. “Україна має світоглядно споріднену з антропокосмізмом ... новітню наукову школу, – пише В.О. Шевчук, – що відкриває природні закони буття нації і цивілізації”⁴³¹. Останнім часом економічну природу теоретичних, методичних і прикладних аспектів становлення та розвитку земельних відносин в Україні у своїх працях розкривають: В.Г. Андрійчук, П.І. Гайдуцький, В.В. Зіновчук, О.В. Крисальний, М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк, Л.В. Молдаван, О.М. Онищенко, В.А. Пулім, О.А. Роєнко, П.Т. Саблук, М.М. Федоров, О.М. Шпичак, А.А. Фесина, В.В. Юрчишин та інші. Питанням обліку землі присвятили свої дослідження Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем’яненко, К.П. Дудка, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Макаров, М.Ф. Огійчук, В.К. Савчук, Я.В. Соколов, О.М. Чижевський, В.О. Шевчук та інші вчені. Позитивно характеризуючи економічний напрям розвитку фізіократичної концепції для аграрної держави, слід констатувати, що в існуючих працях не приділяється увага організації та методиці відображення в бухгалтерському обліку земель сільськогосподарського призначення. Тому актуальним є визначення можливості віднесення земельних угідь сільськогосподарського призначення до об’єктів бухгалтерського обліку та формування методики їх бухгалтерського відображення.

*Історичний аспект
обліку землі*

Перші відомості про бухгалтерський облік операцій з землею, за даними Т.П. Магазинщикова⁴³², містилися ще у Стародавньому світі. В його основу покладено інвентаризацію і пряму реєстрацію майна, до складу якого і входила земля. З появою приватної власності на засоби виробництва, земля стала основним засобом виробництва у сільському господарстві і тому виникла необхідність ретельного її обліку окремими власниками землі та державою. В епоху феодалізму впроваджено земельну реєстрацію, яка узаконювала право приватної власності на землю та вимагала ведення обліку земельних ділянок кожним власником. З переходом до капіталістичного способу виробництва, оскільки земля була основним джерелом прибутку, уряди держав вели земельні кадастри, які були докладним описом земельної власності з метою земельного оподаткування та для встановлення цін на землю з метою купівлі-продажу.

⁴³¹ Шевчук В.О. Глобальна місія – на часі! / Володимир Олександрович Шевчук // Урядовий кур’єр. – 2007. – № 238. – С. 6.

⁴³² Магазинщиков Т.П. Земельний кадастр: [підручник] / Т.П. Магазинщиков. – Львів: Світ, 1991. – 452 с.

В Росії першим документом з обліку землі був опис земель періоду монголо-татарського ярма. За часів правління Петра I облік землі припинився у зв'язку зі зміною системи оподаткування. З кінця XIX ст., після здійснення земельно-оціночних робіт, в Росії започаткувалося ведення земельних кадастрів, в яких вівся кількісний та якісний облік земель. Така практика обліку земель знайшла застосування і за часів Радянського союзу, що спричинено відсутністю приватної форми власності на земельні ділянки.

Отже, в історії бухгалтерського обліку питання обліку землі як засобу виробництва суб'єкта господарювання окремо не розглядалося. Хоча протягом всього проаналізованого часу люди займалися землеробством, що приносило їм продукти харчування та прибуток від продажу вирощеної на землі продукції, але значне розповсюдження в усі часи мав облік земельних ресурсів на макрорівні. З 90-х рр. XX ст. в період незалежності України земля почала розглядатися як об'єкт обліку, це твердження розвивалося та набувало все більшого розповсюдження. В цей період землю віднесено до складу основних засобів, також відбулася зміна форм власності на земельні ресурси, що активізує розвиток земельних відносин та обліку операцій з землею.

Певний досвід у питанні бухгалтерського обліку операцій з землею є у країнах Європи. У Чехії, Словаччині, Болгарії, Угорщині, Німеччині, Румунії, Польщі переважає, підтримується державою та набуває подальшого розповсюдження приватна власність на землю, що формує необхідність її обліку. В перерахованих країнах передбачена оренда земельних ділянок з метою здійснення господарської діяльності на них. У Китаї земля є майном сімейних і колективних господарств. Держава створює необхідні умови для нормального функціонування зазначених господарств, регулює їх діяльність макроекономічними важелями через ринковий механізм, чого не вистачає господарюючим суб'єктам в Україні.

*Облік і законодавче
регулювання
земельних відносин*

Починаючи з періоду незалежності, українським урядом затверджено законодавчі акти із земельних відносин, проведено земельну реформу, але не забезпечено механізм реалізації норм прийнятих законодавчих актів. Одним із ефективних засобів приведення в дію норм законів щодо земельних ресурсів є включення їх до системи бухгалтерського обліку через створення відповідних методик.

У результаті дослідження виявлено, що за допомогою системи бухгалтерського обліку можна забезпечити виконання певних законодавчих норм (див. табл. 4.4).

*Таблиця 4.4. Облікове забезпечення виконання вимог законодавчих і
нормативних актів щодо операцій з землею*

<i>№ з/п</i>	<i>Законодавчий, нормативний акт</i>	<i>Основні вимоги</i>	<i>Облікове забезпечення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III, Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV	Вимога обліку земельної ділянки як об'єкта права власності	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – порядок грошової оцінки земель
2	Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР “Про податок на додану вартість”	Вимоги щодо: обліку придбання земельної ділянки як окремого об'єкта власності; обліку продажу землі; обліку оренди землі	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними
3	Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV “Про оподаткування прибутку підприємства”	Вимоги щодо обліку придбання, безоплатного отримання, отримання у вигляді внеску до статутного капіталу, продажу земельної ділянки як окремого об'єкта власності	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними
4	Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV “Про оцінку земель”	Способи оцінки земель	– порядок грошової оцінки земель з метою відображення їх в бухгалтерському обліку
5	П(С)БО № 7 “Основні засоби” № 288/4509 від 18.05.2000 р. зі змінами та доповненнями	Включення земельних ділянок до складу основних засобів. Об'єктом обліку є кожна окрема земельна ділянка або частина земельної ділянки, що контролюється підприємством	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними
6	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція з його застосування	Вимога відображення земельних ділянок на рахунках бухгалтерського обліку	– закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку; – розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів та операцій з ними

Основними процедурами, які забезпечують виконання вимог законодавчих актів, є:

- визнання земель об'єктом бухгалтерського обліку;
- визначення порядку грошової оцінки сільськогосподарських угідь з метою відображення їх в бухгалтерському обліку;
- розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з ними.

Нижче розглянемо основні проблеми бухгалтерського обліку, пов'язані з названими процедурами.

*Визнання земель
об'єктом
бухгалтерського
обліку*

В Україні практично створено новий, ринковий земельний устрій, що базується на приватній власності на землю, ринкових формах господарських структур, платності землекористування, можливостях ринкового обороту земель різного цільового призначення. Для задоволення потреб власників в інформації про земельні ресурси, їх якість і здатність приносити дохід, необхідно організувати належним чином бухгалтерський облік землі.

Існують проблеми, які перешкоджають відображенню в системі бухгалтерського обліку операцій з сільськогосподарськими угіддями. МСФЗ 41 “Сільське господарство”⁴³³ визначає, що дія стандарту не поширюється на “землю, на якій з біологічними активами відбуваються процеси трансформації”. Аналогічна думка перенесена у П(С)БО 30 “Біологічні активи”⁴³⁴. Таким чином, зі складу біологічних активів виключено земельні угіддя, а це суперечить дійсності та не відповідає основним положенням фізичної економії, еколого-економічній парадигмі й теорії сталого розвитку. Така точка зору проведена відомими українськими вченими О.Д. Гудзинським, Г.Г. Кірейцевим, В.К. Савчуком⁴³⁵. Окрім того, П(С)БО 30 та методичні рекомендації до цього стандарту не передбачають методики обліку земельних ресурсів.

Серед не врегульованих залишається питання визнання земельних ресурсів активами. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”⁴³⁶ та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової

⁴³³ МСФЗ 41 “Сільське господарство” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92454/МСБО_41.pdf.

⁴³⁴ П(С)БО 30 “Біологічні активи” від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu30>.

⁴³⁵ Гудзинський О.Д. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, В.К. Савчук // Економічна теорія. – 2005. – № 2. – С. 80-95.

⁴³⁶ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1993 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

звітності»⁴³⁷ передбачено визнання активів як ресурсів, що контролювані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. У зв'язку з тим, що землі згідно із законодавством України передаються у приватну, комунальну та державну власність і надаються у користування, їх не можна визнати активом підприємства, адже більша частка земельних ділянок України знаходиться у власності селян. Такі землі використовуються як власниками, так і сільськогосподарськими підприємствами на умовах оренди. Водночас, договір оренди землі найчастіше укладається на тривалий період, після закінчення якого орендар має переважне право на продовження оренди. Тобто орендар фактично отримує можливість використовувати земельні ділянки значний період часу у власних цілях, що можна вважати контролем над ними.

Таким чином, земельні ділянки суб'єктів господарювання відповідають визначенню активів як ресурсів, що контролювані підприємством у результаті минулих подій, і є активами, що надаються підприємству у власність або в оренду. А тому землі сільськогосподарського призначення підлягають відображенню в бухгалтерському обліку як власні (для власників земельних ділянок) або орендовані (для орендарів) активи.

Вважаємо, що для оцінки земельних ресурсів сільськогосподарського призначення з метою відображення їх в бухгалтерському обліку необхідно застосовувати методіку, яка враховувала б екологічний, соціальний та економічний аспекти. Це дозволить мати інформацію про наявність, склад, стан і рух земельних ресурсів як одного з елементів національного багатства. Тому вважаємо, що земельні ресурси необхідно оцінювати за справедливою вартістю. При цьому нижньою межею справедливої вартості буде їх експертна оцінка, передбачена Законом України “Про оцінку земель”. Справедлива вартість прямопропорційно залежатиме від екологічного стану та соціального значення природних ресурсів, що стимулюватиме їх охорону і відновлення після забруднення. Обґрунтування зазначеної позиції наведено у пункті 4.2.

*Методика обліку
земельних ресурсів
сільськогосподарсько
го призначення та
операцій з ними*

Щодо методіки відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з їх руху, то зазначене питання розглядалося в основному в періодичних виданнях, у яких зосереджується увага на особливостях обліку

⁴³⁷ П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.proaudit.com.ua/buh/standart/psbo-1.html>.

операцій з землями несільськогосподарського призначення та питаннях їх оподаткування. Деякі питання щодо обліку сільськогосподарських угідь розкриті у працях М.Ф. Огійчука, О.М. Чижевського, О. Башинського (табл. 4.5).

Таблиця 4.5. Літературні джерела, які містять інформацію про бухгалтерський облік операцій з сільськогосподарськими угіддями

№ з/п	Джерело	Основні питання, що розглядаються
1	Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: [підручник]. / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко та ін.]; за ред. проф. М.Ф. Огійчука – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.	Облік орендованих земель: значення оренди для селянських (фермерських) господарств; контрактний договір оренди землі; види сільськогосподарської оренди; нарахування орендної плати; відображення орендної плати в бухгалтерському обліку
2	Чижевський О.М. Бухгалтерський облік землі як пасивного засобу виробництва у сільському господарстві / О.М. Чижевський // Вісник ЖДТУ. – 2002. – № 19. – С. 309-312.	Бухгалтерський облік землі як пасивного засобу виробництва у сільському господарстві: сільськогосподарське виробництво; проблеми введення засобу – земля в пасивній формі; підходи до визначення та визнання активів
3	Башинський О. Куплю землі: як вести податковий облік / О. Башинський // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 20. – С. 19.	Порядок ведення податкового обліку. Консультація щодо можливості купівлі землі сільськогосподарського призначення та відображення даної операції в податковому обліку

Незначна кількість публікацій пов'язана, в основному, із законодавчою невизначеністю щодо питання можливості купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення.

В системі бухгалтерського обліку, що існує в Україні на сучасному етапі, знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин:

- земельні ділянки;
- права користування земельними ділянками;
- капітальні витрати на поліпшення земель.

Земельні ділянки як об'єкти бухгалтерського обліку передбачені лише для підприємств, які є власниками сільськогосподарських угідь. Документом, що підтверджує право власності на земельну ділянку, є Державний акт на право приватної власності на землю. На підставі цього документу земельні ділянки зараховуються до складу основних засобів. Відображення їх в обліку переважно відповідає порядку, який застосовується для інших основних засобів, але має особливості, а саме:

- не встановлюється строк корисного використання, оскільки для сільськогосподарських угідь він необмежений;

– не визначається ліквідаційна вартість, у зв'язку з тим, що земельні ділянки не підлягають ліквідації;

– не визначається вартість, що амортизується⁴³⁸, що пов'язано з природною властивістю ґрунту, який у процесі агрономічно обґрунтованої експлуатації не тільки не зношується, а, навпаки, покращує свої властивості.

Таким чином, земельні ділянки є незношуваним активом, який має необмежений строк експлуатації. З метою збереження цього активу, який у сільськогосподарському виробництві визнається основним засобом, необхідно дотримуватись екологічних правил щодо експлуатації такого активу. Як справедливо відзначає В.О. Шевчук, “Прикладні дослідження потрібно зосереджувати на створенні та запровадженні моделей господарювання, що спираються на природні закони економічного буття. Їх здійснення має сприяти, з одного боку, удосконаленню економіки природи, а з іншого, – “вписуванню” господарювання в довкілля”⁴³⁹. Тому вважаємо необхідним зосередити увагу на дослідженні можливості збереження екологічного стану сільськогосподарських угідь через інформаційне забезпечення реалізації положень нормативних актів, а саме через систему бухгалтерського обліку. За влучним висловом В.К. Савчука, “втратити українську землю – значить підрубити своє коріння та приректи все українське на загибель”⁴⁴⁰.

Облік операцій з охорони земель

Основним засобом виробництва сільськогосподарських підприємств є земля. В процесі використання вона підпадає під вплив, який може бути як позитивним (покращує біологічні та агрохімічні характеристики землі), так і негативним (забруднення земель, їх виснаження тощо). Сільськогосподарські підприємства зобов'язані здійснювати заходи щодо зменшення негативного впливу. Це викликає необхідність здійснення операцій пов'язаних з екологічною діяльністю, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання.

Всі операції з охорони земель можна поділити на три види, а саме операції, що відображають:

- діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню;
- вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище;
- діяльність підприємства з усунення забруднення (див. рис. 4.4).

⁴³⁸ Відповідно до п. 22 П(С)БО 7 “Основні засоби” об'єктом амортизації є вартість основних засобів, окрім вартості землі.

⁴³⁹ Шевчук В.О. Глобальна місія – на часі! / Володимир Олександрович Шевчук // Урядовий кур'єр. – 2007. – № 238. – С. 6.

⁴⁴⁰ Балтянский М. Земле поклонитесь, перед ней извинитесь. Интервью с проф. В.К. Савчуком / М. Балтянский // Рабочая газета. – 2008. – № 55. – С. 3.

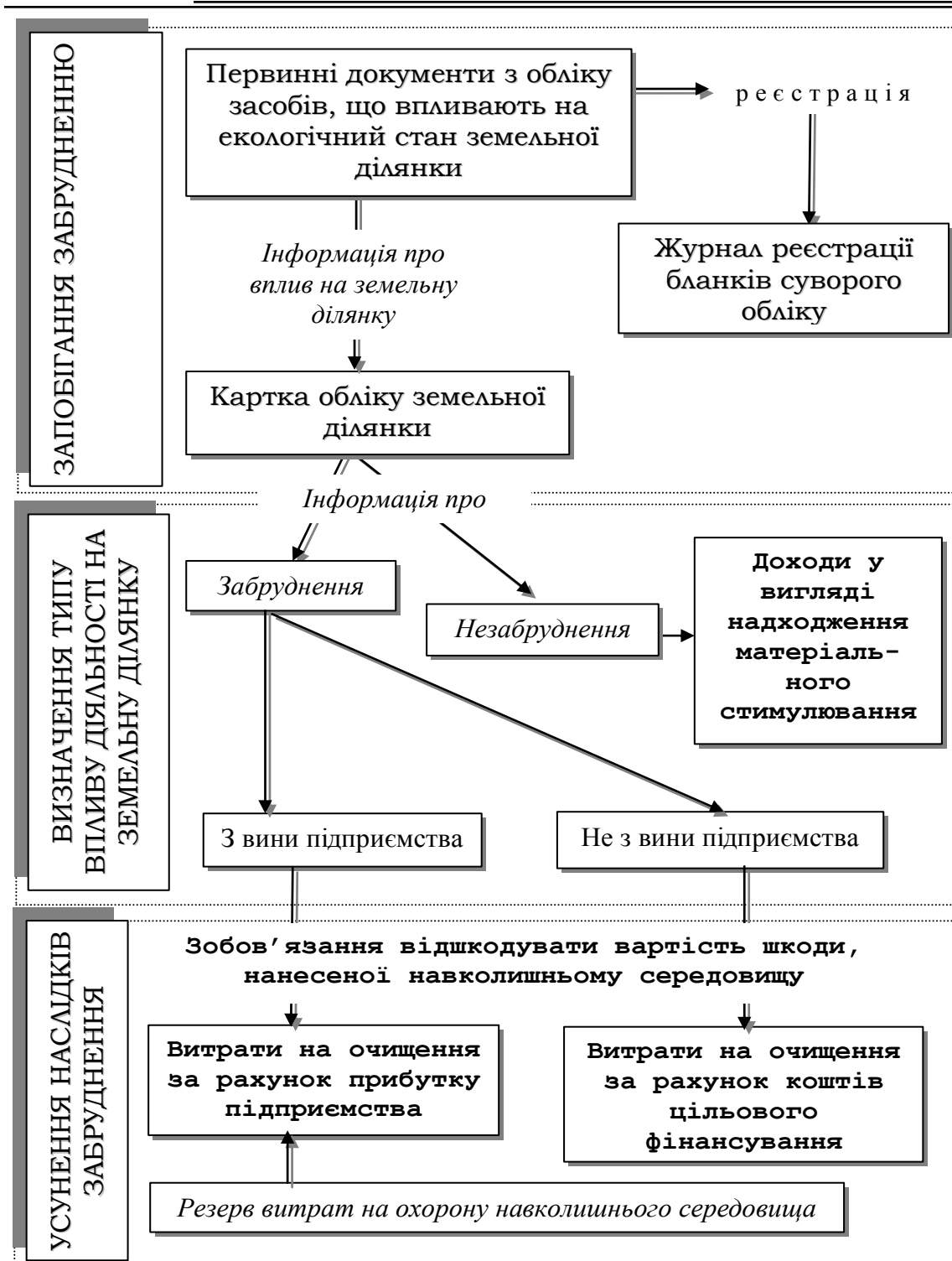


Рис. 4.4. Порядок організації бухгалтерського обліку операцій з охорони земель сільськогосподарського призначення

Підприємства повинні організувати діяльність таким чином, щоб найменше забруднювати навколишнє природне середовище, а також запобігати негативному впливу. З цією метою у сільськогосподарських підприємствах запропоновано вести облік засобів, які є сильнодіючими та

можуть забруднювати навколишнє природне середовище, із застосуванням бланків суворого обліку. Інформація про кількість і якість таких засобів, внесених у земельні ділянки, використаних у виробництві переноситься у Картку обліку земельної ділянки (поля). Також у картках повинні міститися дані про капітальне поліпшення земель і дані агрохімічного аналізу щодо забруднення земельної ділянки та її придатності до експлуатації. На підставі зазначених карток зацікавлені компетентні особи можуть зробити висновок про забруднення або незабруднення земельної ділянки.

Картка обліку земельної ділянки (поля) є джерелом даних про те, чи відбувся негативний вплив на земельну ділянку, тобто забруднена ділянка отруйними та/або шкідливими речовинами чи ні. Тому вказана картка використовується як на етапі запобігання забрудненню, так і на етапі визначення впливу діяльності підприємства на земельні ділянки.

Економічне стимулювання при незабрудненні земель. Якщо земельні ділянки незабруднено, то законодавством України передбачено економічне стимулювання підприємств за раціональне використання та охорону земель. Так, ст. 205 Земельного кодексу України⁴⁴¹ передбачено такі види економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель:

– надання податкових і кредитних пільг громадянам і юридичним особам, які здійснюють за власні кошти заходи, передбачені загальнодержавними та регіональними програмами використання й охорони земель;

– звільнення від плати за земельні ділянки, що перебувають у стадії сільськогосподарського освоєння або поліпшення їх стану згідно з державними або регіональними програмами;

– компенсацію з державних бюджетних коштів зниження доходу власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації деградованих і малопродуктивних земель, що стали такими не з їх вини.

Надходження коштів у рахунок економічного стимулювання включається до екологічних доходів підприємств.

Зобов'язання при забрудненні земель. Якщо земельні ділянки забруднено, то у землевласників і землекористувачів виникають екологічні зобов'язання. Зазначені зобов'язання є наслідком впливу підприємства на навколишнє природне середовище, виникнення якого впливає на фінансові результати господарювання. До екологічних зобов'язань включаються можливі санкції, пов'язані з порушенням природоохоронного законодавства.

⁴⁴¹ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>.

Щодо зобов'язань, які виникають у результаті забруднення підприємством навколишнього природного середовища, то ст. 211 Земельного кодексу України⁴⁴² встановлено, що громадяни та юридичні особи несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до законодавства за такими порушення:

– псування сільськогосподарських угідь та інших земель, їх забруднення хімічними та радіоактивними речовинами і стічними водами, засмічення промисловими, побутовими та іншими відходами;

– приховування від обліку і реєстрації та перекручення даних про стан земель;

– непроведення рекультивації порушених земель.

Стаття 68 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища”⁴⁴³ також передбачено, що відповідальність за порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища несуть особи, винні у порушенні природоохоронних вимог при зберіганні, транспортуванні, використанні, змішуванні та захороненні хімічних засобів захисту рослин, мінеральних добрив, токсичних радіоактивних речовин і відходів.

Отже, відповідальність за порушення законодавства покладається як на посадових осіб, так і на підприємство, як юридичну особу. Якщо відповідальність за забруднення земель покладена на посадову особу, то такою особою є керівник підприємства, який відповідає за дотримання встановлених правил і вимог з охорони навколишнього природного середовища та раціонального використання природних ресурсів. Таке зобов'язання не визнається зобов'язанням сільськогосподарського підприємства.

Згідно зі ст. 68 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища”⁴⁴⁴, посадові особи та спеціалісти, винні у порушенні вимог щодо охорони навколишнього природного середовища, забезпечення екологічної безпеки, за поданням державних органів охорони навколишнього природного середовища згідно рішення їх органів правління повністю або частково позбавляються премій за основними результатами господарської діяльності.

⁴⁴² Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>.

⁴⁴³ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-XII від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: зб. нормат. актів / відп. ред. І.О. Засць – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с.

⁴⁴⁴ Те ж.

Якщо ж відповідальність покладається на підприємство як юридичну особу, то зазначені зобов'язання повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку. Для цього необхідно визначити, які види відповідальності можуть бути накладені на підприємство та підлягають відображенню в бухгалтерському обліку.

Кримінальна відповідальність – вид юридичної відповідальності, суть якої полягає у застосуванні судом від імені держави до особи, що вчинила злочин, державного примусу у вигляді покарання⁴⁴⁵.

Адміністративна відповідальність – вид юридичної відповідальності громадян і службових осіб за вчинені ними адміністративні правопорушення⁴⁴⁶.

Проаналізувавши наведені вище визначення можна зробити висновок, що зазначені види відповідальності не розповсюджуються на юридичних осіб, тому їх не відображають у бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств.

Цивільна відповідальність – вид юридичної відповідальності, що полягає у настанні передбачених цивільно-правовою нормою негативних правових наслідків, які завжди є для правопорушника додатковим майновим обтяженням (додатковими майновими витратами або зобов'язаннями)⁴⁴⁷.

Отже, заходи, передбачені цивільною відповідальністю, застосовуються і до юридичної особи. Їх розмір можна оцінити у грошовому вимірнику, а тому необхідно відображати в бухгалтерському обліку підприємств.

Цивільна відповідальність передбачає, що підприємства, які порушують природоохоронне законодавство, зобов'язані сплачувати штрафи, пені за забруднення навколишнього природного середовища, а також відшкодовувати вартість шкоди, нанесеної навколишньому природному середовищу. Проте для сільськогосподарських підприємств законодавством не передбачено жодних штрафів за забруднення земель.

Стаття 12 Закону України “Про плату за землю” передбачено, що плата не справляється за хімічно забруднені сільськогосподарські угіддя. Тобто, земельний податок за хімічно забруднені землі не сплачується.

Оцінка шкоди, нанесеної землям. Розмір шкоди, заподіяної навколишньому природному середовищу, визначається під час екологічної експертизи. Згідно зі ст. 1 Закону України “Про екологічну експертизу”⁴⁴⁸,

⁴⁴⁵ Юридична енциклопедія: В 6 т. Т. 1: А-Г. / [Редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін.] – К.: Укр. енцикл., 1998. – 672 с. – С. 434.

⁴⁴⁶ Те ж, с. 45.

⁴⁴⁷ Те ж, с. 436.

⁴⁴⁸ Закон України від 9 лютого 1995 р. № 45/95-ВР “Про екологічну експертизу” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=46%2F95-%E2%F0>.

екологічна експертиза в Україні – це вид науково-практичної діяльності спеціально уповноважених державних органів, еколого-експертних формувань і об'єднань громадян, що ґрунтується на міжгалузевому екологічному дослідженні, аналізі та оцінці передпроектних та інших матеріалів чи об'єктів, реалізація і дія яких може негативно впливати або впливає на стан навколишнього природного середовища, раціональне використання і відтворення природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки.

У підприємствах державній екологічній експертизі підлягають об'єкти та комплекси, що мають значний негативний вплив на навколишнє природне середовище. Суб'єктами, які забруднюють землі, можуть виступати підрозділи підприємств, що займаються виробництвом продукції рослинництва.

Під час експертизи визначають якість земель шляхом лабораторного аналізу ґрунту. Державний контроль за використанням і охороною земель здійснює Державний комітет України по земельних ресурсах, згідно із Положенням про Державний комітет України по земельних ресурсах⁴⁴⁹.

Науково-методичне та організаційне забезпечення проведення державного моніторингу ґрунтів і агрохімічної паспортизації земель сільськогосподарського призначення, заходів щодо збереження, відтворення, охорони родючості ґрунтів, а також визначення якості та безпечності продукції рослинництва, кормів і сировини; розроблення та впровадження науково обґрунтованих рекомендацій щодо забезпечення родючості ґрунтів і застосування агрохімікатів у сільському господарстві здійснює Центрдержродючість, згідно Положення про Державний технологічний центр охорони родючості ґрунтів “Центрдержродючість”⁴⁵⁰.

Для відображення в бухгалтерському обліку підприємств шкода, заподіяна забрудненням земель, що підлягає відшкодуванню, повинна бути оцінена у грошовому вимірнику. Економічним збитком від деградації навколишнього природного середовища є грошова оцінка негативних змін у навколишньому природному середовищі в результаті його забруднення, у якості та кількості природних ресурсів, а також наслідків таких змін.

У зв'язку з тим, що основна шкода наноситься якості ґрунтів, розмір шкоди (Р), нанесеної земельним угіддям, пропонуємо визначати за формулою 4.5.

⁴⁴⁹ Положення про Державний комітет України по земельних ресурсах затверджено Указом Президента України від 14 серпня 2000 року № 970/2000 / Законодавство України про землю: Земельний кодекс України. Нормат.-правові акти з земельних питань. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – 352 с. – С. 125.

⁴⁵⁰ Те ж, с. 131.

$$P = B \times \Pi,$$

4.5

де В – вартості забруднених земель, грн. (визначається згідно Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів (тимчасова)⁴⁵¹);

П – втрата сільськогосподарськими землями первинної якості (родючості, відповідності показників забрудненості земель гранично допустимим концентраціям тощо), % (визначається за допомогою лабораторного аналізу ґрунту).

Результативність здійснених заходів з очищення земель від забруднення оцінюється шляхом проведення повторного лабораторного аналізу зразків ґрунту. Проведені заходи з очищення земель від забруднення вважаються ефективними, якщо якість землі після очищення відповідає встановленим екологічним вимогам.

Ст. 69 “Про охорону навколишнього природного середовища”⁴⁵² передбачає, що шкода, заподіяна внаслідок порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища, підлягає компенсації, як правило, у повному обсязі без зниження розміру стягнення і незалежно від збору за забруднення навколишнього природного середовища та погіршення якості природних ресурсів.

Визначення винних осіб. Наступним кроком є визначення з чієї вини відбулося забруднення земельних угідь. Зазначене положення має принципове значення, адже ст. 55 Закону України “Про охорону земель”⁴⁵³ передбачено, що за рахунок коштів землевласників і землекористувачів здійснюються заходи щодо відновлення стану еродованих, деградованих і порушених з їх вини земель. Тобто в такому випадку в бухгалтерському обліку витрати на очищення земель необхідно віднести до операційних витрат підприємства.

Якщо ж сільськогосподарські угіддя забруднені не з вини підприємств, то, відповідно до ст. 27 Закону України “Про охорону земель”⁴⁵⁴, компенсація витрат, понесених землевласниками та землекористувачами на покращення екологічного стану земель і підвищення родючості ґрунтів, проводяться за рахунок коштів

⁴⁵¹ Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів (тимчасова) затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. № 213 / Законодавство України про землю: Земельний кодекс України. Нормат.-правові акти з земельних питань. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – 352 с. – С. 280.

⁴⁵² Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: Зб. нормат. актів / Відп. ред. І.О. Заєць – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с. – С. 32.

⁴⁵³ Закон України від 19.06.2003 № 962-IV “Про охорону земель” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=962-15>.

⁴⁵⁴ Те ж.

Державного бюджету України та місцевих бюджетів відповідно до загальнодержавних і регіональних програм охорони земель, які розробляє Державний комітет України по земельних ресурсах.

Підставою для розгляду питання про економічне стимулювання заходів щодо використання та охорони земель і підвищення родючості ґрунтів є заява чи клопотання землевласників і землекористувачів до органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування, які здійснюють регулювання у сфері охорони земель, за місцезнаходженням земельної ділянки. До заяви чи клопотання додається висновок виконавчої влади з питань аграрної політики про покращення екологічного стану земель і підвищення родючості ґрунтів згідно з даними агрохімічного паспорта земельної ділянки.

Порядок економічного стимулювання заходів щодо використання та охорони земель і підвищення родючості ґрунтів встановлює Кабінет Міністрів України.

Не зважаючи на те, з чисті вини земельні ділянки забруднено, підприємство зобов'язане усунути зазначене забруднення. Здійснення природоохоронних заходів з боку підприємств-забруднювачів передбачає понесення значних екологічних витрат.

Фахівці з питань охорони природи в сільському господарстві вважають, що очистити ґрунти можна за допомогою вирощування на забруднених територіях рослин, що поглинають отруйні та шкідливі речовини. Після збирання такі рослини утилізують і відображають в обліку на відповідних рахунках.

Для фінансування витрат на очищення земельних ділянок запропоновано створювати резерв витрат на охорону навколишнього природного середовища. Створення резерву дозволить рівномірніше списати витрати, що можуть виникнути у зв'язку з негативним впливом на земельні ділянки, на фінансові результати діяльності підприємства. Створення резерву рекомендовано закріпити у наказі про облікову політику підприємства.

Створення резервів витрат на охорону навколишнього природного середовища передбачено міжнародними стандартами фінансової звітності. Досвід створення зазначених резервів є у підприємств Російській Федерації.

*Облік прав
користування
земельними
ділянками*

Користування землею може бути реалізовано в двох формах: постійного користування та оренди (відповідно до Земельного кодексу⁴⁵⁵ гл. 15).

Право постійного користування не має вартості та не може бути достовірно оцінене, що унеможлиблює відображення його у бухгалтерському обліку. Тому в обліку необхідно відображати не право, а земельну ділянку, яка знаходиться у постійному користуванні.

П(С)БО 14 “Оренда”⁴⁵⁶ передбачено два види оренди: операційну і фінансову. Сільськогосподарські угіддя не можуть бути передані у фінансову оренду у зв’язку з невідповідністю її ознакам, встановленим у П(С)БО 14 (таблиця 4.6), та відповідно до Цивільного кодексу України⁴⁵⁷ ст. 807 п. 2. Це зумовлює особливий порядок їх відображення в бухгалтерському обліку.

Таблиця 4.6. Можливість застосування фінансової оренди до сільськогосподарських угідь

<i>№ з/п</i>	<i>Ознаки фінансової оренди згідно з пунктом 4 П(С)БО 14 “Оренда”</i>	<i>Невідповідність ознакам</i>
1	Орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди	Право власності на сільськогосподарські угіддя не передається
2	Орендар має можливість і намір придбати об’єкти оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання	В Україні не передбачені операції купівлі-продажу сільськогосподарських угідь
3	Строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об’єкта оренди	Строк корисної експлуатації сільськогосподарських угідь не обмежений
4	Теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об’єкта оренди	Мінімальні орендні платежі за сільськогосподарські угіддя не можуть перевищувати справедливої вартості землі через значну її суму
5	Орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання	Землі сільськогосподарського призначення не можуть продуктивно експлуатуватися без постійного підтримання їх родючості
6	Орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату	Сума орендної плати не залежить від строку оренди
7	Оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди	Така операція законодавством не передбачена

⁴⁵⁵ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>.

⁴⁵⁶ П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.proaudit.com.ua/buh/standart/psbo-1.html>.

⁴⁵⁷ Україна у цифрах у 2006 році. Статистичний довідник. / За ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2007. – 239 с. – С. 62.

Земельні ділянки можуть залучатися через операційну оренду. При цьому складаються такі документи: Договір оренди земельної ділянки (за кожним орендодавцем окремо), Акт приймання-передачі земельної ділянки та Державний акт на право приватної власності на землю (де вказується кому видано акт, дані про власника земельної ділянки, дані про площу земельної ділянки, цільове призначення земельної ділянки, а також кадастровий номер земельної ділянки), який є додатком до договору. На основі перерахованих документів складається Відомість видачі орендної плати власникам Державних актів на право приватної власності на землю, яка містить інформацію про власника, нараховану суму орендної плати, податок з доходів фізичних осіб, суму до видачі.

Особливості відображення в обліку операцій з правом користування землею П(С)БО 8 “Основні засоби” не передбачені, а тому на сьогодні такі об’єкти слід відображати за загальними правилами.

Облік капітальних витрат на поліпшення земель

Будь-яких особливостей для відображення в бухгалтерському обліку операцій з капітальними витратами на поліпшення земель не передбачено, отже, ці операції відображають за загальними правилами, передбаченими П(С)БО 7 “Основні засоби”. Капітальні витрати на поліпшення земель підлягають амортизації у загальному порядку (п. 22 П(С)БО 7 “Основні засоби”⁴⁵⁸).

У фінансовій звітності підприємства пропонуємо відобразити інформацію про наявність, склад і стан земельних ресурсів в окремому розділі Приміток до річної фінансової звітності ф. № 5, спеціально призначеному для цього. У статистичній звітності необхідно виділити окрему статистичну форму, яка б надавала інформацію про кількісні та якісні характеристики природних ресурсів підприємства з можливістю зведення даних по країні в цілому.

⁴⁵⁸ П(С)БО № 7 “Основні засоби” № 288/4509 від 18.05.2000 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.

Висновки до четвертого розділу

З розвитком цивілізації використання природних ресурсів набуває значних обсягів та перетворюється у їх знищення. У людства сформувалося споживацьке ставлення до навколишнього природного середовища через відсутність обліку його кількості та якісних характеристик. У результаті дослідження встановлено таке:

1. Природно-ресурсний потенціал, як сукупність природних ресурсів, які використовуються або можуть бути використані у господарській діяльності людини без нанесення шкоди навколишньому природному середовищу, підлягає відображенню в бухгалтерському обліку підприємства.

Земельні, водні та лісові ресурси, надра і території видобування корисних копалин, а також біологічне різноманіття в бухгалтерському обліку запропоновано відображати у розрізі таких господарських операцій: наявність і рух природних ресурсів (якщо вони є власністю цього суб'єкта); операції з оренди природних ресурсів; операції з охорони природних ресурсів (діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню; вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище; діяльність підприємства з усунення забруднення). Атмосферне повітря в бухгалтерському обліку запропоновано відображати в частині операцій з охорони природних ресурсів. Ведення обліку у розрізі запропонованих господарських операцій дозволить посилити контроль за впливом своєї діяльності на природно-ресурсний потенціал країни.

Для організації бухгалтерського обліку зазначених об'єктів необхідно розробити нові та удосконалити існуючі облікові нормативні акти, в т.ч. П(С)БО 30 "Біологічні активи".

2. На основі аналізу поглядів вчених і дослідження законодавчих вимог встановлено, що для оцінки земельних ресурсів сільськогосподарського призначення з метою відображення їх в бухгалтерському обліку необхідно застосовувати методику, яка враховувала б екологічний, соціальний та економічний аспекти. Це дозволить мати інформацію про наявність, склад, стан і рух земельних ресурсів як одного з елементів національного багатства. Тому вважаємо, що земельні ресурси необхідно оцінювати за справедливою вартістю. При цьому нижньою межею справедливої вартості буде їх експертна оцінка, передбачена Законом України "Про оцінку земель". Справедлива вартість прямопропорційно залежатиме від екологічного стану та соціального значення природних ресурсів, що стимулюватиме їх охорону і відновлення від забруднення.

3. Прийняті законодавчі та нормативні акти щодо землі, як однієї із складових природно-ресурсного потенціалу України, не мають практичної реалізації через відсутність механізмів такої реалізації. Тому виділено напрями облікового забезпечення реалізації положень нормативних актів в частині таких питань:

- визнання земель об'єктом бухгалтерського обліку;
- визначення порядку грошової оцінки сільськогосподарських угідь з метою відображення їх в бухгалтерському обліку;
- розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з їх руху.

Земельні ресурси є об'єктом бухгалтерського обліку у зв'язку з їх відповідністю ознакам активів, можливістю контролю суб'єкта господарювання над ними та значним строком їх використання одним орендарем. Землі – незношуваний актив, який має необмежений строк експлуатації.

В бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання необхідно відображати: земельні ділянки, якщо вони є власністю цього суб'єкта; операції з операційної оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення; доходи, витрати і зобов'язання, що виникають при охороні від забруднення сільськогосподарських угідь.

Операції з охорони земель поділено на три види (діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню; вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище; діяльність підприємства з усунення забруднення), при здійсненні яких сільськогосподарські підприємства зможуть посилити контроль за впливом діяльності на земельні ресурси.

РОЗДІЛ 5

ФОРМУВАННЯ ТА ОПРИЛЮДНЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В БУХГАЛТЕРСЬКІЙ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ключове питання:

Як за допомогою інформації з системи бухгалтерського обліку змінити споживацьке ставлення суспільства до навколишнього природного середовища?

Центральна проблема:

Нерозвиненість суспільної екосвідомості призводить до ігнорування екологічних проблем. Неусвідомлення власниками підприємств суспільної відповідальності за вплив на життя та здоров'я нації через порушення екологічного стану навколишнього природного середовища

5.1. Екологічна інформація в бухгалтерській звітності: суб'єкти формування та склад користувачів

В епоху глобалізації багатство формується з потужної інформації або

“хто володіє інформацією, той володіє світом”.

Інформація про сталий розвиток має надходити до людей, яким вона потрібна, коли вона їм потрібна, та в формі, яка їм зрозуміла. Влада повинна подбати про те, щоб місцеві громади та споживачі ресурсів мали ту інформацію і навички, які необхідні їм для забезпечення сталості їх довкілля, ресурсів та життя.

Концепція сталого розвитку України (проект)

Сучасна глобальна екологічна криза, що поступово прогресує, потребує значної уваги та заходів з подолання. Вже на етапі зародження інформаційного суспільства, засади якого почали інтенсивно впроваджуватися у ХХІ ст., загострилися певні соціально-екологічні проблеми, ігнорування яких може призвести до невиправних наслідків. До найбільш явних і суттєвих проблем можна віднести такі:

- 1) перебудова людиною сформованих природних систем із втручанням у природний стан навколишнього середовища та свій організм;
- 2) виробництво принципово нових видів інформації, обумовлених створенням невідомих природі організмів, які мають здатність до саморозвитку (нові речовини, біологічні види);
- 3) значні темпи науково-технічного прогресу призводять до незворотних змін у середовищі проживання людини;
- 4) відбувається протиставлення людини та природи, хижацьке споживання природних благ людиною.

Часто недостатня кількість інформації заважає повному розумінню причин і наслідків екологічної деградації, а соціальна байдужість стоїть на заваді вирішення цих проблем.

Формуючи екологічну свідомість громадян, в сучасних умовах необхідно використовувати всі переваги інформаційного суспільства, основою якого є виробництво та використання інформації, що призводить до структуризації суспільства. Сурдиковська С.Т. стверджує, що “усвідомлення суспільством необхідності охорони навколишнього природного середовища зростає значно швидше, ніж обсяг інформації, що розкривається на цю тему,

як державними, так і приватними підприємствами⁴⁵⁹. Інформація за таких умов стає найважливішим і найдорожчим товаром.

Інформування про стан і зміни навколишнього природного середовища є важливим для держави (з позиції необхідності регулювання стану навколишнього природного середовища через систему економічних важелів), окремого суб'єкта господарювання (для визначення ступеня впливу діяльності на навколишнє природне середовище та підвищення конкурентоспроможності продукції через інформування споживачів щодо її екологічної привабливості), суспільних об'єднань, метою діяльності яких є контроль за станом навколишнього природного середовища, антропогенним впливом на нього та розповсюдження такої інформації, а також свідомих громадян. У зв'язку з цим можна обґрунтовано ставити питання особливої ролі екологічної інформації. Пушкар М.С. зазначає, що "...інформаційні ресурси щодо розвитку економіки на мікро- і макрорівні використовуються недостатньо. Увага змістилася з проблеми раціонального використання ресурсів та ефективного господарювання на проблеми складання податкової звітності"⁴⁶⁰. Отже, ефективність функціонування економічної системи на макро- та мікрорівнях залежить від наявності та достовірності її інформаційного забезпечення.

Проблемами формування та оприлюднення інформації щодо стану, використання та охорони природно-ресурсного потенціалу, а також ступеня антропогенного впливу на нього займалися В.Н. Вініченко, В.К. Данилко, Л.Г. Мельник, Ю.С. Цал-Цалко, В.О. Шевчук та інші. Зазначені автори підкреслювали актуальність досліджень у сфері формування та використання екологічної інформації. Тому вважаємо за доцільне визначити сутність екологічної інформації, суб'єктів її формування та користувачів.

*Сутність
екологічної
інформації*

Інформація як категорія є достатньо складною та суперечливою. Питання актуальності вивчення поняття "інформація" постало у ХХ ст., під яким розуміли як відомості, повідомлення, нові знання. У двадцятих роках ХХ ст. доведено, що інформацією є повідомлення, які усувають невизначеність, що існувала до їх надходження⁴⁶¹.

У шістдесяті роки ХХ ст. М.Ф. Реймерс розглядав інформацію як "один із найважливіших природних ресурсів і одночасно суспільних надбань, оскільки весь розвиток людства є результатом освоєння і переробки

⁴⁵⁹ Surdykowska S.T. Międzynarodowe aspekty rozwoju rachunkowości w warunkach globalizacji gospodarki światowej / S.T. Surdykowska // Zeszyty teoretyczne Rady Naukowej. Warszawa. – 1998. – № 46. – S. 185.

⁴⁶⁰ Пушкар М.С. Фінансовий облік: [підручник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

⁴⁶¹ Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Суми: ВТД "Університетська книга", 2005. – 654 с.

інформації, одержуваної з навколишнього середовища і накопичуваної суспільством”⁴⁶². Таким чином, інформація визначена як природний ресурс, який не має матеріальної сутності.

У Законі України “Про інформацію” інформація трактується як “документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі”⁴⁶³.

На сучасному етапі розвитку інформаційного суспільства зі значним антропогенним впливом на навколишнє природне середовище у науковій літературі, законодавчих документах і у практичній діяльності часто застосовується поняття “екологічна інформація”. Сутність цього поняття не визначена однозначно, що може призвести до непорозумінь і конфліктів між користувачами такої інформації.

У Конвенції про доступ до інформації, участі громадськості в процесі ухвалення рішень і доступі до правосуддя з питань, що стосуються навколишнього природного середовища, поняття “екологічна інформація” трактується як “будь-яка інформація у письмовій, аудіовізуальній, електронній або будь-якій іншій матеріальній формі про:

– стан елементів навколишнього природного середовища, таких як повітря і атмосфера, вода, ґрунт, земля, ландшафт і природні об’єкти, біологічна різноманітність і її компоненти, включаючи генетично змінені організми, і взаємодію між цими елементами;

– чинники, такі як речовини, енергія, шум і випромінювання, а також діяльність або заходи, включаючи адміністративні заходи, угоди у сфері навколишнього природного середовища, політику, законодавство, плани і програми, що впливають або здатні впливати на елементи навколишнього природного середовища, що охоплюються у першому підпункті, і аналіз витрат і результатів та інший економічний аналіз і допущення, використані при ухваленні рішень з питань, що стосуються навколишнього природного середовища;

– стан здоров’я та безпеки людей, умови життя людей, стан об’єктів культури, будівель і споруд в тому ступені, в якому на них впливає або може впливати стан елементів навколишнього природного середовища або, через посередництво цих елементів, чинники, діяльність або заходи, згадані у другому підпункті”⁴⁶⁴.

⁴⁶² Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 654 с. – С. 215.

⁴⁶³ Закон України “Про інформацію” від 02.10.1992 р. № 2657-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>.

⁴⁶⁴ Конвенція про доступ до інформації, участь громадськості в процесі ухвалення рішень і доступі до правосуддя з питань, що стосуються навколишнього природного середовища [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.infobook@ecoline.ru>.

Наведене визначення є достатньо широким і не зводиться до інформації про стан навколишнього природного середовища. Адже для запобігання негативним тенденціям у зміні стану навколишнього природного середовища необхідно впливати на причини зазначених змін, а не на наслідки.

Вчені (зокрема Мельник Л.Г.⁴⁶⁵) звертають увагу на те, що “інформація – це сутнісне начало природи, що несе в собі характерні ознаки предметів і явищ природи, які виявляються в просторі та часі”. Таке трактування недостатньо характеризує особливості інформації, але на сьогодні вважаємо його найбільш точним.

Інформаційні функції держави Законодавство України гарантує інформованість усіх своїх громадян з будь-яких питань, зокрема, екологічних. Так, у Конституції України⁴⁶⁶ зазначено, що “кожен має право вільно збирати, зберігати, використовувати і поширювати інформацію усно, письмово або в інший спосіб – на свій вибір” (ст. 34). 4 листопада 2004 р. Верховна Рада України прийняла Постанову “Про інформування громадськості з питань, що стосуються довкілля” № 2169-IV з метою забезпечення широкого доступу до екологічної інформації⁴⁶⁷. В цілому, на законодавчому рівні в Україні регулюється ряд питань щодо екологічної інформації (табл. 5.1).

Таблиця 5.1. Вимоги законодавства щодо інформаційних функцій держави

№ з/п	Законодавчий документ	Вимоги щодо надання екологічної інформації
1	2	3
1	Закон України “Про інформацію” ⁴⁶⁸	Держава зобов’язана постійно дбати про своєчасне створення, належне функціонування і розвиток інформаційних систем, мереж, банків і баз даних в усіх напрямках інформаційної діяльності
2	Постанова КМУ “Про екологічну обстановку та заходи по її докорінному поліпшенню” ⁴⁶⁹	Місцеві органи влади повинні забезпечити повну гласність, доступність відомостей про екологічний стан навколишнього середовища, про всі види забруднень, результати екологічних експертиз, що проводяться. Оперативно інформувати населення про екологічно небезпечні аварії та ситуації

⁴⁶⁵ Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 654 с.

⁴⁶⁶ Конституція України: Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.

⁴⁶⁷ Національна доповідь про стан навколишнього природного середовища в Україні у 2004 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ecoclub.ukrwest.net/files/2_nac_dop_pro_stan_nps_2004.pdf.

⁴⁶⁸ Закон України “Про інформацію” від 02.10.1992 № 2657-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>.

⁴⁶⁹ Постанова КМУ “Про екологічну обстановку та заходи по її докорінному поліпшенню” від 17.02.1990 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

Продовження табл. 5.1

1	2	3
3	Закон України “Про забезпечення санітарного та епідеміологічного благополуччя населення” ⁴⁷⁰	Інформаційне забезпечення здійснюється з метою вивчення, оцінки, прогнозування санітарної та епідеміологічної ситуації, розробки заходів, спрямованих на запобігання, усунення або зменшення шкідливого впливу факторів навколишнього природного середовища на здоров'я людей, а також інформування з цих питань органів державної виконавчої влади, громадських організацій і громадян
4	Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” ⁴⁷¹	Вимагається підготовка щорічної національної доповіді про стан навколишнього природного середовища в Україні, а також забезпечення заінтересованих державних і громадських органів, підприємств, установ, організацій та громадян інформацією про стан навколишнього природного середовища, впливу і причини його екстремального забруднення, рекомендаціями про заходи, спрямовані на зменшення негативного впливу на природні об'єкти і здоров'я населення, про наслідки і результати ліквідації цих явищ, екологічні прогнози, про притягнення винних до відповідальності

Аналіз законодавчих документів дозволив констатувати існування необхідності розкриття екологічної інформації, але вони не містять конкретних вимог щодо її користувачів, суб'єктів формування, складу, мети розкриття, що призводить до її відсутності або наявності у неповному обсязі чи несистемному представленні.

*Користувачі
екологічної
інформації*

Зростання зацікавленості суспільства проблемами охорони навколишнього природного середовища спричинило те, що вони стали користувачами фінансових звітів підприємств, діяльність яких негативно впливає на навколишнє природне середовище.

У прийнятому Комітетом стандартів обліку в 1975 р. рапорті “Звітність фірм” визначено: “таке право (право на інформацію – доповнено І.З.) виникає з відповідальності підприємства перед суспільством без урахування того, чи вимагає законодавство розкриття такої інформації. Законодавча регламентація інформації виникає лише тоді, коли діяльність даного підприємства загрожує або може загрожувати інтересам певних груп користувачів”⁴⁷². Групи користувачів, вказані в рапорті – це акціонери

⁴⁷⁰ Закон України “Про забезпечення санітарного та епідеміологічного благополуччя населення” від 24.02.1994 р. № 4004. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

⁴⁷¹ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: зб. нормат. актів / відп. ред. І.О. Засць – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с.

⁴⁷² Stepień M. Ujawnianie wpływu działalności przedsiębiorstw na środowisko w sprawozdawczości firm australijskich / Marta Stepień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 2003. – № 559. – S. 199-218., с. 200.

підприємства, кредитори, працівники, аналітики та фінансові консультанти, партнери з продажу, уряд і суспільство. Отже, користувачі фінансової звітності не обмежуються лише особами, що безпосередньо пов'язані з підприємством, а охоплює все суспільство.

Найширшої екологічної інформації вимагали користувачі, які належали до руху з охорони середовища "зелені". У своїх дослідженнях Ц.А. Тілт приходиться до висновку, що джерелом інформації, яку вимагають "зелені", повинні бути річні фінансові звіти підприємств⁴⁷³. Таким чином формується проблема отримання необхідної екологічної інформації, яку найчастіше піднімають громадські об'єднання. Ситуація посилюється обмеженістю доступу до інформації, сформованої державними органами та установами.

Окремі вчені справедливо зауважують, що користувачі екологічної інформації в Україні ще не з'явилися. Тому необхідно виховувати екологічну свідомість нації через впровадження екологічної освіти, що допоможе вирішити існуючі нині екологічні проблеми. Виховані екологічно свідомі користувачі інформації будуть формувати вимоги щодо складу та змісту екологічної інформації. Такий шлях формування екологічної інформації є найбільш оптимальним та ефективним.

Суб'єкти формування екологічної інформації

Слід зауважити, що будь-яка інформація має цінність за таких умов: наявність користувача; наявність самої інформації; наявність мети, яку ставить перед собою користувач. Одна і та ж інформація має для різних суб'єктів неоднакову цінність. Постає проблема розвитку навиків роботи з екологічною інформацією.

Склад суб'єктів формування екологічної інформації залежить від рівня економіки (рис. 5.1).

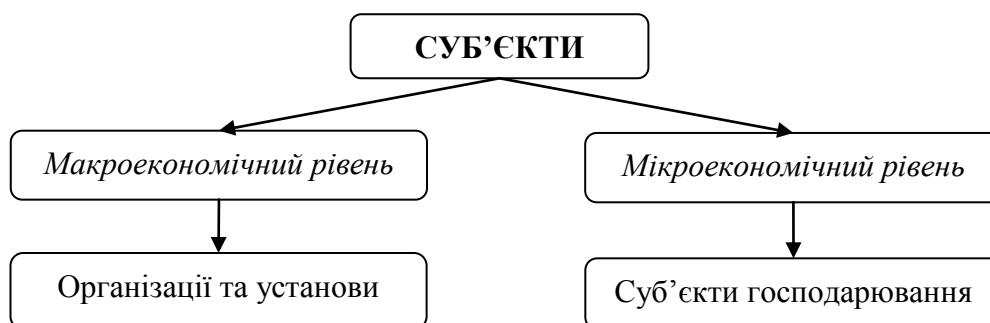


Рис. 5.1. Склад суб'єктів формування екологічної інформації

⁴⁷³ Tilt C.A. The Influence of External Pressure Groups on Corporate Social Disclosure Some Empirical Influence / C.A. Tilt // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1994. – № 4 – P. 7.

На макрорівні суб'єктом формування екологічної інформації є певні організації та установи. Згідно із законодавством в Україні до таких суб'єктів належить ряд структур (табл. 5.2).

Таблиця 5.2. Суб'єкти формування екологічної інформації та їх функції

№ з/п	Суб'єкт	Функції
1	2	3
1.	Міністерство екології та природних ресурсів України ⁴⁷⁴	Визначає склад і обсяг інформації, яка підлягає обов'язковій передачі до Державного інформаційного геологічного фонду України, порядок обліку та користування нею. Бере участь в удосконаленні системи обліку, звітності та державної статистики з питань, віднесених до його повноважень. Бере участь у формуванні національної системи науково-технічної інформації. Забезпечує інформування органів державної влади, органів місцевого самоврядування та населення про екологічний стан територій та об'єктів, у тому числі ядерних установок і прилеглих до них територій, випадки та причини екстремального забруднення довкілля. Готує разом з іншими органами виконавчої влади та подає в установленому порядку Національну доповідь про стан навколишнього природного середовища. Одержує в установленому законодавством порядку від центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, також від власників та органів, до сфери управління яких належать ці підприємства, установи та організації, пояснення, довідки, звіти про стан екологічної, радіаційної та ядерної безпеки, повідомлення про аварії та їх причини, технічну та іншу документацію, а також іншу інформацію, необхідну для виконання покладених на Міністерство завдань
2.	Державний комітет ядерного регулювання України ⁴⁷⁵	Контролює додержання встановленого порядку подання інформації про випадки порушень у роботі ядерних установок або сховищ для захоронення радіоактивних відходів, з'ясування причин таких порушень, а також обставин виникнення ядерного інциденту і радіаційної аварії. Одержує в установленому законодавством порядку від центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань
3.	Міністерство охорони навколишнього природного середовища України ⁴⁷⁶	Забезпечує формування національної екологічної мережі, а також гідрометеорологічної діяльності

⁴⁷⁴ Положення про Міністерство екології та природних ресурсів України від 29 травня 2000 р. № 724/2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=724%2F2000>.

⁴⁷⁵ Положення про Державний комітет ядерного регулювання України від 27 грудня 2006 р. № 1830 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=155%2F2001>.

⁴⁷⁶ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: зб. нормат. актів / відп. ред. І.О. Заєць – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с.

Продовження табл. 5.2

1	2	3
4	Департамент біотичних, водних, земельних ресурсів та екомережі мінприроди України	Організовує роботу щодо розробки та реалізації державних і регіональних програм з питань, що входять до компетенції Департаменту
5	Державна служба заповідної справи мінприроди України	Сприяє сталому розвитку мережі природно-заповідного фонду та формуванню екологічної мережі України
6	Науковий центр заповідної справи мінприроди України	Розробляє науково-організаційні заходи зі збереження водно-болотних угідь на основі екологічної інформації; наукових основ розвитку і оптимізації мережі територій і об'єктів природно-заповідного фонду, охорони навколишнього природного середовища та збереження різних типів природних комплексів
7	Державний екологічний інститут мінприроди України	Здійснює перепідготовку та підвищення кваліфікації за напрямками: екологічний аудит, оцінка екологічних ризиків, зменшення негативних наслідків антропогенного навантаження на довкілля
8	Відділ (управління) земельних ресурсів у районі ⁴⁷⁷	Одержує в установленому законодавством порядку від місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, а також від підприємств, установ та організацій інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань
9	Держспожив-стандарт	Розробляє стандарти щодо обміну інформації з питань екології. Одержує в установленому законодавством порядку від центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій інформацію, документи та матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань

Установи та організації формують інформацію про екологічні питання на базі вже зібраної та згрупованої у вигляді звітів інформації, наданої підпорядкованими їм уповноваженими суб'єктами. Такими суб'єктами є органи, які займаються екомоніторингом, і суб'єкти господарювання.

Суб'єктами Державної системи екологічного моніторингу довкілля (інтегрованою інформаційною системою, що здійснює збір, збереження та обробку екологічної інформації для відомчої та комплексної оцінки і прогнозу стану природного середовища, біоти та умов життєдіяльності, вироблення обґрунтованих рекомендацій для прийняття ефективних соціальних, економічних та екологічних рішень на всіх рівнях державної виконавчої влади, удосконалення відповідних законодавчих документів, а також виконання зобов'язань України з міжнародних екологічних угод,

⁴⁷⁷ Положення про відділ (управління) земельних ресурсів у районі від 06.06.2007 р. № 24 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0796-07>.

програм, проектів і заходів) є міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, які згідно зі своєю компетенцією отримують і обробляють дані про стан довкілля і приймають відповідні рішення щодо нормалізації або покращення екологічного стану, раціонального використання та забезпечення якості природних ресурсів.

Об'єктами інформатизації в Державній системі екомоніторингу довкілля України є процеси відомчої екологічної діяльності та їх інтеграція на локальному, адміністративно-територіальному і державному рівнях.

На мікрорівні формують екологічну інформацію суб'єкти господарювання. Із загостренням екологічних проблем завдання управління суб'єктами господарювання отримують новий напрям розвитку: управляти впливом діяльності підприємства на навколишнє природне середовище. Основною умовою ефективності вказаних заходів є оперування достовірною інформацією про об'єкт управління. Тому з метою налагодження управління екологічною діяльністю окремого підприємства та країни в цілому, необхідно налагодити систему розкриття інформації щодо впливу господарської діяльності підприємства на навколишнє природне середовище. Зазначене питання також є предметом зацікавленості екологічно свідомої частини суспільства.

Статтею 50 Конституції України передбачено: “Кожному гарантується право вільного доступу до інформації про стан довкілля, про якість харчових продуктів і предметів побуту, а також право на її поширення. Така інформація ніким не може бути засекречена”⁴⁷⁸. Це є вимогою до розкриття інформації про екологічну діяльність підприємств, що на сьогодні в Україні не виконується.

Петрик О. зазначає: “Відсутність систематизованої екологічної звітності підприємства у складі його річного фінансового звіту – це додатковий негативний чинник можливості залучення інвестицій та кредитів, який зменшує достовірність оцінки та реальної вартості акцій акціонерного товариства”⁴⁷⁹. Підтвердженням актуальності запровадження обов'язковості розкриття екологічної інформації підприємствами України у складі річної звітності є доповідь “Звітність компаній про природоохоронну діяльність”, опублікована ще у 1994 р. у межах програми ООН⁴⁸⁰.

⁴⁷⁸ Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.

⁴⁷⁹ Петрик О. Проблеми розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні / О. Петрик // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 16. – С. 61-64.

⁴⁸⁰ Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с. – С. 430.

Звітність з екологічної діяльності суб'єкта господарювання

Більшість країн світу у звітності розкриває інформацію про операції з охорони навколишнього природного середовища. У результаті обстеження звітності 56 країн світу виявлено, що фінансові звіти двадцяти з них містять інформацію про операції з охорони навколишнього природного середовища. Це такі країни як Бельгія, Болгарія, Канада, США, Фінляндія, Франція, Швейцарія, Японія тощо⁴⁸¹. Відсутність розкриття екологічних показників на сьогодні характерна для країн з важкими економічними умовами.

Проблемами забруднення навколишнього природного середовища підприємствами першими зацікавилися вчені західних країн всередині ХХ ст., це об'єктивно обумовлено бурхливим розвитком промисловості та негативним впливом її на навколишнє природне середовище.

У західних країнах до 1950 р. жодних даних про вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище не розкривали. Процес розкриття екологічної інформації почався у 70-80-х рр. ХХ ст., однак, обсяг її був ще незначним. Розкриття інформації про екологічну діяльність підприємств у 70-х рр. спровоковано критикою добувної, сталєвої та нафтової промисловості зі сторони екологічно свідомої частини населення країни⁴⁸².

У 1990 р. кількість інформації щодо впливу діяльності суб'єктів господарювання на навколишнє природне середовище збільшилася, але у ієрархії важливості вона була останньою. Більше того, підприємства уникали розкриття інформації про забруднення навколишнього природного середовища в результаті господарської діяльності⁴⁸³. Як показали дослідження, значна частина підприємств розкривала лише ті дані, які характеризують підприємство з позитивної сторони щодо впливу їх господарської діяльності на навколишнє природне середовище.

Проведене М.Р. Метьюсом⁴⁸⁴ дослідження щодо можливості системної зміни екологічної звітності підприємств після впровадження державного регулювання відповідальності за охорону середовища спрямоване на встановлення факту розкриття підприємствами інформації про вплив своєї діяльності на навколишнє природне середовище користувачам фінансової

⁴⁸¹ Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с. – С. 430.

⁴⁸² Guthrie J. Corporate Social Reporting, a Rebuttal of Legitimacy Theory / J. Guthrie, L. Parker // Accounting and Business Research. – 1989. – № 76. – P. 9.

⁴⁸³ Guthrie J. Corporate Social Disclosure Practice: a Comparative International Analysis / J. Guthrie, L. Parker // Advances in Public Interest Accounting. – 1990. – vol. 3.

⁴⁸⁴ Mathews M.R. Socially Responsible Accounting / M.R. Mathews. – London: Chapman & Hall, 1993.

звітності, які перевіряли діяльність підприємства на предмет забруднення природи. Теоретичною основою зазначених досліджень стала теорія легітимності (законності). У ній йдеться про те, що кожне підприємство намагається обґрунтувати своє функціонування. Розкриття інформації про охорону середовища є одним із засобів підтвердження обґрунтованості існування даного підприємства, якщо його діяльність з точки зору суспільства є загрозливою – це форма захисту підприємства від засудження суспільством.

Теорія легітимності встановлює, що підприємство повинно намагатися зважати не тільки на права своїх учасників, а також на суспільство в цілому. Ця думка суперечить поглядам деяких дослідників, наприклад М. Фрідмана, який пише, що “єдиним суспільним обов'язком господарювання є споживання доступних їм засобів для здійснення діяльності, орієнтованої на отримання зиску так довго, як довго дотримуються правил гри, це значить, що фірма вдається до справедливої конкуренції без ошуканства та афер”⁴⁸⁵.

На основі теорії легітимності американськими вченими досліджувалися підприємства, проти яких порушено судові справи щодо недотримання законодавства з охорони навколишнього природного середовища протягом 1990-1993 рр., та законослухняні підприємства, однакові за розміром з першими. Метою такого спостереження було виявлення того, чи є систематичні зміни між даними у річних звітах щодо політики з охорони середовища підприємств, проти яких не порушено справу, та проти яких порушено справу щодо забруднення навколишнього природного середовища. Оцінювався обсяг інформації, розкритої у річних звітах, щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, а також заходи з його відновлення. В результаті дослідження встановлено певні недоліки у порядку розкриття екологічної інформації у країнах Європи та США (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Виявлені недоліки у розкритті екологічної інформації зарубіжними країнами (розроблено за матеріалами⁴⁸⁶)

⁴⁸⁵ Mathews M.R. Socially Responsible Accounting / M.R. Mathews. – London: Chapman & Hall, 1993. – С. 208.

⁴⁸⁶ Те ж.

Екологічна інформація у річній фінансовій звітності підприємств, проти яких порушено судові справи щодо екологічно нераціональної поведінки, зазвичай знаходилася в різних частинах звітності. Найчастіше у балансі, звіті про прибутки та збитки, а також у примітках до фінансової звітності. Тобто, інформація була несистематизована та незгрупована, що ускладнювало її розуміння та прийняття на такій основі ефективних управлінських рішень на. Тільки 45 % підприємств розкривали інформацію в окремому розділі звітності – “Природне середовище”⁴⁸⁷.

Екологічна інформація у підприємств, проти яких порушено справу, розкривала позитивні моменти й незначну частину негативних. Тобто, підприємства зробили акцент на позитивному впливі своєї діяльності на навколишнє природне середовище, ігноруючи негативний, що підтверджує те, що суб'єкти підприємницької діяльності повністю усвідомлюють значущість такої інформації. Діган Ц., Раннін М. стверджують “підприємства, які показують найбільшу кількість позитивної інформації, зазвичай, здійснюють діяльність, яка негативно впливає на середовище”⁴⁸⁸.

Статистична звітність щодо природоохоронної діяльності також значно відрізнялися від фактичного стану. Підприємства оприлюднюють позитивну інформацію та приховують негативну. Дослідження показали, що фірми, проти яких порушено судову справу, розкривали у фінансовій звітності більше інформації про екологічну діяльність, ніж ті, що не притягалися до судових розглядів⁴⁸⁹.

Європейською спілкою бухгалтерів експертів у 1994 р. проаналізовано фінансову звітність підприємств за 1992 р. У результаті встановлено, що 49 % підприємств розкривали значний обсяг відомостей про охорону навколишнього природного середовища; 32 % з них розкривали кількісну інформацію, яка стосувалась в основному екологічних резервів і зобов'язань. Незначна кількість підприємств розкривали якісну інформацію, яка зазвичай надавалася у розділах внутрішньої звітності, присвячених перегляду здійснюваної діяльності. Оприлюднена інформація не завжди була достовірною⁴⁹⁰.

Досліджуючи фінансову звітність підприємств, Ю. Віселман прийшла до висновків, що “не існує жодної безпосередньої залежності між обсягом інформації про вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, розкритим у річних фінансових звітах, з їх дійсною діяльністю в

⁴⁸⁷ Mathews M.R. Socially Responsible Accounting / M.R. Mathews. – London: Chapman & Hall, 1993. – С. 209.

⁴⁸⁸ Deegan C. Do Australian Companies Report Environmental News Objectively? An Analysis of Environmental Disclosures by Firms Prosecuted Successfully by the Environmental Protection Authority / C. Deegan, M. Rankin // Accounting, Auditing, Accountability Journal. – 1996. – № 2. – С. 59-75., с. 59.

⁴⁸⁹ Stępień M. Ujawnianie wpływu działalności przedsiębiorstw na środowisko w sprawozdawczości firm australijskich // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 2003. – № 559. – S. 199-218, с. 212.

⁴⁹⁰ Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51, с. 40.

цій галузі. Аналіз діяльності та обсягу інформації про забруднення, розкритої на добровільних засадах, у звіті, не може бути об'єктивним вимірником для оцінки дійсного впливу діяльності фірми на середовище»⁴⁹¹.

Діган К. і Ранкін М. визначили, що «в такій ситуації (без законодавчого регулювання розкриття екологічної інформації у фінансовій звітності – доповнено І.З.) фінансова звітність, в якій розкриті екологічні питання, представляється у необ'єктивний спосіб, заводячи в оману користувачів, які не уявляють повної картини функціонування підприємства в цій сфері»⁴⁹². Тобто, без державного регулювання кількості та якості інформації щодо екологічної діяльності, що розкривається у фінансовій звітності, остання не може об'єктивно відображати реальні дані з огляду на суперечність такої інформації з інтересами власників капіталу, які бажають отримати максимальний дохід у найменший період часу.

Підтвердженням цьому є думка Ю. Чибали та М. Кедзора, «Звіт про навколишнє природне середовище добровільний. Компанії самостійно обирають інформацію, яку вони хочуть опублікувати, що спричиняє неможливість їх порівняти та перевірити на достовірність»⁴⁹³.

На світовому рівні виникло питання необхідності запровадження державного регулювання щодо формування та розкриття екологічної інформації у річній фінансовій звітності. Результати досліджень наявності законодавчого регулювання у країнах світу наведено на рис. 5.3.

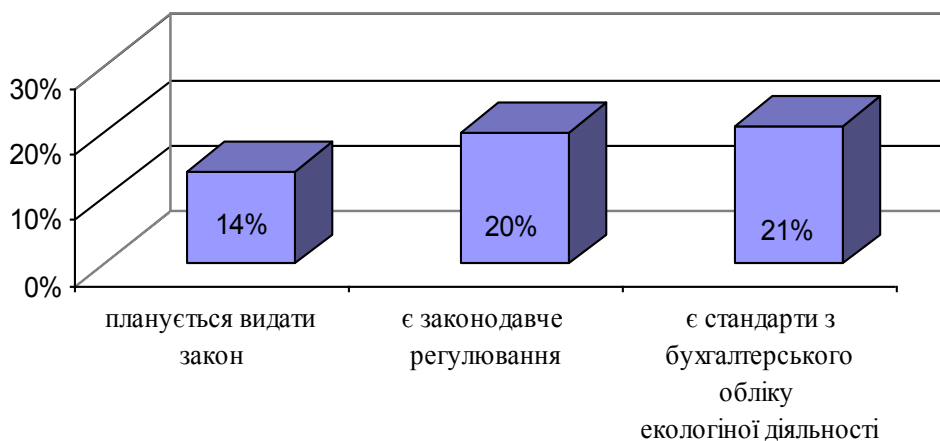


Рис. 5.3. Наявність законодавчого регулювання оприлюднення інформації щодо екологічної діяльності підприємств у країнах світу станом на 01.01.2005 р. (систематизовано за матеріалами⁴⁹⁴)

⁴⁹¹ Deegan C. Do Australian Companies Report Environmental News Objectively? An Analysis of Environmental Disclosures by Firms Prosecuted Successfully by the Environmental Protection Authority / C. Deegan, M. Rankin // Accounting, Auditing, Accountability Journal. – 1996. – № 2. – С. 59-75., с. 60.

⁴⁹² Те ж, с. 62.

⁴⁹³ Czubala J. Environmental reporting and accounting as a feedback between the society and general accounting theory / J. Czubala, M. Kedzior // General Accounting Theory, Cracow. – 2004. – P. 105-119., с. 111.

⁴⁹⁴ Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с. – С. 23.

У 34 % досліджених країн розроблено або планується розробити законодавство з регулювання екологічної діяльності підприємств, у 21 % зарубіжних країн сформовано стандарти з обліку екологічної діяльності підприємств. Але в більшості країн зазначене законодавство не реалізується на практиці.

Також виявлено закономірність, що фірми, які розкривають найбільше інформації про вплив на навколишнє природне середовище – це підприємства великі, з високим ступенем стабільності та які більше звертають увагу на довгострокові питання, ніж фірми, які розкрили незначну кількість інформації про вплив діяльності на навколишнє природне середовище. У 1981 р. Ж.Ю. Келлі⁴⁹⁵ довів, що до розкриття інформації з охорони довкілля найбільш схильні великі підприємства, порівняно з малими.

Як свідчать результати проведеного дослідження, в розвинених країнах світу звітність з природоохоронної діяльності підприємств недосконала. Розкриттю інформації щодо екологічної діяльності перешкоджає в першу чергу те, що відсутнє законодавче регулювання, а також додатково опубліковані дані можуть призвести до того, що керівництву підприємства буде рекомендовано спрямувати частину ресурсів підприємства на охорону навколишнього природного середовища та відзвітуватися перед акціонерами за понесені витрати.

Щодо залучення додаткових інвестицій екологічно безпечними підприємствами, С. Махапатра ще у 1984 р. довів, що “етичний інвестор” (інвестор, який зважає на суспільні інтереси в галузі охорони навколишнього природного середовища) на фондовому ринку ніяк себе не проявляє: “інвестори розглядають витрати на охорону навколишнього природного середовища, понесені добровільно або примусово, як нераціональне витрачання ресурсів, які можна було б розмістити з вигодою, а не “заохочувати” прояв соціальної відповідальності підприємства”⁴⁹⁶. Таким чином, звичайний інвестор не є “етичним інвестором”; інвестори не зацікавлені у добровільному витрачанні засобів на контроль за забрудненням навколишнього природного середовища та оголошуванні про свою соціальну відповідальність. Реального додаткового доходу, на їх думку, це не принесе.

З іншого боку, “щоб дозволити підприємству існувати, суспільство повинно знати, що суспільна вигода від такого виробництва перевищує суспільні витрати (або понесені збитки)”⁴⁹⁷. До того ж “приховане забруднення

⁴⁹⁵ Kelly G.J. Australian Social Responsibility disclosure Some Insights into Contemporary Measurement / G.J. Kelly // Accounting and Finance. – 1981. – February. – P. 20-24., с. 23.

⁴⁹⁶ Mahapatra S. Investor reaction to a corporate social accounting / S. Mahapatra // Journal of Business Finance and Accounting. – 1984. – №11 (1). – P. 29-40, с. 30.

⁴⁹⁷ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [ученик] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [пер. с англ.]; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – С. 56.

– це погано не лише для суспільства, але й з точки зору інвесторів, тому що зазначене відобразиться на майбутніх доходах підприємства»⁴⁹⁸. Тому необхідно шукати компроміс між інтересами власників капіталу та суспільства.

Поступово ситуація щодо екологічної відповідальності суб'єкта господарювання змінюється. Так, СіДжей де Віллієрс провів порівняння результатів опитування 615 компаній, що є учасниками Йоханесбурзької фондової біржі, за 1998 р. та 2008 р. (рис. 5.4).

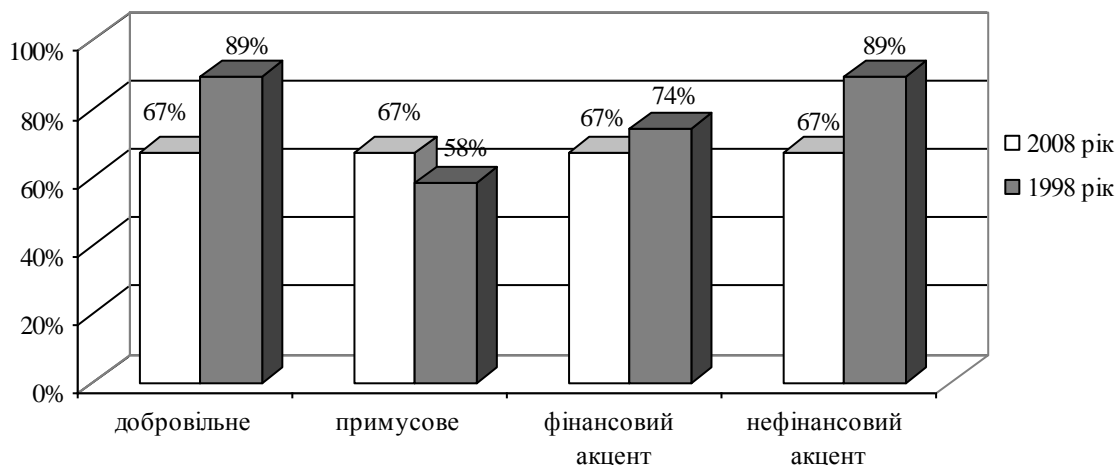


Рис. 5.4. Результати опитування компаній-учасниць Йоханесбурзької фондової біржі за 1998 р. та 2008 р. щодо розкриття екологічної інформації (розроблено за матеріалами⁴⁹⁹)

У 1998 р. оприлюднення екологічної інформації носило добровільний і нефінансовий акцент, про що заявили 89 % респондентів. Найменша кількість компаній – 58 % – розкривали інформації примусово. У 2008 р. стимулом розкриття екологічної інформації для 76 % респондентів були нефінансові аспекти та для 72 % – фінансові аспекти. За добровільне оприлюднення екологічної інформації виступили лише 67 % компаній.

Отже, за десять досліджуваних років змінилася думка компаній у бік переважання примусового оприлюднення екологічної інформації через законодавче регулювання. Більшість з респондентів, а саме 95 % у 2008 р. та 84 % у 1998 р., були схильні до розкриття екологічної інформації у межах щорічної звітності (див. рис. 5.5).

⁴⁹⁸ Czubala J. Environmental reporting and accounting as a feedback between the society and general accounting theory / J. Czubala, M. Kedzior // General Accounting Theory, Cracow. – 2004. – P. 105-119., с. 111.

⁴⁹⁹ CJ de Villiers. Why do South African companies not report more environmental information when managers are so positive about this kind of reporting? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.up.ac.za/dspace/handle/2263/2761>.

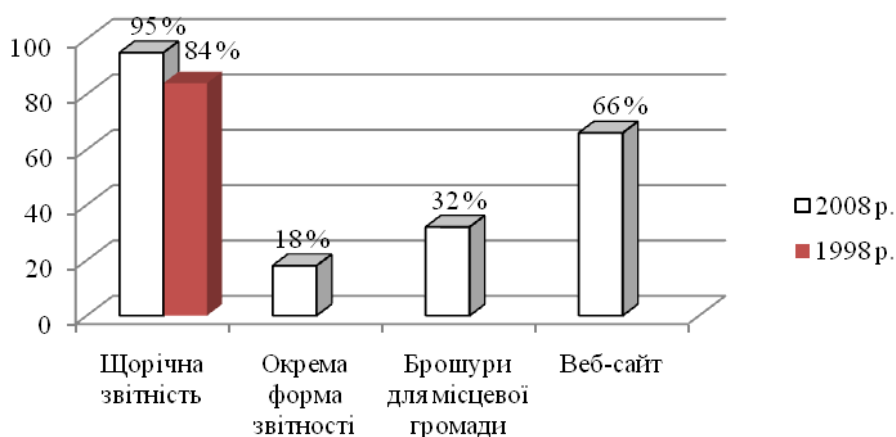


Рис. 5.5. Результати опитування компаній-учасниць Йоханесбурзької фондової біржі за 1998 р. та 2008 р. щодо форми розкриття екологічної інформації (розроблено за матеріалами⁵⁰⁰)

Найбільш поширеною практикою на сьогодні є розкриття екологічної інформації на інтернет-сайтах підприємства: такий спосіб оприлюднення підтримали 66 % опитаних. Науковці з питання форми розкриття екологічної інформації мають іншу позицію, ніж практики (табл. 5.3).

Таблиця 5.3. Погляди вчених щодо складу звітності з екологічних питань

№ з/п	Джерело	склад звітності з екологічних питань	
		окрема форма звітності	розділ у традиційній звітності
1	Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51.	+	+
2	Borys G. Bilans ekologiczny jako instrument eko-controllingu / G. Borys // Prace naukowe akademii ekonomicznej we Wrocławiu. – 1999. – № 831. – S. 32-36.	+	–
3	Морозова Е.В. Методика учета затрат на природопользование / Е.В. Морозова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 76-79.	–	+
4	Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: [учебник] / Ярослав Вячеславович Соколов, Вячеслав Ярославович Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с. – с. 232.	+	–

Більшість вчених (75 %) вважає за необхідне складати окрему форму звітності з екологічних питань. Перевагами складання окремої форми звітності вони називають:

⁵⁰⁰ CJ de Villiers. Why do South African companies not report more environmental information when managers are so positive about this kind of reporting? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.up.ac.za/dspace/handle/2263/2761>.

- можливість оприлюднення екологічної інформації;
- формування екологічної інформації для управлінського персоналу підприємства;
- формування передумов для екологічно-економічної оптимізації діяльності підприємства;
- створення умов для контролю за екологічною діяльністю підприємства⁵⁰¹.

Такі переваги складання окремої форми звітності скоріше підтверджують потребу в розкритті екологічної інформації суб'єктами господарювання, ніж розкривають переваги формування таких форм звітності.

Борис Г. наводить можливі втрати та вигоди для підприємств і суспільства за умови формування звітності з екологічних питань (рис. 5.6).

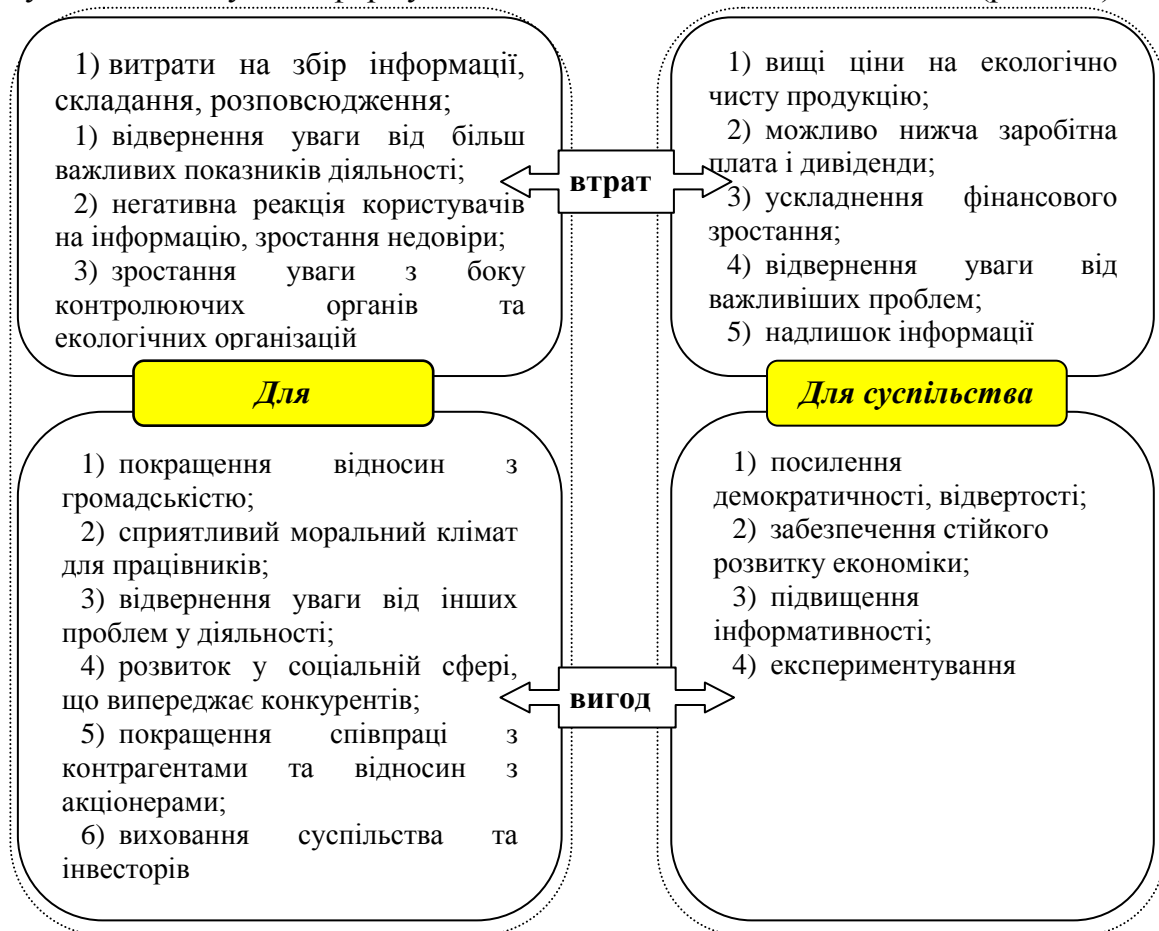


Рис. 5.6. Втрати та вигоди підприємств і суспільства у результаті складання звітності з екологічних питань (за матеріалами⁵⁰²)

Основним недоліком формування та оприлюднення звітності з екологічних питань зі сторони підприємства є побоювання відповідальності перед

⁵⁰¹ Borys G. Bilans ekologiczny jako instrument eko-controllingu / G. Borys // Prace naukowe akademii ekonomicznej we Wrocławiu. – 1999. – № 831. – S. 32-36.

⁵⁰² Те ж.

контролюючими органами та суспільством за екологічно небезпечну діяльність. Цього можна позбутися через встановлення законодавчого регулювання інформування щодо екологічної діяльності. З боку держави недоліком визначено зниження темпів економічного зростання, який повністю нівелюється перед загрозою глобальної екологічної катастрофи.

Перевагами, які отримує підприємство, є підтримка його діяльності з боку громадськості, що потенційно сприятиме отриманню додаткових доходів. На макрорівні – це формування високоморального з точки зору екології суспільства, виховання екологічної культури.

Згідно з опитуванням підприємств, одними з найбільших перешкод для формування та оприлюднення екологічної інформації є (рис. 5.7):

- 1) відсутність даних для складання звітності з екологічних питань (69 % респондентів), що пов'язано з невідображенням в бухгалтерському обліку об'єктів екологічної діяльності через відсутність відповідної теорії, методології та практики;
- 2) відсутність законодавчих вимог (66 % респондентів);
- 3) відсутність мотивації (64 % респондентів).

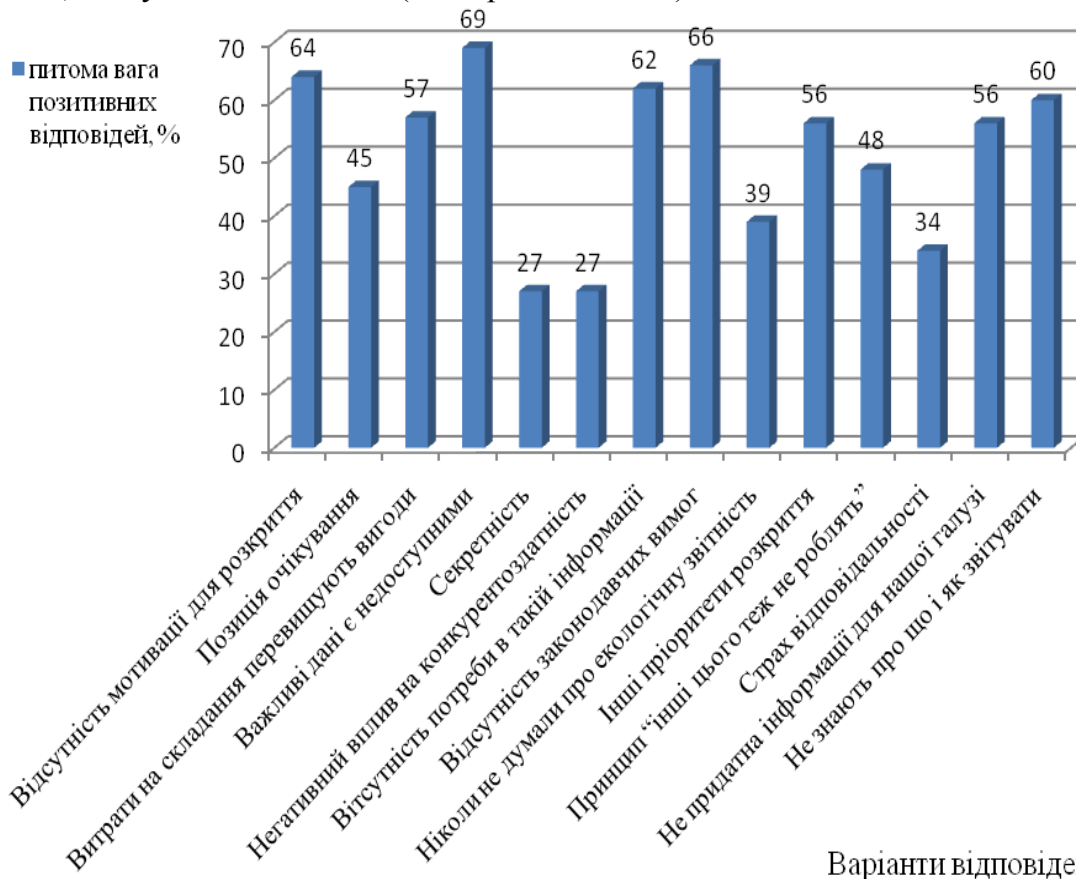


Рис. 5.7. Результати опитування компаній-учасниць Йоханесбурзької фондової біржі за 1998 р. та 2008 р. щодо недоліків розкриття екологічної інформації (розроблено за матеріалами⁵⁰³)

⁵⁰³ CJ de Villiers. Why do South African companies not report more environmental information when managers are so positive about this kind of reporting? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.up.ac.za/dspace/handle/2263/2761>.

Отже, для формування та оприлюднення екологічної інформації суб'єкта господарювання необхідним є впровадження в їх діяльність методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності, а також налагодження реалізації положень законодавчих документів з регулювання екологічних питань.

**Регулювання обліку
та звітності з
екологічних питань**

Перешкоджає розкриттю інформації про екологічну діяльність суб'єктами господарювання відсутність таких вимог у Міжнародних стандартах фінансової звітності. Певні вимоги до інформації про екологічну діяльність розкрито в Положенні “Врахування екологічних питань при аудиті фінансової звітності”, розробленому Міжнародним Комітетом з міжнародної аудиторської практики⁵⁰⁴. Положення встановлює необхідність урахування екологічних питань при здійсненні перевірки.

За даними опитувань українських підприємств у 2005 р. встановлено, що державне регулювання сприяє здійсненню бізнесом соціальних програм. Так, якщо діяльність підприємства негативно впливає на навколишнє природне середовище і такий вплив поки що ще не регулюється законодавством, лише 62,3 % підприємств намагаються його позбутися. Частка таких підприємств є найвищою в сільському господарстві (79,3 %) та у виробництві споживчих товарів (78,2 %) ⁵⁰⁵.

Прийняття нормативних документів, які б враховували всі питання та забезпечували належне регулювання, – складний процес. Розробка методики обліку та розкриття у звітності впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище стала викликом для бухгалтерів і ревізорів всього світу. Проблема ускладнюється тим, що значна частина дослідницьких інститутів не займається екологічними питаннями, які не входять в межі їх діяльності⁵⁰⁶.

В деяких країнах, наприклад Великій Британії та Голландії, бухгалтери здійснюють власні наукові дослідження. Більш того в деяких країнах, наприклад Австрії, Бельгії, Данії, Франції, Німеччині, Люксембурзі, Швеції та Швейцарії, професійні бухгалтери створили спеціальні робочі групи, які займаються цими питаннями.

У Великій Британії представники професійних організацій об'єднання бухгалтерів у співпраці з Міністерством охорони середовища намагаються розробити основи розкриття екологічних питань у звітності великих фірм,

⁵⁰⁴ Положение “Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности” / Международные стандарты аудита. – М., 2000. – С. 569-598.

⁵⁰⁵ Соціальна відповідальність українського бізнесу результати опитування. – К., 2005. – 55 с.

⁵⁰⁶ Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51., с. 43.

акції яких котируються на біржі. Британський інститут АССА спонсорував розробку директив Федерацією британської промисловості з метою полегшення складання звітності підприємствами.

Об'єднанням екологічно відповідальних країн (Coalition for Environmentally Responsible Economies) у 1997 р. закладено початок Глобальної інформаційної ініціативи (GRI)⁵⁰⁷. У 2000 р. оприлюднено Керівництво зі звітності у сфері стійкого розвитку, метою якого стала розробка принципів добровільної звітності підприємств про економічні, екологічні та соціальні аспекти їх діяльності. Звітність у сфері стійкого розвитку повинна надавати інформацію про результати діяльності суб'єкта господарювання щодо стійкого розвитку, висвітлюючи як позитивні, так і негативні сторони. Після доопрацювання у 2002 р. Керівництво доповнено необхідністю розробки загальноприйнятих принципів обліку показників стійкості. Як відзначив керівник GRI Аллен Уайт, “створення організації стало відправною точкою в процесі розширення розкриття важливої корпоративної інформації, що доповнює фінансову звітність. Це значний крок у напрямі зміцнення ринків капіталу і поліпшення інформаційного забезпечення інвесторів і інших зацікавлених сторін”⁵⁰⁸.

Керівництвом зі звітності у сфері стійкого розвитку встановлено принципи для забезпечення якості звітності:

1) збалансованості – звіт повинен відображати позитивні та негативні аспекти діяльності суб'єкта господарювання з метою забезпечення можливості обґрунтованої оцінки загальної результативності його діяльності;

2) співставності – інформація повинна бути надана таким чином, щоб дозволити зацікавленим сторонам аналізувати зміни в результативності діяльності суб'єкта господарювання та порівнювати діяльність різних суб'єктів господарювання;

3) точності – інформація має бути точною та детальною з метою задоволення інтересів користувачів;

4) своєчасності – складання та оприлюднення звітності у встановлені строки;

5) ясності – інформація має подаватися у формі, зрозумілій для користувачів;

б) надійності – інформація має бути підготовлена та оприлюднена таким чином, який дозволяє вивчення та забезпечує якість та суттєвість інформації⁵⁰⁹.

⁵⁰⁷ Global Reporting Initiative [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalreporting.org>.

⁵⁰⁸ Global Reporting Initiative Inaugurated at U.N. Event: A Milestone for Corporate Disclosure and Transparency”, press release (New York: Global Reporting Initiative), April 4, 2002. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalreporting.org/News/PR/Inauguration04-04-02.htm>.

⁵⁰⁹ Global Reporting Initiative [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalreporting.org>.

У фінансовій звітності в якості екологічної складової передбачено відображення екологічних показників, що відображають результати діяльності, пов'язані з вхідними (природні ресурси) та вихідними (викиди, відходи) потоками. У керівництві також наведено перелік показників екологічної результативності у розрізі аспектів екологічної діяльності.

Глобальною ініціативою передбачається, що звітність про економічні, екологічні та соціальні результати діяльності буде настільки ж звичайна та порівнювана, як і фінансова звітність.

На практиці складання звітності щодо стійкого розвитку досі не розповсюджено. Відповідно до оприлюднених у 2002 р. в Нью-Йорку даних GRI, "вже більше 110 компаній з різних країн оприлюднюють звітність за показниками стійкості відповідно до керівництва GRI, зокрема, BASF, British Telecom, Bristol-Myers Squibb, Canon, Co-operative Bank, Danone, Electrolux, Ford, GM, Interface, KLM, NEC, Nike, Novo Group, Nokia, Shell і South African Breweries"⁵¹⁰.

У країнах Європи регулюючі органи розпочали діяльність у напрямі розробки методики бухгалтерського обліку та складання звітності щодо екологічної діяльності підприємств. Такі спроби мають поодинокий характер (табл. 5.4) і стосуються, в основному, вузьких питань.

Таблиця 5.4. Суб'єкти й об'єкти регулювання бухгалтерського обліку та звітності з екологічних питань

<i>№ з/п</i>	<i>Країна</i>	<i>Суб'єкт регулювання</i>	<i>Сфера діяльності суб'єкта / Об'єкт регулювання</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Бельгія	Комісія стандартів обліку	Розроблено директиву щодо бухгалтерського обліку відходів виробництва. Обумовлено роль контролерів у вирішенні питань, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища, розкрито основні засади бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища
2	Велика Британія	Рада зі стандартизації обліку	Зобов'язання і резерви щодо споживання засобів, склад звітності, застосування техніки оцінки ступеня екологічного ризику
3	Голландія	Рада фінансової звітності	Питання екологічної діяльності
4	Данія	Комісія стандартизації обліку	Витрати на охорону навколишнього природного середовища

⁵¹⁰ Global Reporting Initiative Inaugurated at U.N. Event: A Milestone for Corporate Disclosure and Transparency", press release (New York: Global Reporting Initiative), April 4, 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalreporting.org/News/PR/Inauguration04-04-02.htm>.

Продовження табл. 5.4

1	2	3	4
5	Німеччина	Законодавчі та податкові органи	Деякі питання, пов'язані з охороною середовища
6	Норвегія	Установа стандартизації обліку	Створено робочу групу, яка займається питаннями охорони навколишнього природного середовища
7	Франція	Комітет стандартів обліку	Витрати на охорону навколишнього природного середовища та розкриття їх у фінансовій звітності

Проведене дослідження показало, що основними неврегульованими питаннями щодо інформування про наслідки екологічної діяльності, які потребують вирішення на науковому рівні, є:

- розробка теорії та методології бухгалтерського обліку у зв'язку з необхідністю врахування наслідків екологічної діяльності суб'єкта господарювання;

- склад звітності, що розкриває питання екологічної діяльності;

- реалізація на практиці положень теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Розробка методики обліку екологічної діяльності задекларована, але знаходиться на початковому етапі, що зумовлює нерозкриття інформації про екологічну діяльність у зв'язку з її відмінністю. Така ж проблема існує і в Україні.

ООН рекомендує перелік показників, які необхідно розкривати у звітності про охорону навколишнього природного середовища для потреб зовнішніх користувачів. Передбачається, що кожне підприємство могло б відображати у річній звітності:

- екологічну політику підприємства;

- капіталізовані витрати на охорону навколишнього природного середовища;

- певні умови екологічних зобов'язань із: діючих норм, майбутніх потенційних зобов'язань (витрати на прибирання території тощо);

- поточні витрати на захист навколишнього природного середовища, крім умовних зобов'язань;

- характеристику діяльності підприємства⁵¹¹.

Незважаючи на розроблені рекомендації, ймовірність того, що в недалекому майбутньому підприємства діаметрально змінять свою систему звітності, є невеликою. Викладена проблема призводить до відсутності розробок у веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності щодо екологічної діяльності.

⁵¹¹ Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с. – С. 23.

На сьогодні спостерігається пряма залежність соціальної відповідальності бізнесу від розміру підприємства (рис. 5.8).

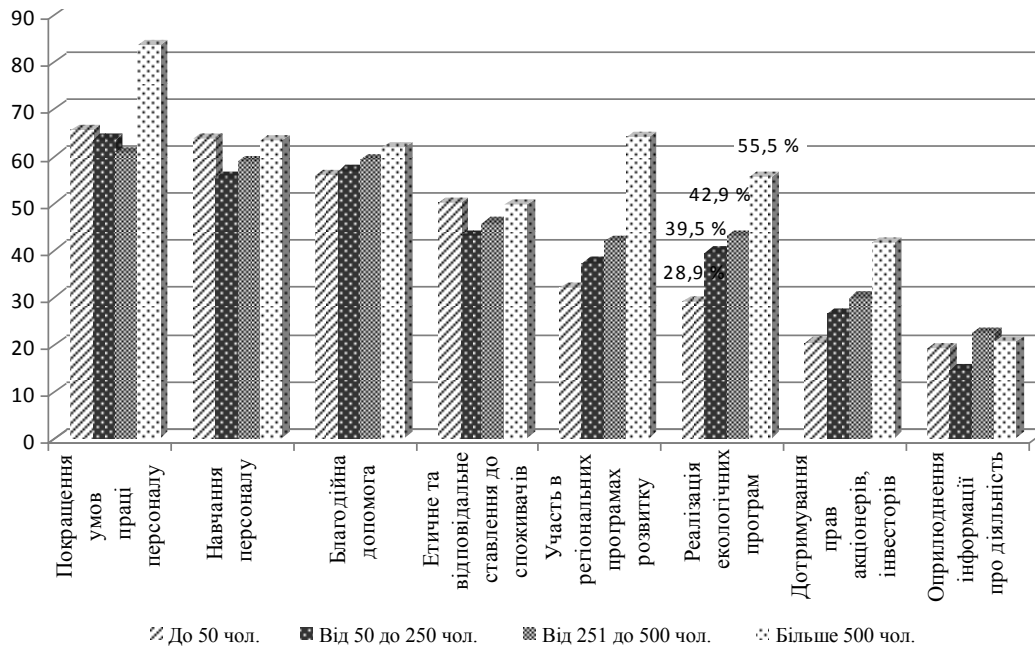


Рис. 5.8. Результати анкетування підприємств країн світу щодо соціальної відповідальності їх бізнесу (за матеріалами⁵¹²)

Зі зростанням розміру підприємства зростає його екологічна відповідальність. Так, тільки 28,9 % підприємств з кількістю працюючих до 50 чол. здійснюють реалізацію екологічних програм, що на 26,6 % менше, ніж підприємств з кількістю працюючих більше 500 чол.

Можна спробувати заохочувати й мотивувати підприємства для розкриття детальної інформації про засоби середовища у фінансовій звітності та оцінку впливу цих засобів на стан підприємства. Одним із способів стимулювання до складання екологічної звітності, встановлених Європейською комісією щодо виміру, обліку та розкриття економічних засобів, є систематичні перевірки контролюючих органів. Але проведення контролю діяльності підприємства щодо питань охорони навколишнього природного середовища вимагає знань, які виходять за межі фінансових. Тому здійснення екологічного контролю вимагає залучення спеціалістів інших професій: агрономів, фахівців юридичного напрямку, інженерів, контролерів. Це може призвести, на думку М. Степень⁵¹³, до виникнення

⁵¹² Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза, Р. Єкклз. – М.: Альпина Габлішер, 2003. – 212 с., с. 99-100.

⁵¹³ Stepien M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stepien // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51., с. 49.

нової професії – контролер діяльності фірми щодо охорони середовища. Однак підґрунтям для функціонування таких спеціалістів є, насамперед, сформований і врегульований механізм ведення бухгалтерського обліку і складання звітності з вказаних питань.

Звітність з екологічної діяльності підприємств України

Нині єдині вимоги щодо накопичення та розкриття інформації про екологічну діяльність суб'єктами господарювання в Україні відсутні. Описана ситуація призводить до неузгодженості інтересів макро- та мікрорівнів і до недостовірності (або навіть відсутності) інформації щодо екологічного стану та наявності природно-ресурсного потенціалу України як елементу її національного багатства.

У законодавстві України задекларовано, що Міністерство екології та природних ресурсів України визначає склад і обсяг інформації, яка підлягає передачі до державних органів, але це положення у повній мірі не виконується. Розкриття інформації про здійснені операції з охорони навколишнього природного середовища у звітності підприємств України законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується. Немає також відповідних вимог у МСФЗ. Тому звітність щодо екологічної діяльності суб'єктів господарювання обмежується статистичною:

- Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи (ф. № 1 – екологічні витрати);
- Звіт про інвестиції в основний капітал (капітальні вкладення на охорону навколишнього природного середовища і раціональне використання природних ресурсів);
- Звіт про охорону атмосферного повітря від забруднення (ф. № 2тп – повітря);
- Звіт про використання води (ф. № 2 тп – водгосп.);
- Звіт про використання та знешкодження токсичних відходів (ф. № 1 – токсичні відходи);
- Звіт про надходження та використання коштів фонду охорони навколишнього природного середовища (ф. № 1 – екологічні фонди).

Респонденти зобов'язані безкоштовно, в повному обсязі, за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, у визначені терміни подавати органам державної статистики достовірну статистичну інформацію, у тому числі з обмеженим доступом.

Для заповнення наведених статистичних форм найпростіше використовувати дані бухгалтерського обліку, якщо він організований з

урахуванням особливостей, що зумовлені екологічною діяльністю суб'єкта господарювання.

У фінансовій звітності підприємств України на сьогодні не передбачено розкриття екологічної інформації. Це обумовлено, в першу чергу, недостатньою екологічною свідомістю українського народу. Але розкриття такої інформації є необхідним.

Впровадження нової форми звітності, спеціально призначеної для розкриття інформації про природоохоронну діяльність, сьогодні є недоцільним. Користувачів зазначеної інформації на початковому етапі буде незначна кількість. У підтвердження цьому М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера писали: “Зміст бухгалтерської звітності, що визначається інформаційними потребами різних груп користувачів, регулюється на законодавчому рівні та професійними бухгалтерськими нормами. Введення нових форм звітності пов'язане з додатковими витратами для підприємств, тому потребує вагомих підстав”⁵¹⁴.

Форми річної фінансової звітності – Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів і Звіт про власний капітал – є вузькоспеціалізованими, тому завантажувати їх екологічною інформацією недоцільно. У зазначених формах звітності інформація про екологічну діяльність суб'єкта господарювання відображається у складі традиційних статей без виділення окремих.

Враховуючи викладене, слід відзначити, що найбільш доцільно розкривати інформацію про екологічну діяльність підприємства у Примітках до річної фінансової звітності, які призначені саме для деталізації інформації, наведеної у інших формах фінансової звітності підприємства. Пропонуємо Примітки до річної фінансової звітності доповнити окремим розділом, де кожне підприємство повинно розкривати інформацію про екологічну діяльність. У зазначеному розділі необхідно розкривати інформацію у розрізі об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

⁵¹⁴ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [пер. с англ.]; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – С. 231.

5.2. Облікове забезпечення управління екологічною діяльністю суб'єкта господарювання

Бізнес зобов'язаний ставитись обережно та передбачливо до проблем навколишнього середовища.

Бізнес-установи мають посилювати ініціативу щодо підвищення відповідальності людини щодо навколишнього середовища.

Бізнес мусить заохочувати і сприяти розвитку та поширенню технологій, сприятливих для навколишнього середовища.

Принципи діяльності "Концерну Галнафтогаз"⁵¹⁵

Турбота про навколишнє природне середовище є складовим елементом надійно діючої системи корпоративного управління

Принцип ЄБРР⁵¹⁶

Потреба в екологічній безпеці стає суттєвою як для окремої людини, так і для суспільства в цілому. Її задоволення настільки ж необхідне, як задоволення традиційних потреб. Якщо ще у ХІХ ст. біосфера самостійно справлялася з підтримкою властивої їй рівноваги і цілісності, то у ХХІ ст. це завдання майже цілком переадресоване людському суспільству, стало по суті відносно новою сферою його діяльності. Перед суспільством стоїть завдання перегляду системи суспільних пріоритетів, цінностей та ідеалів і приведення їх у відповідність потребам часу. Все це вимагає пошуку ефективних природоохоронних інструментів, а "...існуючий інструментарій забезпечення якості довкілля має бути адекватним ідеї екологізрівноваженого самопідтримуючого соціально-економічного розвитку"⁵¹⁷.

Існуюча екологічна ситуація і тенденції її зміни багато в чому визначаються низькою ефективністю існуючих механізмів екологічного управління підприємствами. Необхідність пошуку нових шляхів і підходів до вирішення екологічних проблем виробництва стає все більш очевидною. При цьому робити рішучі кроки важливо на рівні підприємства, як об'єкта прямої безпосередньої взаємодії цивілізації та середовища. Системою, через яку можна реалізувати екологічне управління. У Порядку денному, прийнятому в

⁵¹⁵ Звіт про діяльність концерну "Галнафтогаз" за 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/csrdbase.htm>.

⁵¹⁶ Офіційний сайт Європейського банку реконструкції та розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ebrd.com/ru/index.htm>.

⁵¹⁷ Веклич О.О. Економічний механізм екологічного регулювання в Україні / О.О. Веклич. – К.: Український інститут досліджень навколишнього середовища і ресурсів, 2003. – 88 с.

Ріо-де-Жанейро у 1992 р., наголошується, що “екологічний менеджмент варто віднести до ключової домінанти стійкого розвитку й одночасно до вищих пріоритетів промислової діяльності і підприємництва”⁵¹⁸.

Питаннями впровадження екологодоцільного управління за радянських часів займалися М.Г. Чумаченко, А.А. Балашов⁵¹⁹, В.В. Карев, Р.І. Ямолдінов⁵²⁰, М.Е. Кяббі⁵²¹, Т.С. Хачатуров⁵²² та інші. В Україні основну увагу варто зосереджувати на тому, що увесь світ прагне об'єднатися задля збереження навколишнього природного середовища. Тому більшість розвинутих країн орієнтується на стандартизовану систему екологічного управління. Спроби адаптації такої системи у нашій країні, а також прогнози щодо перегляду дій можна зустріти у працях таких авторів: О.О. Веклич⁵²³, Л.І. Максимів⁵²⁴, С.М. Літвак⁵²⁵, В.Ф. Семенов, О.Л. Михайлюк, Т.П. Галушкіна⁵²⁶, Л.Г. Мельник⁵²⁷, В.О. Шевчук⁵²⁸.

Проблеми охорони навколишнього природного середовища щоразу частіше стає об'єктом уваги різних сфер бізнесу. Досягнення мети господарювання в сучасних умовах неможливе без урахування впливу виробництва на навколишнє природне середовище. Важко погодитися з поглядами М. Фрідмана, які поділяють багато економістів, що суспільним обов'язком підприємств є збільшення свого прибутку, а не споживання засобів з іншою метою, ніж господарська діяльність⁵²⁹. Вважаємо, що такі погляди необхідно визнати застарілими, оскільки на перший план виходить екологічний аспект бізнесу.

Двадцятирічні дослідження та дискусії на тему узгодження господарського зростання з охороною навколишнього природного середовища призвели до формування двох протилежних поглядів (див. рис. 5.9).

⁵¹⁸ Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с. англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.

⁵¹⁹ Актуальные проблемы окружающей среды / Под ред. Н.Г. Чумаченко, А.А. Балашова – К.: Наук. думка, 1979. – 320 с.

⁵²⁰ Карев В.В. Рациональное водопользование в промышленности и пути его экономического стимулирования / В.В. Карев, Р.И. Ямолдинов // Экспрессинформация. – 1977. – Сер. 4. – № 7.

⁵²¹ Кябби М.Э. Эффективность управления природопользованием / М.Э. Кябби. – М.: Знание, 1988. – 64 с.

⁵²² Хачатуров Т.С. Природные ресурсы и планирование народного хозяйства / Т.С. Хачатуров // Вопросы экономики. – 1973. – № 8.

⁵²³ Веклич О.О. Економічний механізм екологічного регулювання в Україні / О.О. Веклич. – К.: Український інститут досліджень навколишнього середовища і ресурсів, 2003. – 88 с.

⁵²⁴ Максимів Л.І. Механізм формування системи екологічного аудиту в Україні / Л.І. Максимів // Регіональна економіка – 2004. – № 2. – С. 174-181.

⁵²⁵ Екологічний менеджмент і аудит: [навчальний посібник] / [С.М. Літвак та ін.]. – К.: ВД “Професіонал”, 2005. – 112 с.

⁵²⁶ Семенов В.Ф. Екологічний менеджмент: [навчальний посібник] / [В.Ф. Семенов, О.Л. Михайлюк, Т.П. Галушкіна та ін.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 516 с. – С. 4.

⁵²⁷ Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник] / Л.Г. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2003. – 348 с.

⁵²⁸ Шевчук В.О. Глобальна місія України – на часі! / В.О. Шевчук // Дивосвіт. – 2008. – № 1 (25). – С. 2-4.

⁵²⁹ Penc J. Ekologiczny kontekst biznesu / J. Penc // Studia i materiały wyższej szkoły marketingu i biznesu w Łodzi. – 2000. – № 5. – S. 35-55. – с. 37.

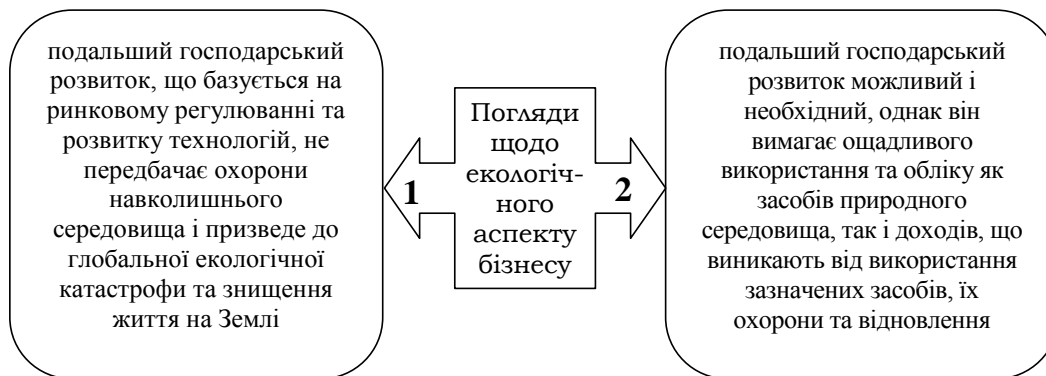


Рис. 5.9. Погляди вчених щодо узгодження господарського зростання з охороною навколишнього природного середовища

Прийняття першого погляду потребувало б радикальної зміни: по-перше, економічної теорії, адже всі теорії спираються на те, що основною метою господарювання є отримання прибутку, а не ідея зростання суспільного добробуту; по-друге, способів мислення і системи вартості та відходження від того, що стало звичним, у зв'язку з необхідністю охорони і відновлення навколишнього природного середовища⁵³⁰.

Другий підхід більш реальний. На його основі побудовано діяльність західних підприємств. Пропонуємо побудувати діяльність українських підприємств щодо охорони та відновлення навколишнього природного середовища за аналогом західних фірм. За забруднення середовища відповідають в більшій мірі підприємства – головні його споживачі. Тому турбота про якість середовища повинна стати одним з найважливіших питань управління підприємством і планування його розвитку. Вона повинна проявлятися в усіх сферах діяльності підприємств: у процесі постачання, виробництва, реалізації, а також під час формування цілей та їх реалізації.

Підприємства повинні прямувати не тільки до кількісного зростання, а й до якісного, що базується на системному підході. Це повинно бути зростання, що призводить до зниження ступеня забруднення, споживання енергії, знищення красиви, до очищення ґрунту, води, повітря, а значить збільшення корисності для середовища та людини. Це означає, що не все, що є технічно можливим, необхідно реалізувати та використовувати з метою збільшення корисності для підприємства, і, що максимізація прибутку не може бути метою, а лише потребою, яка гарантує можливість подальшого розвитку.

Яскравим прикладом вияву соціальної відповідальності може слугувати позиція американської хімічної фірми “Монсанто”. Вона менш як за місяць після аварії 1984 р. на заводі в індійському місті Бхопалі, який належав фірмі

⁵³⁰ Burzyn E. Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej / E. Burzyn // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 2003. – № 401. – S. 5-19. – с. 13.

“Юніон Карбайдз”, де внаслідок викиду отруйних речовин загинуло 2000 мешканців міста, сповістила про добровільне розгортання програми “право знати”, за якою поширювалася інформація про можливі небезпеки та заходи обережності, обов’язкові для людей, які проживають біля 53 її заводів⁵³¹.

Для отримання рівноваги між екологічною та економічною системами в Західних країнах замість необмеженого зростання запропоновано тривалий розвиток або стійкий розвиток. Стійкий розвиток містить необхідну рівновагу між інтересами сучасних і наступних поколінь. Він повинен забезпечити збереження природних засобів і тим самим стримати подальшу деградацію навколишнього природного середовища.

За дослідженнями українських підприємств у 2005 р. виявлено незначну зацікавленість бізнесових структур у реалізації соціальних програм. Ставлення респондентів до твердження “Вирішення соціальних проблем – це функція державних структур, а бізнес повинен тільки забезпечувати власникам (акціонерам) отримання прибутку та платити податки державі” наведено у табл. 5.5.

Таблиця 5.5. Результати опитування підприємств України різних форм власності щодо ролі бізнесу у вирішенні соціальних проблем (питома вага підприємств) (за матеріалами⁵³²)

Варіанти відповіді	Форми власності				Всього
	державна	приватна, один власник	приватна, декілька власників	акціонерні товариства	
Швидше погоджуюсь	8,7	36,8	25,6	28,0	31,6
Швидше не погоджуюсь	4,2	21,1	23,8	16,2	20,9
Цілком згоден	5,5	15,5	25,7	18,3	18,6
Невпевнений	25,2	14,9	16,5	29,6	17,2
Цілком не згоден	56,4	11,6	8,4	8,0	11,8

Більшість підприємств, а саме 31,6 %, швидше погоджуються з тим, що вирішувати соціальні проблеми має держава. Найбільша частка таких підприємств припадає на приватні з одним власником – 36,8 %. І тільки 56,4 % підприємств державної форми власності цілком не згодні з таким твердженням.

Отже, відбувається перекидання тягара соціальної відповідальності бізнесом на державу, а державою на бізнес. Бізнес в Україні ще не ставить за мету вирішення соціальних проблем у зв’язку з недостатньою розвиненістю економіки України.

⁵³¹ Амджадін Л. Соціальні складові сучасної економічної політики: економічно відповідальний бізнес / Лілія Амджадін // Соціологія: теорія, методи, маркетинг. – 2004. – № 1. – С. 64-71, с. 65.

⁵³² Соціальна відповідальність українського бізнесу результати опитування. – К., 2005. – 55 с.

*Екоуправління
суб'єктом
господарювання*

Підприємство, в т.ч. й приватне, як елемент економічної системи повинно підтримувати діяльність цієї системи. У підтвердження цьому наведемо слова Ю. Пенца: “Підприємство відповідальне перед суспільством, тобто повинно дбати про суспільні справи без очікування на безпосередні вигоди, а навіть несучи певні витрати”⁵³³.

Західні підприємства для цього все частіше використовують екологічне управління, вимоги до якості якого останнім часом значно зростають внаслідок:

- збільшення кількості правил і рекомендацій щодо управлінських рішень із застосування та охорони середовища;
- зростання екологічної свідомості молодого покоління;
- збільшення суспільного натиску з метою покращення якості середовища (на Заході спостерігається зниження реалізації товарів, які не містять інформації про незабруднення навколишнього природного середовища);
- постає необхідність пристосування до вимог європейського ринку, на якому неможлива реалізація товарів, що не відповідають нормам охорони середовища.

Екоуправління полягає у широкому залученні питань охорони навколишнього природного середовища до інвестиційної та інноваційної політики, програм виховання кадрів, створення та збагачення системи мотивації через стимулювання організаційних заходів (етичних, суспільних і матеріальних заохочувальних заходів до екологізації господарювання та відновлення середовища), а також створення екологічної культури, в якій всі зусилля спрямовано на пристосування технології та економіки підприємства до вимог охорони середовища⁵³⁴.

Власники українських підприємств повинні враховувати, що екологічний аспект в діяльності суб'єкта господарювання гарантуватиме їм шанси на успішне продовження діяльності. Це вимагатиме детальних економічних калькуляцій і заходів з охорони середовища, які навіть певний час можуть зменшувати рентабельність з огляду на конкуренцію закордонних підприємств, які раніше інтегрувалися до екологічного розвитку. Для цього керівництво підприємств разом з експертами повинно відпрацювати відповідний екологічний план і на підставі нього – стратегію охорони середовища, а обрану стратегію уміло залучити до загальної стратегії підприємства – в цьому полягає професіоналізм екологічного управління.

⁵³³ Penc J. Ekologiczny kontekst biznesu / J. Penc // Studia i materiały wyższej szkoły marketingu i biznesu w Łodzi. – 2000. – № 5. – S. 35-55, с. 40.

⁵³⁴ Те ж, с. 38.

Таке управління забезпечить довготривалу інтеграцію економічних цілей підприємств з екологічними, а, звідси, рівновагу між господарською системою підприємства та системою його екологічної політики.

Турбота західних підприємств про охорону середовища має не лише декларативний характер, а давно закладена в культуру і стратегію підприємства⁵³⁵. Щодо українських підприємств, то у зв'язку з недостатньо розвинутою економікою країни про екологічний аспект діяльності свого підприємства ніхто навіть не замислюється.

Для країн, що розвиваються, до складу яких входить Україна, дилема з виділенням грошових коштів на охорону середовища є важкою. Зменшення витрат на продукцію призводить до зменшення темпу господарського зростання, що негативно впливає на розвиток підприємств і знижує їх конкурентоспроможність.

Реструктуризація економіки та розвиток інфраструктури будуть відсувати на невизначений час відтворення знищеного середовища. В таких країнах філософія мислення базується на засаді: перш за все розв'яжемо економічні господарські проблеми, а потім, якщо нас на те вистачить, – почнемо займатися навколишнім природним середовищем. Однак екологи аргументують, що спустошення природного середовища не може бути виправдане майбутніми доходами.

Охорона середовища в країнах, що розвиваються, не може базуватися на добрій волі управлінського персоналу підприємства, повинна бути певна економічна вигода. Але таких вигод серед економічних інструментів ще немає, а ринкова економіка, що поступово розвивається, не в змозі їх виділити. Неможливе створення корисних програм охорони середовища, а тим паче екологічної стратегії як для економіки в цілому, так і для окремих підприємств. Не дозволяє це зробити недостатнє задоволення потреб людей, хронічний дефіцит бюджету, безробіття, знищення технічної та суспільної інфраструктури, велетенські інвестиційні потреби для реконструкції промисловості та утримання невиробничої сфери. Компромісом у зазначеній ситуації може бути фінансування розвинутих країн.

Першочергову роль у процесі екологічного управління покликаний виконувати бухгалтерський облік як система, у якій відображаються події господарського життя, в тому числі щодо впливу підприємства на навколишнє природне середовище. Тобто, система бухгалтерського обліку є основним джерелом інформації для екологічного управління підприємством.

⁵³⁵ Penc J. Ekologiczny kontekst biznesu / J. Penc // Studia i materiały wyższej szkoły marketingu i biznesu w Łodzi. – 2000. – № 5. – S. 35-55., с. 38.

Модель взаємодії складових системи управління та місце бухгалтерського обліку у ній наведено на рис. 5.10.

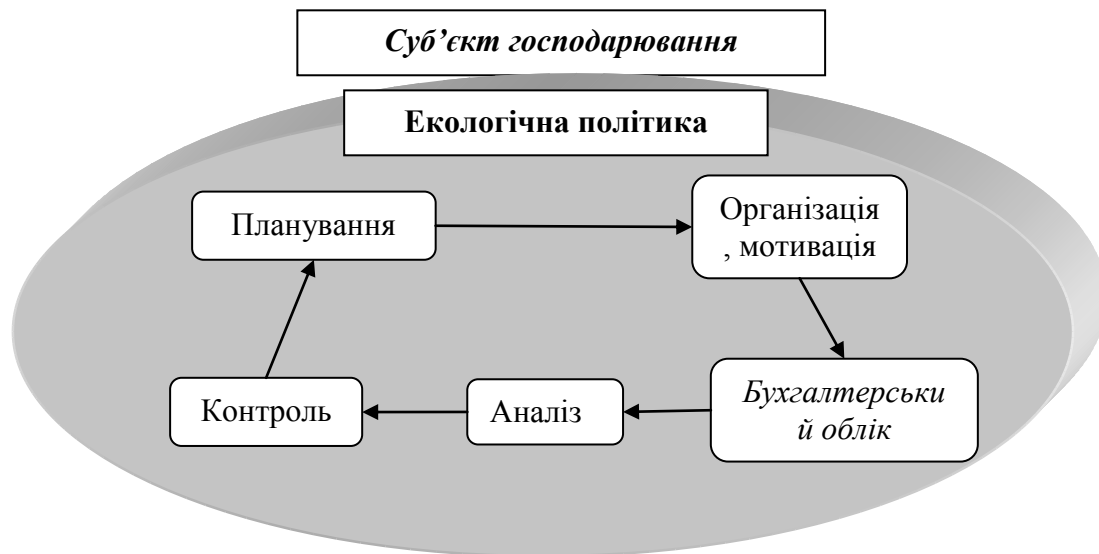


Рис. 5.10. Екологічна складова у системі управління підприємством

Екологічна політика підприємства (відповідно до трактування Міжнародної організації стандартизації, це визначена організацією сукупність намірів і принципів стосовно екологічних показників її діяльності, яка створює основу для розроблення конкретних цілей і завдань) формується залежно від його стратегії розвитку та вимог законодавства. Планування екологічного природокористування передбачає постановку цілей використання ресурсів; визначення вихідних передумов з урахуванням місцевих екологічних особливостей; виявлення альтернатив раціонального споживання ресурсів і припускає можливість удосконалення планів. Організація передбачає створення сприятливих умов для досягнення запланованих результатів. Функція мотивації проявляється у стимулюванні раціонального природокористування. Бухгалтерський облік забезпечує постійне відображення змін господарської діяльності для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської звітності. Метою аналізу є надання зацікавленим особам інформації, необхідної для прийняття рішень щодо управління підприємством, його інвестування, кредитування тощо. Контроль дозволяє здійснювати перевірки та зіставлення фактичних результатів із оптимальними даними щодо питань природокористування з дотриманням екологічної безпеки.

Раціональне екологічне управління підприємством передбачає ведення максимально пристосованого до його вимог бухгалтерського обліку, на підставі даних якого і буде формуватися реальна картина впливу підприємства на довкілля.

Успіх функціонування цієї системи залежить від ієрархічних і функціональних рівнів підприємства, особливо від вищого керівництва. Така система дає можливість встановити засади і методики формування екологічної політики для цілей підприємства, досягнення відповідності їм екологічної діяльності та надання доказів такої відповідності іншим зацікавленим сторонам.

Одним з PR-ходів УК “Nemiroff” є інформування споживачів про те, що висока якість їх продукції забезпечується не лише досконалістю технологічних процесів, а й особливостями сировинної бази: “... основу продукції нашого бренда становить артезіанська вода Вінниччини – українського краю “тисячі озер”, тому збереження цього унікального водного ресурсу – першочергове бізнес-завдання компанії”⁵³⁶. Це також одна зі складових їх екологічної політики. “Для нас екологічна політика – радше невід’ємна складова управління бізнесом, ніж інструмент “зеленого промо” продукту. Водночас воно несе так зване іміджове навантаження і виражає принципову та усвідомлену позицію компанії, продукція якої експортується до 55 країн світу й добре відома за межами України, відтак завжди перебуває у зоні пильної уваги та підвищених вимог з боку як української, так і світової громадськості”⁵³⁷.

*Європейський
досвід екологізації
господарської
діяльності*

На шляху до європейської інтеграції українські підприємства повинні розвивати екологізацію господарської діяльності з урахуванням досвіду країн Заходу та власного менталітету.

У найближчому майбутньому підприємства зіткнуться з новими проблемами, обумовленими загостренням дисципліни охорони середовища. При цьому необхідно враховувати значну закордонну конкуренцію екологічно чистих технологій і продукції та підсилення суспільної турботи про навколишнє природне середовище. Екологічні вимоги, встановлені на Заході, будуть блокувати експорт наших технологій і продуктів, якщо вони не відповідатимуть європейським (світовим) стандартам. З іншого боку, зростання екологічної свідомості суспільства, підсилить суспільний тиск на владу та змусить її змінити стратегію господарювання, в якій турботу про чисте середовище буде висунуто на перший план.

Необхідно широко дивитися на екологічні питання. Екологія не є окремою метою підприємства, а повинна бути частиною всіх його процесів. Тому необхідно трактувати охорону середовища не тільки як категорію витрат і як

⁵³⁶ Брень О. Експертиза / Олексій Брень // Контракти. – 2009. – № 18-19. – С. 38.

⁵³⁷ Те ж.

перешкоду для розвитку господарської діяльності, а також як інструмент рекламування своєї продукції та іміджу. У зв'язку з цим виділено чотири типи стратегії охорони навколишнього природного середовища (рис. 5.11).

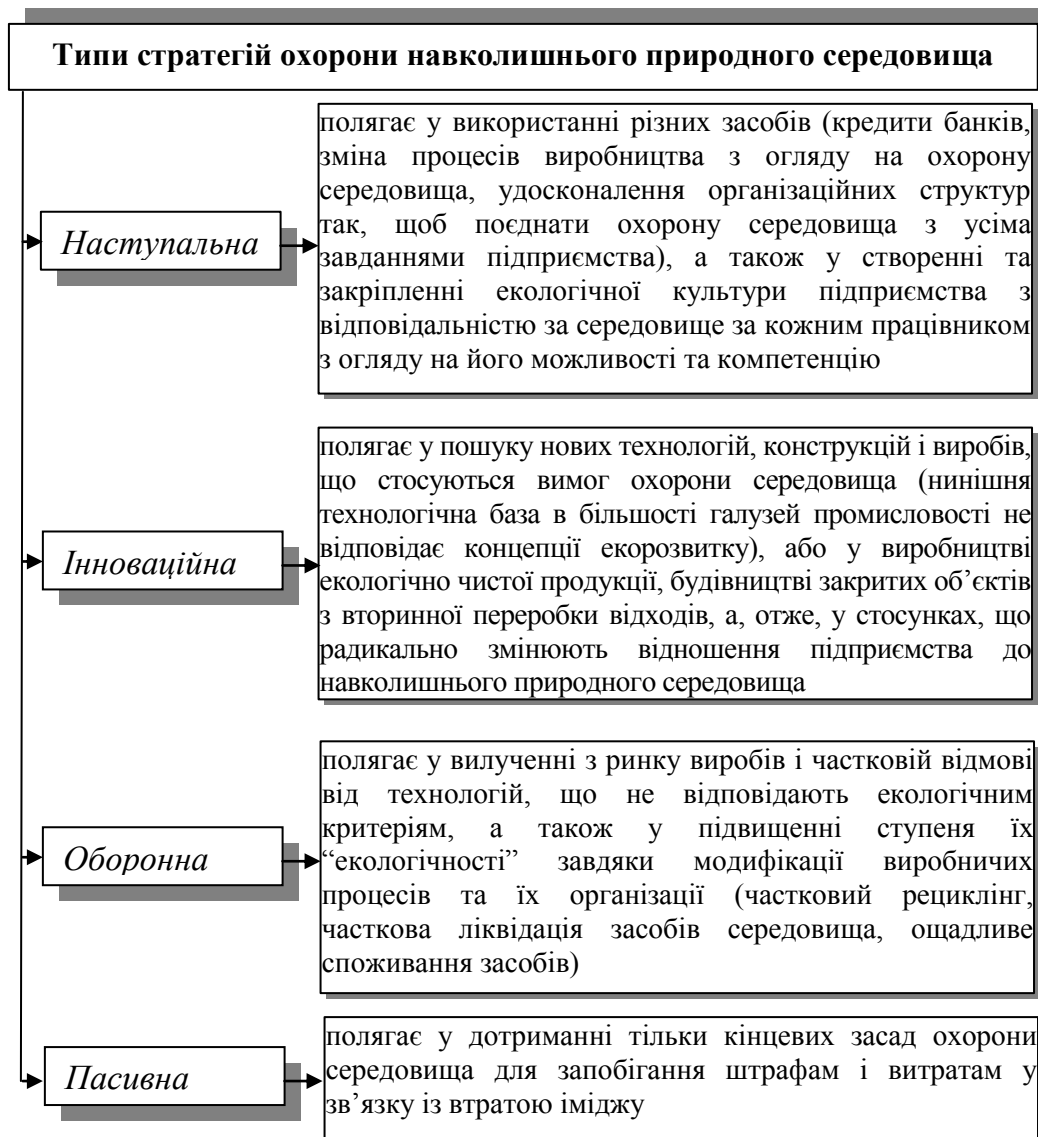


Рис. 5.11. Типи стратегій охорони навколишнього природного середовища (розроблено за матеріалами⁵³⁸)

Підприємство з сучасними методами управління повинно застосовувати наступальну та інноваційну стратегії, адже тільки активне запобігання забрудненню та внесення засад його охорони до всіх функцій підприємства може сприяти економічному розвитку підприємства у майбутньому. Також підприємство повинно спроектувати нову структуру,

⁵³⁸ Penc J. Ekologiczny kontekst biznesu / J. Penc // Studia i materiały wyższej szkoły marketingu i biznesu w Łodzi. – 2000. – № 5. – S. 35-55., c. 49.

яка зінтегрує охорону навколишнього природного середовища з усіма його завданнями і створить екологічну культуру. Тобто, відповідно до процесу охорони середовища необхідно переглядати всі функції підприємства.

Найбільш прогресивними у цьому відношенні є японські компанії, які, працюючи за кордоном, дотримуються таких правил:

- конструктивне ставлення до захисту довкілля та підвищення усвідомлення актуальних проблем усіма учасниками бізнесу;

- перетворення захисту довкілля на пріоритет у діяльності зарубіжних філій і, як мінімум, дотримання екологічних законів країни перебування; застосування японських стандартів під час операцій із отруйними речовинами;

- проходження екологічної атестації перед початком бізнесу; проведення екологічного моніторингу під час діяльності;

- різнобічне обговорення усіх технологічних питань із зацікавленими сторонами та співпраця з ними у місцевому застосуванні японських технологій і ноу-хау щодо екології;

- створення систем екологічного менеджменту, включно із призначенням осіб які відповідають за екологічний контроль;

- регулярне забезпечення суспільства екологічною інформацією;

- недопущення соціальних і культурних суперечностей щодо питань екологічного характеру;

- поширенні заходів із забезпечення екологічної безпеки країни, в яких проводиться діяльність;

- активне пропагування діяльності компаній, які відображають японський погляд на екологічну безпеку;

- забезпечення розуміння з боку японського керівництва корпорації важливості екологічного менеджменту у філіях і дочірніх компаніях за кордоном⁵³⁹.

В Україні розпочинається впровадження екологічної політики на підприємствах. Так, “Концерн Галнафтогаз”⁵⁴⁰ у 2008 р. здійснив такі заходи з охорони навколишнього природного середовища:

- дотримання вимог законодавства щодо охорони навколишнього природного середовища;

⁵³⁹ Амджадін Л. Соціальні складові сучасної економічної політики: економічно відповідальний бізнес / Лілія Амджадін // Соціологія: теорія, методи, маркетинг. – 2004. – № 1. – С. 64-71, с. 69-70.

⁵⁴⁰ Звіт “Концерну Галнафтогаз” за 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/csrdbase.htm>.

- розробка власних проектів, орієнтованих на виховання відповідального ставлення до довкілля у працівників і клієнтів;
- проходження екологічного аудиту;
- створення Сектора охорони навколишнього середовища – окремий підрозділ, що опікується екологічними програмами;
- розпочато впровадження принципів “зеленого офісу” (налагоджено збір макулатури в офісних приміщеннях, роздільний збір сміття, проведення конференцій з питань збереження природних ресурсів, проведення масових заходів з прибирання місць навколо культурних пам’ятників і впровадження заходів з економного використання природних ресурсів).

Для України така відповідальність підприємств за наслідки своєї екологічної діяльності є скоріше винятком, ніж системою. Побудова екологічної стратегії та її реалізація пов’язані зі значними витратами, які можна розглядати як інвестиції у майбутнє, в якому тільки підприємства, що шанобливо ставляться до навколишнього природного середовища, зможуть здобути успіх на ринку через довіру та симпатію суспільства⁵⁴¹. Для цього підприємства створюють фонди з реалізації екологічних програм. В Україні такими підприємствами є ТМ “Хортиця” – благодійний фонд “Патріот Запоріжжя”, та група “Укрпромінвест” – Благодійний фонд Петра Порошенка⁵⁴².

Стимулювання екологічної діяльності

Відношення підприємств до охорони середовища повинно регулюватися органами влади шляхом впровадження екологічної політики, яка б регламентувала визначення та застосування інструментів впливу суспільства на діяльність підприємств.

На думку М. Марчінковської⁵⁴³, система екологічної політики повинна охоплювати такі інструменти: законодавчі, адміністративні й економічні, а також систему моніторингу та контролю, наукові дослідження.

В Польщі обов’язковими інструментами екологічної політики є:

- плата за користування природним середовищем;
- дотації та субвенції, особливі засади кредитування, податкові пільги;
- штрафи та відшкодування;

⁵⁴¹ Penc J. Ekologiczny kontekst biznesu / J. Penc // Studia i materiały wyższej szkoły marketingu i biznesu w Łodzi. – 2000. – № 5. – S. 35-55, с. 49.

⁵⁴² Добрі люди // Контракти. – 2009. – № 50 (917). – С. 22-23.

⁵⁴³ Marcinkowska M. Wpływ przedsiębiorstw na środowisko naturalne – co pokazać w systemie rachunkowości? / M. Marcinkowska // Studia i materiały wyższej szkoły marketingu i biznesu w Łodzi. – 2000. – № 7. – S. 92-111, с. 94.

– безпосереднє регулювання – система норм права, що стосуються використання навколишнього природного середовища;

– депозитна система застосовується при виробництві товарів, що забруднюють навколишнє природне середовище. Підприємству повертається депозит після задоволення певних вимог (наприклад, утилізація шкідливих засобів). Це екологічні застави, які збираються в момент здійснення діяльності обтяженої ризиком катастрофи або аварії, що загрожує навколишньому природному середовищу.

Цікавим інструментом фінансування проєкологічних заходів, на думку М. Ноги⁵⁴⁴, є, так звана, екоконверсія. Це трансакція, що полягає у зміні зобов'язань на інвестиції, пов'язані з охороною середовища. Механізм її дії такий: закордонна екологічна організація викупає частину боргу країни, а потім перепродає його або уступає об'єкт в країни-боржники, які зобов'язані реалізувати та фінансувати програму охорони середовища в певному аспекті.

На думку М. Марчінковської⁵⁴⁵, для регулювання впливу на навколишнє природне середовище необхідно вводити екологічні податки. Як зазначають К.Я. Кондратьєв, В.К. Донченко, К.С. Лосєв⁵⁴⁶, це обумовлено такими: приблизні підрахунки показують, що сучасні ціни відображають лише від однієї четвертої до однієї десятої “екологічної правди”. Екологічні податки не мають фіскального характеру, лише обмежують забруднення середовища. При цьому, на думку І. Карагодова⁵⁴⁷, податок на забруднення навколишнього природного середовища повинен бути доволі високим, щоб підприємствам стало вигідніше охороняти навколишнє природне середовище, а не забруднювати його. Економічні важелі повинні стимулювати підприємство на пошук, розробку та встановлення очисних споруд.

Іншої точки зору дотримуються З. Герасимчук, А. Олексюк⁵⁴⁸, які вважають, що охорону навколишнього природного середовища підприємствами необхідно стимулювати через такі заходи:

⁵⁴⁴ Noga M. Ekokonwersja a inflacja w świetle teorii efektu wypychania / M. Noga // *Economika i Środowisko. Czasopismo Stowarzyszenia Ekonomistów Środowiska i Zasobów Naturalnych.* – 1994. – № 1 (4). – S. 9.

⁵⁴⁵ Marcinkowska M. Wpływ przedsiębiorstw na środowisko naturalne – co pokazać w systemie rachunkowości? / M. Marcinkowska // *Studia i materiały wyższej szkoły marketingu i biznesu w Łodzi.* – 2000. – № 7. – S. 92-111.

⁵⁴⁶ Кондратьєв К.Я. Экология, экономика, политика / К.Я. Кондратьєв, В.К. Донченко, К.С. Лосєв // *Зеленый мир.* – 1995. – № 35. – С. 4.

⁵⁴⁷ Карагодов И. Экологический налог-2000 / И. Карагодов // *Бизнесинформ.* – № 13-14. – 1999. – С. 83-87., с. 84.

⁵⁴⁸ Герасимчук З. Механізм фінансового забезпечення екологічної безпеки регіону / З. Герасимчук, А. Олексюк // *Економіст.* – 2006. – № 7. – С. 53-55, с. 53-54.

1. Удосконалення нормування якості навколишнього середовища, платності природокористування та забруднення довкілля.

2. Екологізація ціноутворення через механізми введення екологічної надбавки до ціни продукції, запровадження системи екологічного маркування.

3. Екологізація податкової системи шляхом широкого запровадження системи пільгового оподаткування. Автори наполягають на доцільності застосування таких видів пільг:

– пільги в оподаткуванні суб'єктів економічної діяльності, що здійснюють екологоорієнтовані види діяльності (звільнення від податку на прибуток, зниження місцевих податків та зборів за реєстрацію, податок на землю) та продукції екологічного призначення (звільнення від податку на прибуток, зниження місцевих податків та зборів за реєстрацію);

– пільги на екологічно чисту продукцію що дозволяє замінити екологічно шкідливі продукти (податок на прибуток);

– пільги в оподаткуванні інвестицій екологічного призначення (ПДВ, податок на прибуток);

– прискорені норми амортизації фондів природоохоронного призначення.

4. Впровадження механізмів екологізації кредитної, інвестиційно-інноваційної та митної політики.

Отже, підприємства будуть змушені турбуватися про негативні наслідки своєї діяльності на навколишнє природне середовище за таких обставин:

- 1) жорсткі законодавчі вимоги з ефективним контролем за їх дотриманням;
- 2) сформована екологічна свідомість власника підприємства;
- 3) ігнорування споживачами та інвесторами екологічно небезпечних виробництв.

Екологізація господарської діяльності в Україні | Всі інструменти екологічної політики повинні базуватися на zasadі: “забруднювач платить”, яка в Україні задекларована з моменту прийняття Верховною Радою Закону “Про охорону навколишнього середовища” (1991 р.).

Ґрунтуючись на теорії інтерналізації зовнішніх негативних екологічних ефектів, З. Герасимчук та А. Олексюк основними джерелами фінансування заходів щодо забезпечення екологічної безпеки в регіоні з метою забезпечення zasady “забруднювач платить” вважають підприємства-природокористувачів, фонди охорони навколишнього середовища та

бюджети різних рівнів⁵⁴⁹. Сумарна питома вага зазначених трьох джерел повинна бути тим більшою, чим гіршим є екологічний стан регіону.

Одним із основних економічних важелів реалізації засади “забруднювач платить” є плата за забруднення навколишнього природного середовища, яка запроваджена як один із засобів регулювання якості середовища.

В Україні вперше порядок визначення та стягнення плати за забруднення навколишнього природного середовища був введений у 1992 р. Постановою Кабінету Міністрів України від 13.01.1992 р. № 18 та регламентувався тимчасовими, а з 1993 р. – базовими нормативами плати за забруднення навколишнього природного середовища.

З введенням вказаного виду екологічних платежів вперше встановлено екологічні обмеження на забруднення навколишнього природного середовища. За С.І. Дорогунцовим⁵⁵⁰, екологічні обмеження – це нормативні документи розвитку і розміщення виробничих сил, в рамках яких повинно здійснюватися функціонування на територіях і екосистемах країни. За порушення екологічних обмежень передбачається економічна відповідальність керівників даного регіону та підприємства. Екологічні обмеження є лімітом допустимих викидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище. Обсяги викидів забруднюючих речовин встановлюються на договірній основі між центром і областями, містами та підприємствами. Така система екологічних обмежень допомагає перебудові виробництва та переорієнтації усієї економіки на безвідходне та маловідходне виробництво і ресурсозбереження.

В Україні з 1992 р. законодавством визначено такі види плати за забруднення навколишнього природного середовища:

- за викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами;
- за викиди забруднюючих речовин у водні об'єкти;
- за розміщення побутових відходів у навколишньому природному середовищі.

Головне призначення платежів за викиди та розміщення відходів – повна компенсація економічних збитків від негативного впливу забрудненого атмосферного повітря, вод і відходів на здоров'я людини, об'єкти житлово-комунального господарства (житловий фонд, міський транспорт, зелені

⁵⁴⁹ Герасимчук З. Механізм фінансового забезпечення екологічної безпеки регіону / З. Герасимчук, А. Олексюк // Економіст. – 2006. – № 7. – С. 53-55, с. 53.

⁵⁵⁰ Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 426 с.

насадження тощо), сільськогосподарські угіддя, водні, лісові, рибні та рекреаційні ресурси, основні засоби промисловості й транспорту.

Діючий механізм плати за забруднення навколишнього природного середовища поряд з позитивними сторонами на практиці виявив ряд серйозних недоліків. За дослідженнями І. Карагодова⁵⁵¹ – це низький процент внесення плати підприємствами, неадекватні базові нормативи плати і, як результат, невисока ефективність функціонування фондів охорони навколишнього природного середовища. До того ж в Україні, як і в Польщі⁵⁵², введені платежі та штрафи за забруднення орієнтуються лише на невизначені ефекти, а отримані гроші адресуються не тим, хто несе збитки від забруднення. Сучасні заходи економічного стимулювання природоохоронних дій не враховують довгострокових екологічних наслідків.

*Механізм
раціонального
природокористування
на основі облікової
інформації*

Кяббі М.Е запропоновано методи підвищення ефективності природокористування, які базуються на економічних методах управління. Розроблений механізм раціонального природокористування передбачає, що при формуванні та подальшому розвитку системи управління у галузі природокористування повинні враховуватися об'єктивні природні фактори (різна якість ресурсів, місцезнаходження тощо), багаторівневість відтворювального циклу, узгоджуваність інтересів господарської діяльності та вимог до збереження ресурсного потенціалу середовища. За М.Е Кяббі⁵⁵³ господарський механізм раціонального природокористування повинен містити такі основні функціональні підсистеми: планування, ціноутворення, фінансування та кредитування, економічне стимулювання, оцінку; та забезпечуючі підсистеми: нормативне, інформаційне, наукове, кадрове забезпечення.

Розроблений М.Е Кяббі механізм раціонального природокористування повинен бути доповнений в частині забезпечуючих підсистем – системами бухгалтерського обліку та господарського контролю; в частині функціональних підсистем – економічним аналізом (див. рис. 5.12).

⁵⁵¹ Карагодов И. Экологический налог-2000 / И. Карагодов // Бизнесинформ. – №13-14. – 1999. – С. 83-87., с. 85.

⁵⁵² Rudziecki M. Zanieczyszczający płaci / M. Rudziecki // Rzeczpospolita. – 1998. – № 3. – S. 5.

⁵⁵³ Кябби М.Э. Эффективность управления природопользованием / М.Э. Кябби. – М.: Знание, 1988. – 64 с. – С. 26.

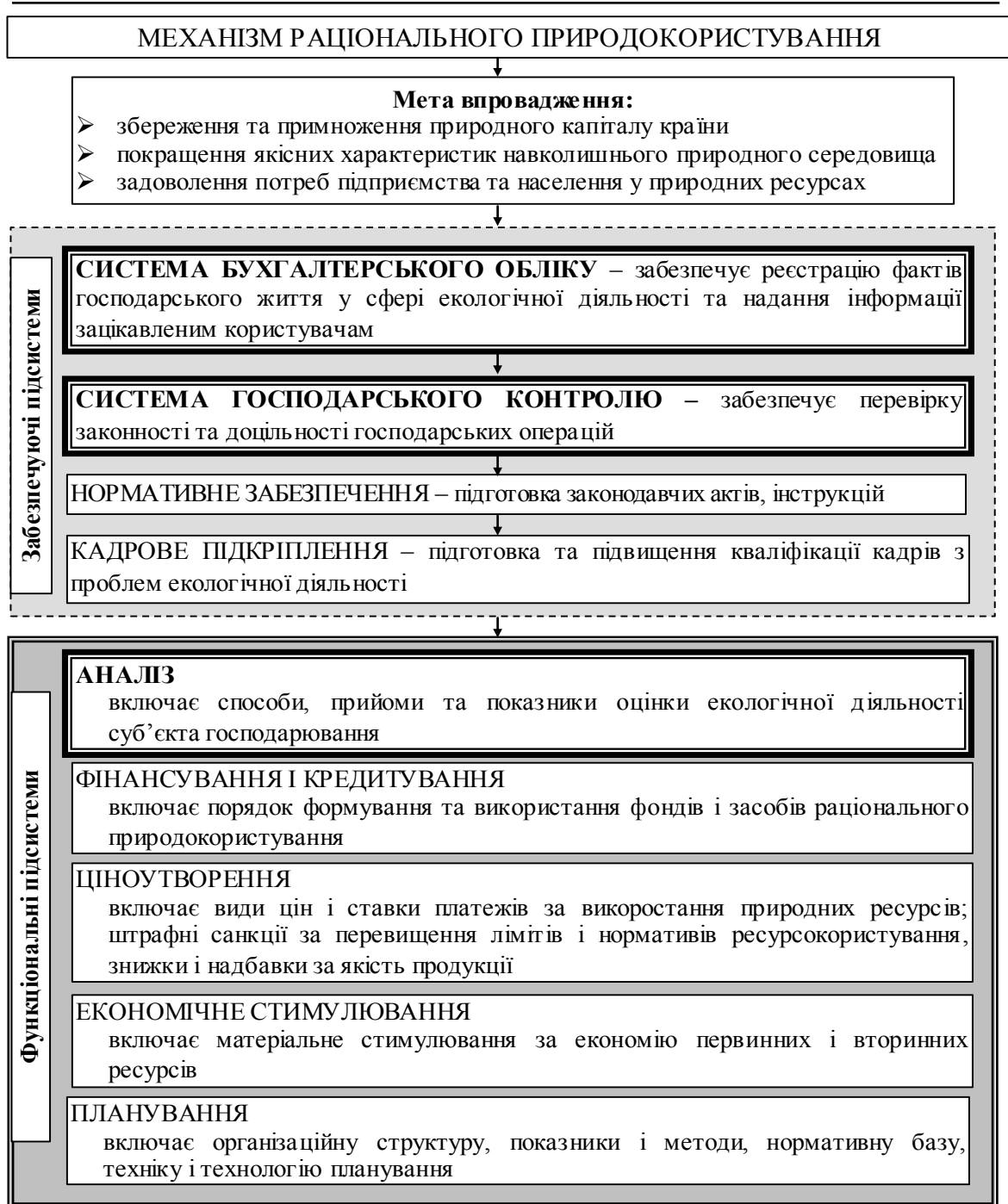


Рис 5.12. Забезпечуючі та функціональні підсистеми механізму раціонального природокористування

Отже, існують усі передумови для адаптації облікової системи до екологічних вимог, адже система бухгалтерського обліку забезпечує функціональні підсистеми механізму раціонального природокористування необхідною інформацією.

Розробка способів розкриття в обліку та звітності підприємства інформації щодо його екологічної діяльності є першочерговим завданням бухгалтерів-науковців і практиків.

На рівні підприємства запропонований механізм природокористування не забезпечує акумулювання фінансових ресурсів природоохоронного призначення, а, отже, недостатньо корелює з економічними інтересами підприємства. Суттєве покращення якості навколишнього природного середовища потребує багато часу та активної діяльності. Тому виникає необхідність у формуванні й активній реалізації на всіх рівнях нової парадигми управління суспільним розвитком, основу якої повинна складати гармонізація відносин у системі “суспільство-виробництво-природа”.

Увесь світ сьогодні перейшов до активних дій щодо розробки та впровадження системи обліку екологічної діяльності як на рівні підприємства (з подальшим оприлюдненням звітності за екологічними показниками), так і на рівні загальнонаціональному та міждержавному (розробки структур ООН щодо системи інтегрованих екологічних та економічних національних рахунків).

Цей напрям у багатьох країнах сьогодні має статус державного значення, адже саме від цього залежатиме який конкурентний статус матиме країна на міжнародній арені. Тому, надзвичайно важливо об'єднати зусилля науковців і практиків задля перегляду існуючих схем екологічного управління в Україні та взяти на озброєння досвід розвинутих країн світу.

5.3. Екологічне законодавство України та облікове забезпечення реалізації його положень

Кожна людина має право жити в навколишньому середовищі, сприятливому для її здоров'я та добробуту, а також зобов'язана, як індивідуально, так і спільно з іншими людьми, захищати і покращувати навколишнє середовище на благо нинішнього та майбутніх поколінь, враховуючи, що для забезпечення можливості відстоювати це право та виконувати цей обов'язок, громадяни повинні мати доступ до інформації⁵⁵⁴

З огляду на те, що Україна нині інтегрує у світовий простір, правове регулювання екології набуло особливого значення. Забезпечення екологічної безпеки і підтримання екологічної рівноваги на території України, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи, збереження генофонду українського народу є обов'язком держави. Для забезпечення гармонійного співіснування

⁵⁵⁴ Конвенція про доступ до інформації, участь громадськості в прийнятті рішень і доступ до правосуддя з питань, що стосуються навколишнього середовища / Четверта Конференція міністрів [“Навколишнє середовище для Європи”] (м. Орхус (Данія), 23-25 червня 1998 р.). – Орхус, 1998.

людини і природи важливим є забезпечення правових гарантій стабільного розвитку шляхом закладання економіко-правових основ регулювання впливів на навколишнє природне середовище, тим самим захищаючи права людини на безпечне для її життя і здоров'я довкілля в інтересах нинішнього та майбутніх поколінь.

В Україні розроблено ряд нормативних документів щодо екологічної діяльності, проте на сьогодні їх положення не виконуються. Згідно з опитуванням українських підприємств, у 2005 р. діяльність 53,3 % з них регулювалася напряду нормами екологічного законодавства. Це переважно великі (79,8 %) та середні (70,8 %) підприємства порівняно з 51,8 % малих. У галузевому розрізі найбільшому регулюванню підлягає сільське господарство (78,8 %) та виробництво промислових товарів (70,5 %). У регіональному розрізі найбільше таких підприємств у Львівській (67,6 %), Дніпропетровській (59,3 %) та Київській (58,8 %) областях. Серед підприємств, діяльність яких регулюється екологічним законодавством, лише 19,7 % прагнуть досягнення показників кращих за нормативні, решта планують залишитися у межах існуючих нормативів⁵⁵⁵.

Тому виникла необхідність у розробці та впровадженні заходів, які забезпечили б виконання законодавчих норм, що дозволить досягти стійкого розвитку країни і створить бар'єр безконтрольному втручання у налагоджені гармонійні зв'язки у природі. Дієвим інструментом для виконання зазначеного завдання є система бухгалтерського обліку і контролю, яка відображала б вплив антропогенної діяльності на навколишнє природне середовище.

У першу чергу, необхідно навчитися правильно обліковувати природно-ресурсний потенціал країни, як один з елементів національного багатства, ідентифікувати національну екологічну політику та привести її у відповідність до загальноєвропейської екологічної політики. Згідно з європейськими вимогами національна екологічна політика повинна постійно удосконалюватися та розвиватися. Цьому буде сприяти нормативне забезпечення бухгалтерського обліку та контролю зазначених об'єктів, яке до цього часу в Україні не розроблене.

Проблемами правового забезпечення охорони навколишнього природного середовища займалося та займається багато вчених і науковців (серед них В.І. Анреїцев, Г.І. Балюк, А.Г. Бобкова, А.Б. Качинський, П.Г. Ковальчук, М.В. Краснова, П.І. Лалечук, Г.П. Серов, А.В. Яблоков). Питання щодо регулювання бухгалтерського обліку екологічної діяльності

⁵⁵⁵ Соціальна відповідальність українського бізнесу результати опитування. – К., 2005. – 55 с.

підприємств та огляду складових системи бухгалтерського обліку, які можуть забезпечити виконання положень діючих нормативних документів, в економічній літературі не розглядалися. Тому слід виявити інструменти, за допомогою яких бухгалтерський облік може забезпечити дієвість законодавчих документів щодо екологічної діяльності.

*Сучасне екологічне
законодавство
України*

Сучасне екологічне законодавство перебуває у динамічному розвитку, особливо в частині процедур з попередження настання екологічного ризику. Останнім часом спостерігається тенденція гармонізації його окремих положень і принципів із загальносвітовими, європейськими еколого-правовими вимогами та нормами, враховуються позитивні тенденції та досвід правового регулювання, накопичений у країнах світу.

Правові вимоги щодо забезпечення екологічної безпеки наповнюють сьогодні більшість законодавчих і підзаконних актів України і тим самим здійснюють комплексний, міжгалузевий, наскрізний, універсальний вплив на регламентацію різних правовідносин, особливо у частині здійснення екологічно небезпечної ризикової діяльності.

З метою забезпечення комплексного системного підходу до формування та реалізації державної політики на принципах стійкого розвитку в Україні розроблено ряд загальнодержавних програм: “Комплексна програма реалізації на національному рівні рішень, прийнятих на Всесвітньому самміті зі сталого розвитку на 2003-2015 роки” (постанова КМУ № 634 від 26.04.2003 р.), “Загальнодержавна програма формування національної екологічної мережі України на 2002-2015 роки” та інші. Серед головних завдань, визначених у програмах, – впровадження моделей стійкого розвитку виробництва та споживання, спрямованих на забезпечення життєдіяльності людства, охорона та раціональне використання природних ресурсів, оптимізація ресурсної бази економічного та соціального розвитку.

У той же час у цих програмах відсутні положення, що визначають роль бухгалтерського обліку екологічної діяльності, який, вважаємо, є також однією з найважливіших складових реалізації концепції стійкого розвитку. Адже бухгалтерський облік може надавати інформацію про стан, економічну ефективність використання природних ресурсів та їх оцінку. Тому пропонуємо переглянути загальнодержавні програми, що стосуються забезпечення комплексного системного підходу до формування та реалізації державної політики на принципах стійкого розвитку, та включити до

головних факторів, що забезпечать дієвість програм, обов'язкове ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності з подальшим поданням звітності, яка містила б екологічні питання; затвердити бухгалтерський облік екологічної діяльності як складову стійкого розвитку країни.

Сьогодні діють такі блоки законодавчого та підзаконного регулювання екологічної діяльності:

- конституційне регулювання екологічних правовідносин;
- еколого-правове регулювання, що ґрунтується на юридичних нормах Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища”⁵⁵⁶;
- підзаконні акти;
- регулювання екологічних правовідносин еколого-правовими нормами різних галузей законодавства;
- міжнародно-правове регулювання за допомогою ратифікованих ВРУ міжнародних конференцій на рівні ООН, ЄС, дво- та багатосторонніх угод України з іншими державами світу.

*Роль
бухгалтерського
обліку у виконанні
законодавчих вимог*

Огляд основних діючих нормативних документів щодо екологічної діяльності та пропозиції щодо облікового забезпечення їх виконання наведено у додатку П.

Конституція України⁵⁵⁷ заклала принципи діяльності держави для стимулювання ефективного природокористування, охорони довкілля та утвердження екологічної безпеки. Конституція фіксує форми права власності на природні ресурси, передбачаючи, що земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться у межах території України, є об'єктами права власності українського народу, від імені якого повноваження власника покладаються на органи державної влади місцевого самоврядування у межах норм цієї Конституції (ч. 1 ст. 13). Основний закон України надає кожному громадянину право користуватися природними об'єктами відповідно до вимог законодавства (ч. 2 ст. 13).

Також ст. 50 Конституції України передбачено: “Кожному гарантується право вільного доступу до інформації про стан довкілля, про якість харчових продуктів і предметів побуту, а також право на її поширення. Така інформація ніким не може бути засекречена”⁵⁵⁸. Ця вимога щодо

⁵⁵⁶ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: зб. нормат. актів / відп. ред. І.О. Заєць – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с.

⁵⁵⁷ Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.

⁵⁵⁸ Те ж.

розкриття інформації про екологічну діяльність підприємств на сьогодні в Україні не виконується. Тому для виконання вимог Конституції України пропонуємо використати таке облікове забезпечення:

- обов'язкове ведення обліку екологічної діяльності на підприємствах всіх організаційно-правових форм і форм власності;
- формування та закріплення єдиних вимог щодо організації та ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємств в Україні;
- затвердження бухгалтерського обліку екологічної діяльності як складової стійкого розвитку.

Охорона навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки життєдіяльності людини – невід'ємна умова стійкого економічного та соціального розвитку України.

Найбільш повно та цілеспрямовано питання екологічної безпеки відображено в Законі України від 25 червня 1991 р. “Про охорону навколишнього природного середовища”⁵⁵⁹. Він є базовим законодавчим документом у системі екологічного законодавства. Цей закон визначає правові, економічні та соціальні основи організації охорони навколишнього природного середовища в інтересах нинішнього і майбутніх поколінь.

Що стосується обліку екологічної діяльності, то про нього згадується лише у ст. 24, яка визначає, що об'єкти, які шкідливо впливають або можуть вплинути на стан навколишнього природного середовища, види та кількість шкідливих речовин, що потрапляють у навколишнє природне середовище, види й розміри шкідливих фізичних впливів на нього підлягають державному обліку. Сьогодні єдиним елементом такого державного обліку є статистична звітність.

Підприємства, установи та організації проводять первинний облік у галузі охорони навколишнього природного середовища і безоплатно подають відповідну інформацію органам, що ведуть державний облік у цій галузі. Збір, обробка і подання відповідним державним органам зведеної статистичної звітності про обсяги викидів, скидів забруднюючих речовин, виконання завдань з охорони навколишнього природного середовища та іншої інформації, ведення екологічних паспортів здійснюється за єдиною для республіки системою в порядку, що визначається Кабінетом міністрів України⁵⁶⁰. Таке формулювання

⁵⁵⁹ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: зб. нормат. актів / відп. ред. І.О. Заєць – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с.

⁵⁶⁰ Те ж.

не забезпечує налагодження системи належного спостереження за станом навколишнього природного середовища. Тому в системі бухгалтерського обліку необхідно чітко окреслити такі питання:

– відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, що містять екологічні складові;

– формування порядку організації бухгалтерського обліку зазначених об'єктів;

– визначення порядку формування інформації про екологічну діяльність у звітності підприємства.

Ці положення допоможуть забезпечити збереження та ефективно використання природних ресурсів, як на окремо взятих підприємствах, так і на рівні держави в цілому.

Регулювання земельних відносин з метою створення умов для раціонального використання та охорони земель, рівноправного розвитку всіх форм власності на землю і господарювання, збереження й відновлення родючості ґрунтів, здійснюється за допомогою Земельного Кодексу України⁵⁶¹. Для більш дієвого виконання зазначених умов у Земельному Кодексі України необхідно чітко визначити методику оцінки земельних угідь для відображення їх в бухгалтерському обліку, а також розробити методику обліку земель.

Регулювати правові відносини щодо охорони та відтворення лісів, посилення їх корисних властивостей, задоволення потреб суспільства у лісових ресурсах покликане лісове законодавство України. Основним законодавчим документом у цій галузі є Лісовий Кодекс України⁵⁶². Для задоволення потреб суспільства у лісових ресурсах на основі їх науково обґрунтованого раціонального використання в порядку ведення державного обліку лісів, про який йдеться у Кодексі, потрібно визначити способи оцінки лісового фонду та забезпечити відображення в обліку витрат на відтворення лісових ресурсів.

Правові відносини із забезпечення збереження, раціонального використання вод для потреб населення і галузей економіки, відтворення водних ресурсів, охорони та покращення стану водних ресурсів регулюється

⁵⁶¹ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>.

⁵⁶² Лісовий Кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3852-12>.

водним законодавством, складовою якого є Водний Кодекс України⁵⁶³. Водні ресурси обмежені та дуже вразливі щодо забруднення. Щоб запобігти негативним явищам, необхідно здійснювати контроль за їх використанням і збереженням. Для цього згідно з Водним Кодексом України в частині облікового забезпечення водних ресурсів необхідно чітко визначити складові, які становлять базу нарахування плати за викиди і скиди у водні ресурси, що здійснюються господарюючими суб'єктами.

Для вирішення суспільних відносин щодо надр в Україні діє законодавство про надра. Основним кодифікованим джерелом законодавства про надра є Кодекс України про надра⁵⁶⁴. В ньому встановлено вимоги щодо геологічного вивчення надр, державного обліку запасів і проявів корисних копалин, надання надр у користування, права й обов'язки користувачів надр, плати за користування надрами, розкриваються питання охорони, державного контролю і нагляду за веденням робіт з геологічного вивчення надр, за їх використанням та охороною тощо.

Для забезпечення більш раціонального та комплексного нешкідливого використання надр для задоволення потреб у мінеральній сировині та інших потреб суспільного виробництва, необхідно чітко окреслити способи відображення в обліку та розкриття у звітності впливу використання надр на здоров'я людини та навколишнє природне середовище.

Щодо природно-заповідного фонду, правові основи організації охорони, ефективного використання та відтворення якого регулюються Законом України "Про природно-заповідний фонд"⁵⁶⁵, то в бухгалтерському обліку необхідно відобразити відшкодування за нанесення шкоди природно-заповідному фонду; земельні ділянки, віднесені до складу природно-заповідного фонду, як об'єкт бухгалтерського обліку. Зазначене сприятиме забезпеченню охорони, ефективного використання та відтворення природно-заповідного фонду України.

Стан атмосферного повітря регулюється рядом законодавчих документів, основоположним серед яких є Закон України "Про охорону атмосферного повітря"⁵⁶⁶, спрямований на збереження нормального стану

⁵⁶³ Водний Кодекс України від 06.06.1995 № 213/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=213/95-вр>.

⁵⁶⁴ Кодекс України про надра від 27 липня 1994 р. № 132/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=132/94-вр>.

⁵⁶⁵ Законом України "Про природно-заповідний фонд" від 16.06.1992 р. № 2456-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-12>.

⁵⁶⁶ Закон України "Про охорону атмосферного повітря" від 16.10.1992 № 2707-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2707-12>.

атмосферного повітря, його відновлення і поліпшення для забезпечення екологічної безпеки людини, а також відведення шкідливого впливу на навколишнє природне середовище. Цим Законом встановлюються екологічні нормативи в галузі охорони атмосферного повітря (гранично допустимі концентрації забруднюючих речовин в атмосферному повітрі, гранично допустимі викиди забруднюючих речовин для кожного стаціонарного та пересувного джерела викиду тощо).

Підприємства, установи та організації, діяльність яких пов'язана із шкідливим впливом на атмосферне повітря, повинні вживати заходи щодо зменшення обсягів викидів забруднюючих речовин і зниження шкідливого впливу фізичних і біологічних факторів, здійснювати контроль за обсягом і складом забруднюючих речовин, забезпечувати безперебійну та ефективну роботу очисного обладнання.

В Законі України “Про охорону атмосферного повітря”⁵⁶⁷ восьмий розділ присвячено державному обліку та моніторингу в галузі охорони атмосферного повітря. Згідно зі ст. 42 зазначеного Закону державному обліку підлягають:

- об'єкти, що шкідливо впливають або можуть вплинути на стан атмосферного повітря;
- обсяги атмосферного повітря, що використовуються як сировина основного виробничого призначення;
- види і обсяги шкідливих речовин, що викидаються у атмосферне повітря;
- види і розміри шкідливого впливу фізичних і біологічних факторів на атмосферне повітря.

Інформацію щодо перерахованих положень можна отримати з системи бухгалтерського обліку.

Регулювання відносин у сфері охорони, використання та відтворення природних рослинних ресурсів здійснюється Законом України “Про рослинний світ”⁵⁶⁸. Для забезпечення виконання вимог цього закону необхідно забезпечити розкриття інформації про забруднення атмосферного повітря через систему бухгалтерського обліку. Для чого необхідно визнати рослинні ресурси об'єктами бухгалтерського обліку та розробити способи їх оцінки в бухгалтерському обліку.

⁵⁶⁷ Закон України “Про охорону атмосферного повітря” від 16.10.1992 № 2707-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2707-12>.

⁵⁶⁸ Закон України “Про рослинний світ” від 09.04.1999 № 591-ХІV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=591-14>.

Відповідно до Закону України “Про екологічну експертизу”⁵⁶⁹, метою екологічної експертизи є запобігання негативному впливу антропогенної діяльності на стан довкілля та здоров’я людей, а також оцінка ступеня екологічної небезпеки господарської діяльності та екологічної ситуації на окремих територіях та об’єктах (ст. 4). Серед основних завдань екологічної експертизи є визначення ступеня екологічного ризику та безпеки запланованої чи здійснюваної діяльності, оцінка впливу діяльності об’єктів екологічної експертизи на стан довкілля, здоров’я людей та якість природних ресурсів (ст. 5).

Виконання цих завдань, можливе лише за умови ефективної організації бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб’єкта господарювання, а саме в частині відображення в бухгалтерському обліку оцінки впливів діяльності підприємства на навколишнє природне середовище.

Регулювання суспільних відносин у сфері формування, збереження та раціонального невиснажливого використання екомережі як однієї з найважливіших передумов забезпечення стійкого, екологічно збалансованого розвитку України, охорони навколишнього природного середовища, задоволення сучасних і перспективних економічних, соціальних, екологічних та інших інтересів суспільства здійснюється Законом України “Про екологічну мережу”⁵⁷⁰. Виконання вимог зазначеного закону буде забезпечено за умови розкриття інформації про екологічну діяльність суб’єктів господарювання, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Закон України “Про відходи”⁵⁷¹ визначає правові, організаційні та економічні засади діяльності, пов’язаної із запобіганням або зменшенням обсягів утворення відходів, їх збиранням, перевезенням, зберіганням, обробленням, утилізацією та видаленням, знешкодженням та захороненням, а також відверненням негативного впливу відходів на навколишнє природне середовище та здоров’я людини на території України. Для отримання достовірної інформації щодо зазначених положень необхідно в бухгалтерському обліку відображати операції (наявність і рух) з відходами. Особливий порядок обліку необхідний для наявності та руху шкідливих для здоров’я людини та навколишнього природного середовища відходів.

⁵⁶⁹ Закон України “Про екологічну експертизу” № 45/95-ВР від 9 лютого 1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=45/95-вр>.

⁵⁷⁰ Законом України “Про екологічну мережу” від 24.06.2004 р. № 1862-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1862-4>.

⁵⁷¹ Закон України “Про відходи” від 23.12.2004 № 2290-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2290-4>.

Закон України “Про екологічний аудит”⁵⁷² регулює питання організації екологічного аудиту, який, згідно із законом, визначає невжиття заходів щодо попередження та ліквідації екологічних наслідків аварій та іншого шкідливого впливу на навколишнє природне середовище; запобігає відмові від надання своєчасної, повної та достовірної інформації про стан навколишнього природного середовища, а також про джерела забруднення, у приховуванні випадків аварійного забруднення навколишнього природного середовища або фальсифікації відомостей про екологічний стан чи захворюваності населення; забезпечує підвищення екологічної обґрунтованості діяльності суб'єктів господарювання, відображення в бухгалтерському обліку впливів діяльності підприємства на навколишнє природне середовище. З метою реалізації зазначених питань екологічного аудиту необхідно відображати в бухгалтерському обліку вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище; розкривати інформацію про екологічну діяльність суб'єкта господарювання.

Закон України “Про питну воду та питне водопостачання”⁵⁷³ визначає правові, організаційні та економічні засади функціонування системи питного водопостачання, спрямовані на гарантоване забезпечення населення якісною та безпечною для здоров'я людини питною водою. З огляду на зазначене необхідно налагодити відображення в бухгалтерському обліку якості питної води.

Аналіз основних положень законодавчих документів щодо екологічної діяльності суб'єкта господарювання дозволяє зробити висновок щодо існування в нашій державі досить міцної та всеохоплюючої системи законодавчого регулювання екологічної діяльності, у якій все ж таки існує можливість та необхідність удосконалення у напрямі наповнення її економічними та фінансовими заходами впливу на охорону навколишнього природного середовища.

Таким чином, для реалізації положень екологічного законодавства в Україні необхідними є організація та ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності як складової стійкого розвитку економіки.

⁵⁷² Закон України “Про екологічний аудит” від 24.06.2004 р. № 1862-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1862-4>.

⁵⁷³ Закон України “Про питну воду та питне водопостачання” від 10.01.2002 р. № 2918-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2918-3>.

5.4. Вплив облікової інформації на формування екосвідомості суспільства

Одним із ключових завдань освіти ми розглядаємо формування екологічної свідомості, здатності бачити світ у всіх його взаємозв'язках, включаючи взаємозалежність у системі: Людина – Природа – Економіка – Суспільство.

Концепція сталого розвитку України (проект)

Людина повинна нарешті прокинутися від тисячолітнього сну, та прокинувшись, вона опиниться одна, у повній ізоляції. Лише тоді вона усвідомить, що живе на краю чужого їй світу. Світу, глухого до її музики, байдужого до її очікувань, так само як і до її страждань і злочинів.

І. Пригожин⁵⁷⁴

Історія людства нерозривно пов'язана з історією природи. На сучасному етапі питання традиційної взаємодії її з людиною перетворилися в глобальну екологічну проблему. Першопричиною складної екологічної ситуації, що склалася, є те, що людство вичерпало резерви, на яких будувалося, і продовжує тиснути на природні системи. Це призводить до незворотних наслідків і може спричинити навіть загибель цивілізацій.

Однією з причин сучасної екологічної кризи, поряд з техногенною, є криза культури і світогляду в цілому. Складна екологічна ситуація спричинена надзвичайно низьким рівнем екологічної освіти і свідомості більшості населення, надмірною експлуатацією природних ресурсів, забрудненням і накопиченням шкідливих відходів. “Люди не встигають адаптувати свою культуру відповідно до тих змін, які самі ж вносять до цього світу, і джерела цієї кризи лежать усередині, а не поза людською істотою. І вирішення всіх цих проблем повинне виходити, перш за все, із зміни людини, її внутрішньої суті”⁵⁷⁵. Якщо люди найближчим часом не навчаться дбайливо відноситися до природи, вони знищать себе. Цієї ж думки дотримується Г.С. Лозко: “З точки зору національної екології порятунок природи можливий лише за умови нерозривної єдності людини і природи, її духовної системи та морально-етичних правил поведінки”⁵⁷⁶.

⁵⁷⁴ Prigogine I. Order out of chaos. Man's new dialogue with nature / Pua Prigogine, Isabelle Stengers. – London: Heinemann, 1984. – 431 с.

⁵⁷⁵ Лазоренко О.С. Экологическое сознание как часть экологической культуры (педагогический аспект) / Конференция [“Проблемы морально-нравственного развития личности и общества”] / О.С. Лазоренко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.counter.gambler.ru/top100.cnt?294143>.

⁵⁷⁶ Лозко Г.С. Пробуждення Енея. Європейський етнорелігійний ренесанс / Г.С. Лозко. – Харків: Див, 2006. – 464 с. – С. 9.

При подоланні екологічної кризи в більшості випадків боротися доводиться з самим собою, і охороняти від самого себе, і захищати себе ж, що виявляється набагато важчим, ніж боротися із зовнішніми факторами. Погіршення якості навколишнього природного середовища сприймається як природна даність, а якість життя пов'язується не із станом природи, а з матеріальними ресурсами і досягненнями науки і техніки, за допомогою яких здається можливим компенсувати негативну дію екологічних факторів. Такий підхід, укорінений в суспільній свідомості, не сприяє вирішенню глобальної екологічної проблеми. Позитивні зрушення намічаються лише на адміністративному рівні. Так, міністр охорони навколишнього природного середовища Г. Філіпчук зазначав: «Ми, нарешті, повинні включити природне середовище до системи соціально-економічних відносин, розглядати його як найдорожчий компонент національного надбання»⁵⁷⁷. Але далі висловлювань справа не просувається.

Дієвим засобом щодо вирішення цієї проблеми є виховання екологічної культури та відповідальності. Формування екологічної культури – об'єктивна суспільна потреба, яка передбачає виховання в суспільстві екологічної свідомості, моральності та поведінки, адекватних сучасним стосункам між людиною і навколишнім природним середовищем, які б забезпечили свідому діяльність людей, направлену на гармонізацію цих стосунків.

Відношення сучасної людини до природи не сприймається як етичний, моральний обов'язок, тобто нанесення шкоди природі не викликає відчуття провини. Людина ставиться до природи як до нижчої у порівнянні з нею істоти, протиставляючи себе природі. Певною мірою таку думку у людей сформувала християнська релігія, яка уподібнює людину Богу і протиставляє людині природу, позбавлену божественної душі, що породжує хижацьке природокористування. «Світові релігії, – пише Г.С. Лозко, – зробили об'єктом обоження людину (історичну особу, пророка) замість Бога-природи, якого шанували наші предки. В етнічних природних релігіях Творець і його Творіння були нероздільні, тому духовними орієнтирами завжди виступали животворні сили Природи. Однак, спроби світових релігій принизити роль етнічної релігії в житті народів мають двотисячолітню історію і стійку звичку до шельмування і поборювання всього національного. ... низька екологічна культура як корінних, так і некорінних етносів поставила під загрозу існування здорової людини і здорового довкілля. ... екологічна криза, яка щороку наростає, вже не викликає сумніву»⁵⁷⁸. Отже, корінний етнос здатний оберігати свою екосистему, але для

⁵⁷⁷ Пуговиця М. Бути чи не бути / М. Пуговиця // Урядовий кур'єр. – 2008. – № 74. – С. 6.

⁵⁷⁸ Лозко Г.С. Пробудження Енея. Європейський етнорелігійний ренесанс / Г.С. Лозко. – Харків: Див, 2006. – 464 с. – С. 46.

цього у нього необхідно сформувати достатньо високий рівень культури, освіти, національної свідомості та моралі. Усвідомленню людиною себе як частини макросвіту, пов'язаного з ним багатьма нерозривними зв'язками, сприятиме екологічна освіта.

Однією з головних причин екологічної кризи є домінування процесів руйнування (зростання ентропії) над процесами творення. Пошук шляхів виходу з кризи передбачає формування нового світогляду, що відноситься до екологічної безпеки людини і біосфери та включає етичне удосконалення людини, його культури взаємодії з природою та з іншими людьми.

В Україні необхідно розвивати екологізацію мислення, тому що інакше середовище проживання майбутніх поколінь буде безповоротно змінено. В Європі зміна у свідомості суспільства виникла під впливом швидкого розвитку економіки, який не контролювався суспільством і за короткий період катастрофічно змінив навколишнє природне середовище. Частина груп натиску (суспільство, покупці, працівники) змусили підприємства проводити екологічні заходи. Тому змінився підхід до цілей господарської діяльності, раціональності та ефективності діяльності підприємства.

Крім природних, соціально-економічних, соціально-технічних аспектів, в умовах інформаційного суспільства екологічна проблематика набуває соціально-інформаційного характеру, що впливає на формування загальної культури людини. Роль інформування у формуванні системної поведінки соціуму наведено на рис. 5.13.

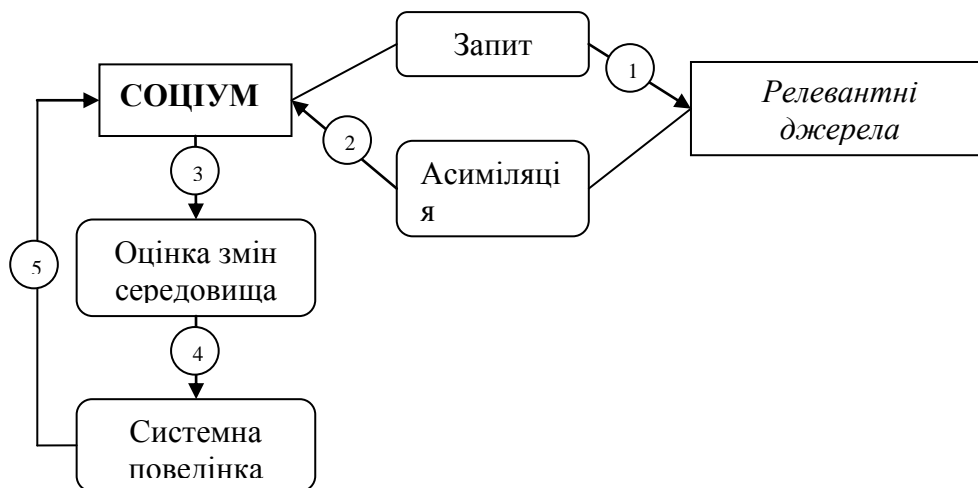


Рис. 5.13. Роль інформування у формуванні системної поведінки соціуму

Усвідомлення екологічної кризи (1) відбувається не безпосередньо через чуттєве сприйняття дійсності кожним окремим індивідом, а через асиміляцію (засвоєння необхідних речей із зовнішнього середовища для

життєдіяльності та розвитку)⁵⁷⁹ соціумом інформації із релевантних (відповідність між інформаційним запитом і отриманим повідомленням)⁵⁸⁰ джерел (2). Екологічна криза є не саме погіршення умов довкілля і оцінка цих змін, а системна поведінка соціуму (4) під впливом цієї оцінки (3). Тобто принциповим для розуміння екологічної кризи є питання інформування (5).

У інтерв'ю міністр охорони навколишнього природного середовища Г. Філіпчук стверджував: “Ще один важливий чинник (екологічних проблем – уточнено І.З.) – низький рівень екологічної свідомості та екологічної культури населення. Неможливо впроваджувати екологічну політику попри волі пересічних громадян”⁵⁸¹. Таким чином, екологічна криза в основі своїй має соціальну природу в тому сенсі, що і “противником”, і “союзником” людини є, образно кажучи, вона сама.

Шляхом опитування вчених України, Росії, Білорусі, Польщі, Чехії, Болгарії встановлено, що одним з важливих шляхів подолання суперечностей між інтересами власників капіталу та охороною навколишнього природного середовища є формування екологічної культури нації (рис. 5.14).

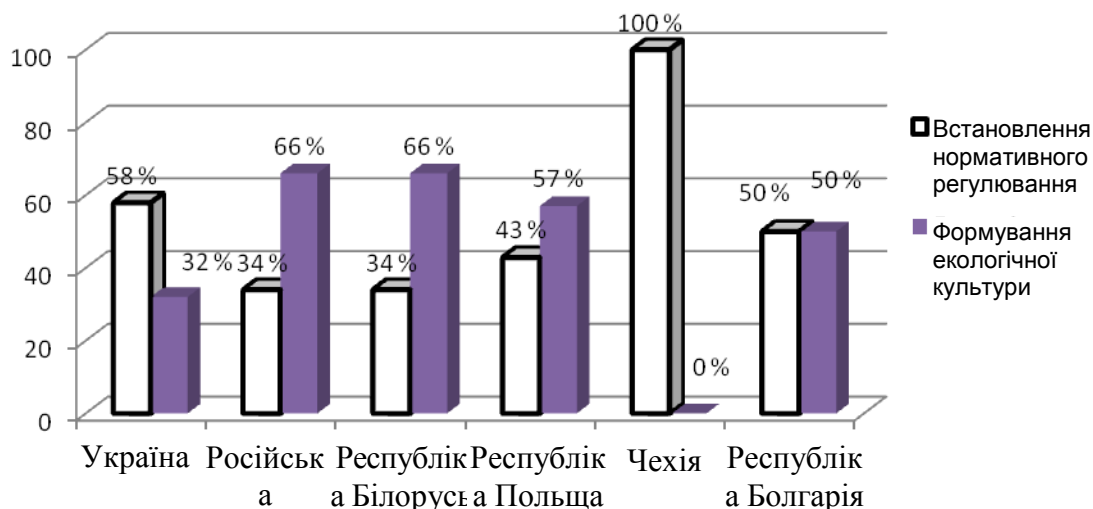


Рис. 5.14. Структура відповідей вчених на питання “Які Ви бачите шляхи подолання суперечностей між інтересами власників капіталу та охороною навколишнього середовища”⁵⁸²

По 66 % вчених Російської Федерації та Республіки Білорусь, а також 57 % вчених Республіки Польща та 50 % вчених Республіки Болгарія вважають, що за допомогою формування екологічної культури суспільства

⁵⁷⁹ Сучасний тлумачний словник української мови: 100000 слів / за заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В.В. Дубічинського. – Х.: ВД “ШКОЛА”, 2008. – 1008 с. – С. 37.

⁵⁸⁰ Те ж, с. 759.

⁵⁸¹ Пуговиця М. Бути чи не бути / М. Пуговиця // Урядовий кур'єр. – 2008. – № 74. – С. 6.

⁵⁸² За результатами анкетування учасників VI-ої Міжнародної наукової конференції “Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку”, 3-4 листопада 2008 р., м. Житомир.

можна забезпечити збереження навколишнього природного середовища власниками капіталу. 100 % опитаних вчених Чехії та 58 % вчених України вважають більш дієвим засобом зацікавлення власників капіталу у збереженні навколишнього природного середовища нормативне регулювання. Така ситуація зумовлена особливостями менталітетів націй.

Вченими України зазначено, що одним із варіантів стимулювання власників капіталу до охорони навколишнього природного середовища є розкриття інформації про соціальну та екологічну сторони бізнесу у фінансовій звітності підприємства; вчені з Білорусі запропонували стимулювання за допомогою економічних методів.

Питання формування екологічної свідомості суспільства у своїх працях піднімали З. Абдуллаєв, Т.С. Вайда, Н.П. Єфіменко, О.С. Лазоренко, Г.С. Лозко, Л.Б. Лук'янова, Н.А. Негруца, Н.Ю. Олійник, В.А. Петрицкий, Г.Ф. Пономарьова та інші. Згадані автори приділяли увагу розкриттю змісту, завдань, форм і методів формування екологічної культури, психологічному та виховному аспектам формування екологічної свідомості людини, дослідженню ж джерел її формування увага приділена не була. У зв'язку з тим, що екологічні питання тісно пов'язані з економічними, вважаємо за доцільне розглянути можливість формування екологічної свідомості під впливом облікової інформації. Дослідження спрямуємо на виявлення шляхів формування екологічної свідомості суспільства на основі інформації з системи бухгалтерського обліку.

*Облікова
інформація та
екосвідомість*

В останній чверті ХХ ст. почалося поглиблення усвідомлення залежності існування суспільства від збереження певного рівня стану навколишнього природного середовища, тобто екологізація моралі. У нинішніх умовах викривлених відносин між людиною та навколишнім природним середовищем виникла не стільки економічна чи політична криза, а криза моральна, яка проявляється у відсутності етичного (бережливого, відповідального, гуманного) ставлення до природи. Тому виникла необхідність у формуванні нової етики людства, яка б регулювала відношення людини до оточуючого середовища. "В умовах хворої природи не може бути здорових людей. Це аксіома, зміст якої важливо усвідомити кожному із нас. Яке майбуття чекає нові покоління людей, залежить від нас, нинішніх..."⁵⁸³.

⁵⁸³ Основи екологічних знань: навчальні матеріали / Колектив авторів під редакцією М.Ц. Цибуленко. – Тернопіль: Книжково-журнальне видавництво "Тернопіль", 1994 р. – 176 с. – С. 3.

Екологічна освіта і виховання спроможні забезпечити гармонійні відносини між суспільством і навколишнім природним середовищем. Навіть існує думка, що “сьогодні виховувати творців і захисників природи важливіше, ніж відтворити її окремі компоненти”⁵⁸⁴. Вважаємо, що така позиція заслуговує на увагу і може бути впроваджена за умови зміни системи освіти.

В сучасних умовах відбувається зміна предмету дослідження екології, розширюється сфера застосування її компетенції, зростає вплив екології на методи дослідження і проблематику інших наук. Помітний вплив екології на світосприйняття і світогляд людей, їх спосіб мислення, у тому числі і на рівні повсякденної свідомості. У зв'язку з цим постає питання правомірності екстраполяції екологічного підходу на інші галузі науки, в тому числі на економічні. Причинами значного розповсюдження екологічного підходу в різних сферах науки є екологізація діяльності людини та суспільної свідомості в цілому, яка передбачає розуміння людини як частини світу, вивчення її взаємин із навколишнім природним середовищем.

В умовах усталеного типу менталітету окремої суспільної групи відбувається розкриття інформації, запит на яку формує зазначена група. В Україні, як і у більшості країн світу, менталітету нації, сформованому віками, не притаманна турбота про навколишнє природне середовище через певні об'єктивні та суб'єктивні обставини, що зумовлює відсутність запитів суспільства щодо екологічної інформації. На сьогодні інформація про навколишнє природне середовище, а точніше про вплив людини на нього, цікавить тільки певні екологічно свідомі групи суспільства – “Рух зелених”, “Green peas” тощо, що спричинено поглибленням екологічної кризи, яка відбивається на кожному з нас та, що найстрашніше, на майбутніх поколіннях. За офіційними даними у с. Тропова Могилів-Подільського р-ну Вінницької обл. із 165 обстежених селян не знайшлося жодної здорової людини⁵⁸⁵! Така обставина змушує замислитися.

“Незворушність масової свідомості перед ... екологічною небезпекою, – пише Н.Ф. Канак, – ... опирається на доволі міцний фундамент, складений із світоглядних стереотипів, які незліченну кількість разів підтверджувалися, уточнювалися й шліфувалися впродовж тисячоліть традиційного природокористування і не могли не закріпитися в етнокультурах”⁵⁸⁶.

⁵⁸⁴ Основи екологічних знань: навчальні матеріали / Колектив авторів під редакцією М.Ц. Цибуленко. – Тернопіль: Книжково-журнальне видавництво “Тернопіль”, 1994 р. – 176 с. – С. 3-4.

⁵⁸⁵ Скрипник В. Хворіють населеними пунктами / В. Скрипник // Голос України. – 2008. – № 38 (4288). – С. 11.

⁵⁸⁶ Концептуальні виміри екологічної свідомості: [монографія] / [М.М. Кисельов, В.Л. Деркач, А.В. Толстоухов та ін.]. – К.: Вид. Парапан, 2003. – 312 с. – С. 142.

Отже, сформована століттями культура впливає на обсяг і склад екологічної інформації, що розкривається. Розкриття додаткової інформації провокує зміни у культурі. Одним із шляхів зміни ставлення сучасної людини до природи і до самої себе вважаємо формування достовірної, повної, об'єктивної екологічної інформації, а також її оприлюднення та вільний доступ до неї. Це дозволить сформувати екоосвідомість суспільства і, таким чином, змінити культуру, менталітет суспільства щодо ставлення до навколишнього природного середовища.

Екологічне мислення, екологічна свідомість і мораль на сучасному етапі не сформовані. Інформація з системи бухгалтерського обліку щодо екологічних аспектів діяльності суб'єктів господарювання може допомогти у її формуванні через провокацію запитів користувачів такої інформації (рис. 5.15).

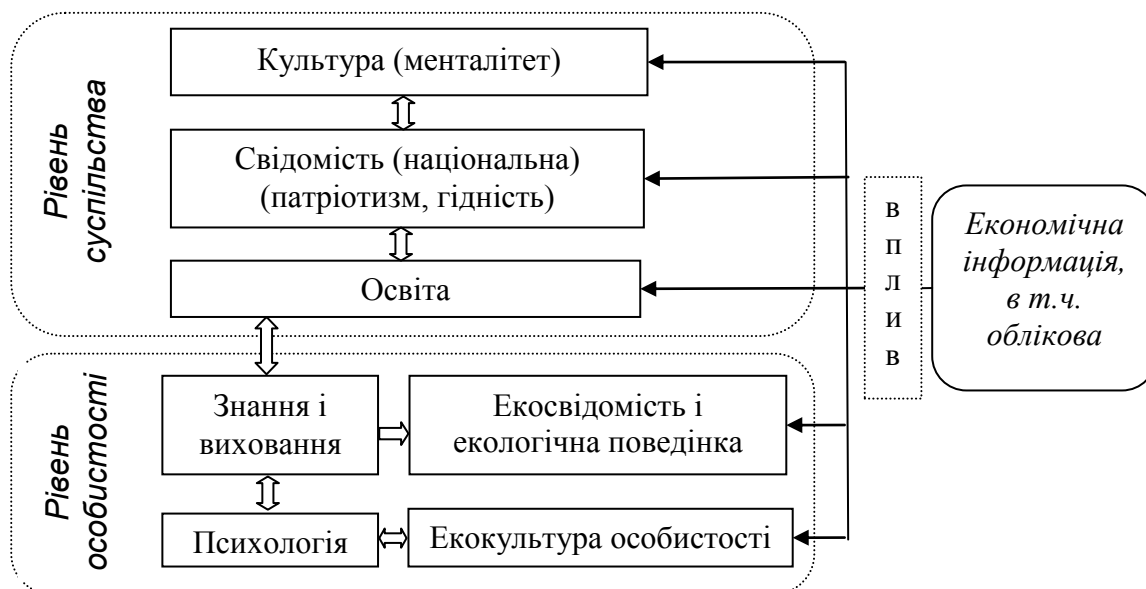


Рис. 5.15. Вплив облікової інформації на формування екологічного менталітету суспільства

Отже, на рівні суспільства найвищим проявом розуміння людиною природи є формування екологічної культури та менталітету.

Вплив облікової інформації на культуру

Культура як “позабіологічний” засіб людської діяльності припускає глибоке знання природного (особливо біологічного) для того, щоб люди могли адекватно “самовизначитися” у світі. Крім того, побудова програми гармонізації взаємин людства і природи вимагає ще і використання екологічного досвіду, вивчення культур минулих історичних епох.

Термін “культура” походить від латинського cultura – обробка, і є похідним від agri cultura – обробка землі, який застосовувався у давньоримських рекомендаціях з сільського господарства Катона, Варрона, Колумелли, Вергілія. Істотне розширення змісту цього поняття пов’язане з працею Цицерона “Тускуланські Бесіди”, в яких висловлюється думка, що розум людини варто обробляти як і ґрунт. З цього часу поняття “культура” почало трактуватися як освіченість, вихованість людини. Пізніше до культури почали відносити все те, що створено людиною – виробництво, технологію, мову, релігію, науку, державний устрій тощо, на відміну і на противагу природі.

Поняття “культура” багатогранне та багатоаспектне і трактується дослідниками з різних позицій (табл. 5.6).

Таблиця 5.6. Визначення поняття “культура”

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Бромлей Ю.В. Культура и этнические аспекты экологии / Ю.В. Бромлей. – М.: Общество и природа, 1981.	Культура, будучи штучним утворенням людини його “другою природою”, нерозривно пов’язана з природою в буквальному значенні слова
2	Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 тт. Т. 2: И-О-Оформл. “Диамант” / В.И. Даль. – С-Пб.: ТОО “Диамант”, 1996. – 784 с.	Культура – обробка та догляд, обробіток; освіта розумова та етична
3	Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.	Культура – процес гуманістичного ставлення людей до природи та людини до людини, раціональної організації людської життєдіяльності, втілений у цивілізованих продуктах матеріального і духовного виробництва, соціальних і духовних цінностей
4	Категории философии и категории культуры. – К., 1983.	Культура – це реальне узагальнення природи та людської діяльності
5	Кисельов Н.Н. Экология как феномен культуры / Н.Н. Кисельов // Фундаментальные исследования и технический прогресс. – Новосибирск: Наука, 1985.	Культура – це специфічний людський спосіб адаптації до природного оточення
6	Культура-человек-философия: к проблеме интеграции и развития // Вопросы философии. – 1982. – № 1. – С. 41.	Культура повинна розглядатися як щось, що має найближче – внутрішнє, органічне – відношення до усвідомленої, цілеспрямованої доцільної діяльності людини, тоді як під природою розуміється все те, що відбувається без свідомої людської участі, усупереч чи навіть на противагу їй

Продовження табл. 5.6

1	2	3
7	Маркарян Э.С. Теория культуры и современная наука / Э.С. Маркарян. – М., 1983.	Культура – це цілісний адаптивний механізм, що сприяє самозбереженню людства як роду, саме той механізм діяльності, що не задається біологічною організацією і відрізняє прояв специфічно людської активності
8	Межуев В.М. Культура и история / В.М. Межуев. – М., 1977.	У культурі людина представлена не як природне і не як надприродне, а як істота, що історично розвивається, тобто в плані не тільки своєї відмінності від природи, але і свого зв'язку з нею
9	White L. The science of culture / L. White. – New York, 1949.	Культура виражає відношення між людським організмом і “екстрасоматичною традицією”

Існує велика кількість визначень поняття “культура”, які мають різну інтерпретацію, і значна кількість концепцій про суть культури, але вони містять деякі однакові положення. Одним з таких положень є те, що поняття “культура” застосовується відносно людини і суспільства, а до природи – тільки як до зміненої, обробленої, оформленої людьми або усвідомленої як людська цінність. Протиставлення культури та природи виникло ще у Стародавньому Римі як антитеза “cultura”-“natura” (природа).

Президент Римського клубу А. Печчеї теж відзначає дисонанс між культурним і природним та орієнтується тільки на розвиток “людських якостей” тому, що “суть проблеми, що повстала перед людством на нинішній стадії її еволюції, полягає саме в тому, що люди не встигають адаптувати свою культуру відповідно до тих змін, що самі ж вносять у цей світ, і джерела цієї кризи лежать усередині, а не поза людською істотою, розглянутої як індивідуальність і як колектив. І вирішення всіх цих проблем повинно виходити насамперед зі зміни самої людини, її внутрішньої сутності”⁵⁸⁷.

Необхідною передумовою культури як неприродного феномена є взаємодія суспільства і природи. Поза цією взаємодією немислиме ні саме людське суспільство, ані його культура. Адже діяльність людини, праця як універсальний спосіб освоєння людиною світу, за визначенням К. Маркса є “насамперед процес, що відбувається між людиною і природою, процес, у якому людина своєю власною діяльністю опосередковує, регулює і контролює обмін речовин між собою і природою”⁵⁸⁸. Схема взаємодії людини та природи відображена на (див. рис. 5.16).

⁵⁸⁷ Печчеї А. Людські якості / А. Печчеї. – М., 1980. – С. 14.

⁵⁸⁸ Маркс К. Сочинення. – [2-е изд.]. – Т. 23. / Карл Маркс, Фрідріх Енгельс. – М.: Госполитиздат, 1962. – 552 с. – С. 188-189.

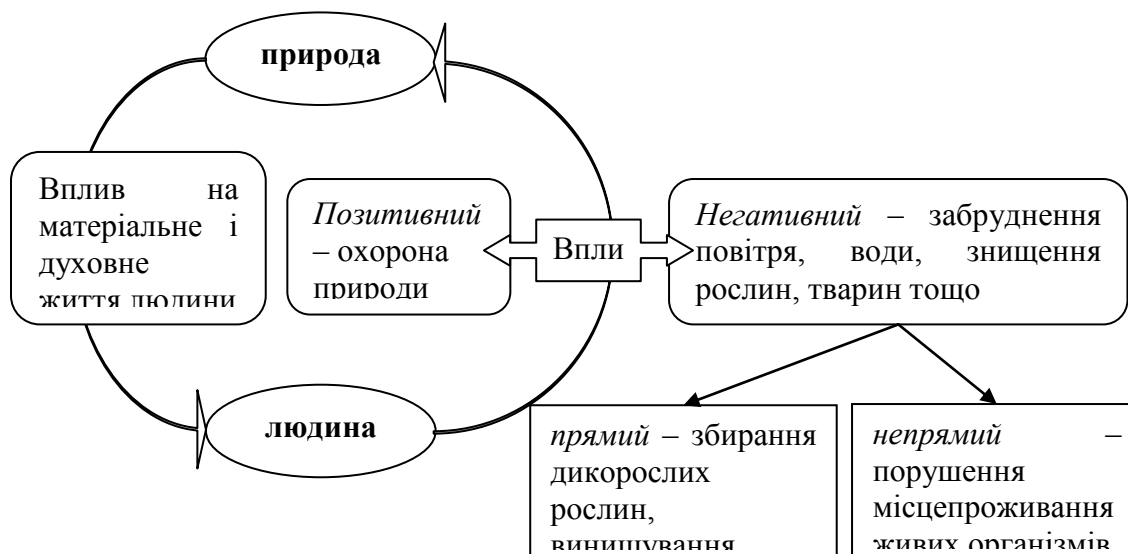


Рис. 5.16. Екологічні зв'язки людини і природи

Отже, природа впливає на людину через формування її матеріального та духовного життя. Тобто цей вплив виключно позитивний. Людина ж може впливати як позитивно (охороняти навколишнє природне середовище), так і негативно (забруднювати і знищувати навколишнє природне середовище). Таким чином, щоб урівноважити взаємний вплив людини і природи необхідно позбавитися негативного впливу людини на навколишнє природне середовище. Цього можна досягти через формування екологічної культури суспільства на основі достовірної, об'єктивної інформації.

В 70-х рр. ХХ ст. вченими (Дж. Стюард⁵⁸⁹, Е.С. Маркарян⁵⁹⁰, Д.Л. Ліхачов⁵⁹¹, Ю.В. Бромлей⁵⁹² та ін.) виділено напрям “культурна екологія” або “екологічна культура”. Так, академік Д.Л. Ліхачов⁵⁹³ поділив екологічні дослідження на екологію біологічного та екологію культурного й останню трактував як охорону пам'яток культури. На думку Дж. Стюарда⁵⁹⁴, “культурна екологія” є специфічною системою адаптації суспільства до конкретних умов природного оточення. Маркарян Е.С.⁵⁹⁵ теж вважав основною функцією культури адаптивну, але екологічну культуру трактував

⁵⁸⁹ Steward J.H. Evolution and process. In: Anthropology today / J.H. Steward. – Chicago, 1953. – P. 318-321.

⁵⁹⁰ Маркарян Э.С. Теория культуры и современная наука / Э.С. Маркарян. – М., 1983. – С. 61.

⁵⁹¹ Лихачов Д.Л. Экология культуры / Д.Л. Лихачов // Экология. – 1979. – № 7. – С. 173-180.

⁵⁹² Бромлей Ю.В. Культура и этнические аспекты экологии / Ю.В. Бромлей. – М.: “Общество и природа”, 1981.

⁵⁹³ Лихачов Д.Л. Экология культуры / Д.Л. Лихачов // Экология. – 1979. – № 7. – С. 173-180.

⁵⁹⁴ Steward J.H. Evolution and process. In: Anthropology today / J.H. Steward. – Chicago, 1953. – P. 318-321.

⁵⁹⁵ Маркарян Э.С. Теория культуры и современная наука / Э.С. Маркарян. – М., 1983. – С. 61.

ширше – як покликано “характеризувати способи взаємодії суспільства не тільки з природним, але і з соціально-історичним середовищем”. Відповідно до цього він поділяв культуру на три підсистеми:

– природничо-екологічну, що відображає адаптацію суспільства до біофізичного оточення;

– суспільно-екологічну “як спосіб упорядкованої взаємодії досліджуваного суспільства з іншими суспільствами, з якими воно вступає в контакт шляхом інституціоналізованих мирних (дипломатичних, технічних, наукових, торгових тощо) і військових засобів”;

– соціорегулятивну, “спрямовану на підтримку самої соціальної системи як інтегроване ціле”.

Маркарян Е.С. підкреслює, що всі три підсистеми пов’язані між собою й утворюють загальний тип культури. Разом з тим поділ єдиного поняття “культура” на підсистеми має відносний характер.

Зв’язок культури та екології достатньо міцний і зумовлений історично. Культура є результатом розвитку взаємин людини і природи та, одночасно, від рівня її розвитку залежать способи і форми взаємодії суспільства з навколишнім природним середовищем. Людина – явище одночасно і природне, і суспільне, тому їй притаманні як культурні, так і природні властивості. Лише усвідомлення взаємозалежності цих властивостей утворює ту культуру, яка не суперечить природному середовищу, що набуло актуальності у зв’язку з наростанням екологічної кризи.

Екологічна культура розглядається як якісна характеристика загальної культури особи, її свідомості, діяльності та поведінки (табл. 5.7).

Таблиця 5.7. Тракткування поняття “екологічна культура”

№ з/п	Автор	Визначення
1	Калмыков А.А. ⁵⁹⁶	Екологічна культура – взаємовплив культурного та цивілізаційного процесів на стан навколишнього природного середовища
2	Лазоренко О.С. ⁵⁹⁷	Екологічна культура – якісна характеристика загальної культури особистості, її свідомості, діяльності та поведінки; це сукупність певних якісних рівнів суспільних матеріально-технічних стосунків людей до природи і один до одного з приводу природи
3	Маркарян Е.С. ⁵⁹⁸	Екологічна культура покликана характеризувати способи взаємодії суспільства не тільки з природним, але і з соціально-історичним середовищем

⁵⁹⁶ Калмыков А.А. Введение в экологическую психологию. Курс лекций / А.А. Калмыков. – М: Мнэпу, 1999. – 121 с.

⁵⁹⁷ Лазоренко О.С. Экологическое сознание как часть экологической культуры (педагогический аспект): материалы конференции [“Проблемы морально-нравственного развития личности и общества”] / О.С. Лазоренко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.counter.rambler.ru/top100.cnt?294143>.

⁵⁹⁸ Маркарян Е.С. Теория культуры и современная наука / Е.С. Маркарян. – М., 1983.

Екологічна культура включає відповідні ідеали та цінності, норми поведінки, екологічну відповідальність. Процес формування екологічної культури передбачає вирішення таких проблем:

- інформування про наслідки забруднення місця проживання, яке здатна забезпечити раціонально організована система бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання і механізм оформлення, передачі та зведення екологічної інформації на макрорівні;

- екологічний підхід до організації економіки та інших сфер життя і діяльності суспільства, контроль за формуванням якого здатна забезпечити система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання через надання своєчасної, достовірної інформації про діяльність окремого суб'єкта господарювання та їх сукупностей на рівні країни;

- формування екологічної свідомості через інформування суспільства про результати впливу його діяльності на навколишнє природне середовище.

Основними ознаками екологічної культури є:

- усвідомлення та розуміння залежності існування людини (як біологічного виду) від стану навколишнього природного середовища і тенденцій його розвитку;

- звільнення від споживацького ставлення до природи;

- підпорядкування своєї економічної діяльності вимогам необхідності збереження природно-ресурсного потенціалу.

Сучасна екологічна культура повинна підкреслювати роль людини як складової частини природи у збереженні навколишнього природного середовища, змінити ставлення до природи як до джерела матеріальних благ. Ідея панування над природою поступово повинна бути замінена на нову тезу – коеволюцію, тобто гармонію, взаємодію, взаємопідтримку суспільства та природи. Новим ціннісним орієнтиром повинна стати відповідальність людини як мислячої, розумної істоти, за долю планети.

Необхідність виховання екологічної культури як складової загальної культури особистості зафіксовано в Державній національній програмі “Освіта. Україна XXI століття”⁵⁹⁹ та у Концепції національного виховання студентської молоді⁶⁰⁰.

⁵⁹⁹ Державна національна програма “Освіта” [(“Україна XXI століття”)] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oipopp.ed-sp.net/content/view/34/36/>.

⁶⁰⁰ Матеріали концепції [“Національне виховання студентської молоді”] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.osvita.ua/legislation/Vishya_osvita/4310.

*Вплив облікової
інформації на
екосвідомість*

Другою складовою на рівні суспільства є екологічна свідомість, яка є ядром екологічної культури й екологічно орієнтованого світогляду. “Серед наявних екологічних проблем головною вважаю, – пише С.В. Бура, спеціаліст державного управління екології та природних ресурсів у Житомирській області, – низький рівень екологічної свідомості громадян. Якщо найближчим часом цей рівень не підніметься – деградація довкілля може привести до катастрофічних наслідків”⁶⁰¹.

Становлення екологічної свідомості спричиняє розуміння значущості екологічних проблем і спонукає до таких дій:

- світова спільнота приймає ряд узгоджених рішень з екологічної безпеки в масштабах всієї планети;
- приймаються правові норми та законодавство з охорони природи;
- виникає особлива екологічна мораль, що стосується етичного відношення людини до природи.

Стимулом для цього є інформування про стан навколишнього природного середовища та антропогенний вплив на нього на мікрорівні.

Формування екологічної свідомості полягає у принциповій зміні характеру стосунків людини та природи. На формування екологічної свідомості впливають екологічні знання і переконання. Знання, трансформовані у переконання, формують екологічну свідомість.

*Вплив облікової
інформації на
екоосвіту*

Третім компонентом на рівні суспільства є екологічна освіта як комплекс оволодіння природничонауковими знаннями, уміннями та відношенням. Екологічне виховання як складова етичного виховання – це єдність екологічної свідомості та поведінки, гармонійної з природою. Головне в екологічній освіті – формування відповідного світогляду, екологічної свідомості.

Методика формування екологічної культури, на думку В.Д. Комарова⁶⁰², ґрунтується саме на екологізованому навчально-виховному процесі. “Екологізація системи освіти, підвищення кваліфікації і перепідготовки фахівців є однією із вирішальних засад і шляхів порятунку природи й самої

⁶⁰¹ Бура С.В. Обласна програма охорони навколишнього природного середовища на 2000-2005 рр. та результати участі в ній учнівської молоді: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / С.В. Бура. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 32.

⁶⁰² Тезиси докладов міжнародного научн. метод. симпоз. [“Непрерывное экологическое образование и воспитание населения городов (концептуальные и научно-методические проблем”] / Отв. ред. В.Н. Барякин. – Запорожье, 1994. – 165 с. – С. 22-23.

людини»⁶⁰³. Тільки на засадах екологізації освіти можна сформувати нові принципи моралі, дати оцінку значення та ролі природи в життєдіяльності й існуванні людини. Тому система освіти в Україні повинна бути змінена і спрямована на формування екологічних цінностей, культури, етики тощо.

Екологічна освіта – найважливіша умова збереження існування людства, це підтверджується тим, що вона стала частиною світової стратегії стійкого розвитку. Оскільки перехід до стійкого розвитку кожної окремо взятої країни неможливий, то необхідна ефективна міжнародна співпраця, у тому числі й у сфері освіти. Головна спрямованість концепції екологічної освіти полягає в тому, що в учнів повинні формуватися не тільки відповідні знання і уміння, але і певні якості особистості. “На даному етапі розвитку цивілізації, – зазначає Г.П. Дудік, директор екологічного ліцею № 24 м. Житомира, – вкрай жорстоко постали екологічні проблеми, і основні з них повинні розв’язуватись у найближчі десятиріччя. Іншими словами, ці проблеми розв’язуватимуть наші теперішні учні. Чи зможемо ми підготувати їх свідомість до цього? Чи даємо їм у достатній кількості знання? Чи навчаємо їх виживати у екологічно небезпечному середовищі? Вважаємо, що найважливіше наше завдання – це змінити стереотипи мислення, домогтися переоцінки цінностей у свідомості учнів”⁶⁰⁴.

Екологічна освіта – не новий напрям у системі навчання. Але протягом всього періоду її формування існували певні недоліки в її організації. Узагальнюючи напрацювання попередників^{605,606} встановлено, що у дореволюційні часи в Росії в учнів у школі формувалося споглядальне відношення до природи. Впровадження в шкільне природознавство “біологічного методу” можна вважати зародженням екологічної освіти.

За часів радянської влади вивчення природи і спілкування з нею відбувалося у процесі діяльності з охорони природи у вигляді масового розвитку юннатського руху. В 30-их рр. ХХ ст., під час індустріалізації країни, в учнів виховувалося споживацьке відношення до природи. Вивчалось: скільки сірників можна зробити з одного дерева, для чого людям потрібні ліси, поля, річки тощо. За період 1945-1962 рр. природознавство

⁶⁰³ Экологизация системы образования (проблемы и принципы, значение и роль) // Стандарт и мониторинг в образовании. – 2001. – № 6. – С. 48-53, с. 49.

⁶⁰⁴ Дудік Г.П. Система екологічної освіти і виховання учнів: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / Г.П. Дудік. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 26.

⁶⁰⁵ Проблемы природоохранного образования. – Новосибирск, 1980. – С. 12.

⁶⁰⁶ Демешкант Н.А. Роль аграрних вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації в професійній екологічній підготовці фахівців / Н.А. Демешкант // Проблеми освіти: наук.-метод. зб. [Кол. авт.]. – К.: Інститут інноваційних технологій і змісту освіти МОН України, 2007. – Вип. 51. – 120 с.

велось методом пояснювального читання: учні відпрацьовували техніку читання, читаючи статті про природу та її охорону. Такий підхід привів до того, що декілька поколінь виховано у душі споживацького відношення та байдужості до природи.

З початку 70-х рр. ХХ ст. питання екологічного виховання почали розглядатися багатьма фахівцями. Екологічному вихованню та освіті присвячена Всесвітня міжурядова конференція в Тбілісі, проведена у 1977 р. Відзначаючи відсутність фахівців з цього профілю й екологічну неграмотність більшої частини людей планети, оргкомітет конференції розробив основні принципи здійснення природоохоронної освіти, які полягали у введенні до завдань освіти екологічного виховання всіх вікових категорій протягом всього життя, стимулювання активності кожного громадянина у сфері охорони навколишнього природного середовища, попередження знищення природних ресурсів через неусвідомлення можливих результатів.

Вседозволеність у відношенні до природи не виявлялася і навіть заохочувалася. Форми заохочення були різноманітними: від дитячих віршів до безглузких, екологічно (і економічно) господарських проєктів. Це стало початком екологічної кризи.

Наприкінці 80-х – початку 90-х рр. ХХ ст. активізувалися спроби подолати екологічну кризу засобами освіти. У 1990 р. прийнято спільну постанову Міністерства освіти України та Державного комітету природи України “Про стан екологічної освіти в системі Мінвузу України” від 24 квітня 1990 р., в якій наголошувалося на необхідності розширення державної підготовки фахівців екологічного напрямку освічених щодо взаємодії суспільства і природи та шляхів їх оптимізації.

Вирішальна роль у посиленні уваги до екологічної освіти в глобальному масштабі належить Всесвітній зустрічі в Ріо-де-Жанейро у 1992 р. За результатами зустрічі на третьому конгресі (3rd World Environmental Education Congress), що відбувся у 2005 р., прийнято рішення щодо сприяння створенню єдиного світового співтовариства з питань освіти в галузі охорони навколишнього природного середовища і стійкого розвитку. Одним із основних завдань конгресу було піднесення ролі екологічної освіти та відповідних наукових досліджень для розвитку демократичного суспільства, заснованого на повазі до всього живого на планеті та гармонії між народами.

Формування екологічної освіти продовжується і до сьогодні. У ст. 7 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища”⁶⁰⁷ передбачається загальна обов’язкова комплексна освіта і виховання у сфері охорони довкілля, в тому числі в дошкільних дитячих закладах, у системі загальної, середньої, професійної та вищої освіти, підвищення кваліфікації та перепідготовки фахівців. “Тільки підвищення рівня екологічної освіти суспільства в цілому, – зазначає Н.І. Юрік, заступник директора екологічного центру виховання дітей та юнацтва з навчально-виховної роботи м. Бердичева Житомирської області, – може змінити стиль мислення дітей, господарських керівників і поведінку кожної людини. Екологічні знання потрібні всім без винятку”⁶⁰⁸.

Основними завданнями екологічної освіти є:

- формування особистості учнів;
- розвиток умінь переносити закони природи на життя суспільства і на своє власне життя;
- вміння співвідносити глобальні процеси збереження природи і приватні проблеми збереження власної психіки;
- формування вмінь і навиків з вивчення, збереження та відтворення природи.

Провідним завданням екологізації освіти є трансформація технократичного мислення в екологічно орієнтоване, спрямоване на природовідповідне ставлення до навколишнього природного середовища в процесі фахової діяльності та повсякденному житті.

Однак практичні дослідження свідчать про те, що розвиток екологічної свідомості тільки на основі формальної екологічної освіти виявляється малоефективним: “Гасла, лекції і навіть самі хороші книги і фільми недостатні для формування активної екологічної свідомості. Вони необхідні, але одного цього мало. Не можна піти в бібліотеку, начитатися розумних підручників і сказати: “Тепер з екологічною свідомістю у мене все гаразд”. Свідомість формується в процесі діяльності”⁶⁰⁹.

⁶⁰⁷ Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” № 1264-ХІІ від 25 червня 1991 р. / Екологічне законодавство України: зб. нормат. актів / відп. ред. І.О. Заєць – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 413 с.

⁶⁰⁸ Юрік Н.І. Екологічне виховання – ефективна складова громадянського виховання: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / Н.І. Юрік. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 63.

⁶⁰⁹ Комбарова Т.В. Актуальность основных аспектов формирования экологического сознания: материалы конференции [“Проблемы морально-нравственного развития личности и общества”] / Т.В. Комбарова [Електронний-ресурс]. – Режим доступу: <http://www.counter.rambler.ru/top100.cnt?294143>.

Нове століття все очевидніше ставить вимогу вже нині готувати спеціалістів, які будуть здатні розв'язувати складні екологічні проблеми, обумовлені нерозумною діяльністю людей у ХХ ст., недбалим використанням природних ресурсів; розвивати всебічну морально-етичну вихованість, ядром якої є усвідомлення кожним відповідальності за власні дії та вчинки, що неможливо зробити без системи інформування.

Багатоаспектний характер сучасної екології передбачає використання комплексного підходу до розкриття екологічних проблем. На думку провідних фахівців у галузі екологічної освіти країн Східної та Центральної Європи⁶¹⁰, найбільш ґрунтовно це можна зробити спираючись на міждисциплінарні зв'язки у навчанні. Саме інтегрування знань фундаментальних дисциплін і фахових знань на рівні міждисциплінарних зв'язків та реалізація принципу професійного спрямування під час вивчення природничо-екологічних дисциплін дозволяє ефективно подолати негативні явища і суперечності між людиною і природою.

Екологізація системи освіти, зумовлена суспільними потребами, полягає у посиленні еколого-світоглядних орієнтацій освіти, насиченні навчальних предметів питаннями екології, включенні до змісту освіти. Наявність “екологічних аспектів практично в усіх дисциплінах, що викладаються у школі та ВНЗ, – пише М.М. Кисельов, – хоча дещо й ускладнює “дидактичну орієнтацію” на екологічну освіту, зате є гарною передумовою для об'єднання раніше розрізнених зусиль педагогів-предметників з метою ефективнішого формування цілісного матеріалістичного світогляду та екологічної культури вихованців”⁶¹¹.

Свідоме сприйняття екологічних знань – проміжна мета екологічної освіти, кінцева мета полягає в екологізації свідомості суб'єкта, яка передбачає екологізацію усіх її складових. Мета екологічної освіти може бути досягнута тільки за умови постійної наявності необхідної, доступної та своєчасної інформації про стан навколишнього природного середовища та його зміни, яку може надавати система бухгалтерського обліку. Така інформація слугуватиме засобом заохочення до навчання та застосування навиків і умінь на практиці. Екологічна освіта не повинна зупинятися на стадії простої поінформованості, а цілеспрямовано формувати особистість. В цьому значна роль відводиться якості та доступності екологічної

⁶¹⁰ Визи Ю.О. О положении воспитания в области охраны окружающей среды в системе общего образования / Ю.О. Визи // Социально-экономические, организационно-правовые и пед. аспекты окруж. среды. – Варшава, 1980. – № 13. – С. 31-36.

⁶¹¹ Киселев Н.Н. Мироззрение и экология / Н.Н. Киселев. – К.: Наукова думка, 1990. – 215 с. – С. 130.

інформації, способам її подання та спрямування. Це висуває певні вимоги до системи, яка формує екологічну інформацію, тобто до системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

*Вплив облікової
інформації на
екологічні знання і
виховання*

На рівні особистості першою складовою є екологічні знання та виховання. Екологічне виховання – це розвиток волі, почуття і рис характеру, які б проявлялись у етичній поведінці у відношенні до навколишнього природного середовища. Мета екологічного виховання – формування відповідального відношення до навколишнього природного середовища, яке будується на базі екологічної освіти. Критерієм сформованості відповідального відношення до навколишнього природного середовища є етична турбота про майбутні покоління. Сама природа розуміється не як зовнішнє відносно людини середовище, а як система, одним з елементів якої є людина.

Умовою такого виховання є організація взаємопов'язаної наукової, етичної, правової, естетичної і практичної діяльності людини, спрямованої на вивчення та покращення стосунків між нею і природою. Воно повинно бути добровільним і безперервним протягом усього життя людини.

Завданнями екологічного виховання є:

- формування системи знань про екологічні проблеми сучасності та шляхи їх вирішення;
- формування мотивів, потреб і звичок екологічно доцільної поведінки та діяльності, здорового способу життя;
- розвиток системи інтелектуальних і практичних умінь з вивчення, оцінки і покращення стану навколишнього природного середовища своєї місцевості;
- розвиток інтелектуального (здібності до аналізу екологічних ситуацій), емоційного (відношення до природи як до універсальної цінності), етичного (волі та наполегливості, відповідальності) прагнення до активної діяльності з охорони навколишнього природного середовища.

Постановою Верховної Ради України від 5 березня 1998 р. №188/98-ВР затверджено, що створення системи екологічної освіти й виховання є одним із пріоритетів державної політики України в галузі охорони довкілля, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки.

Налагодити екологічне виховання – справа не легка і достатньо тривала. Так Міністр охорони навколишнього природного середовища Г. Філіпчук зазначав: "... навчити сотні тисяч підприємств, від керівників до простих працівників, від відомчих кураторів аж до міністерств, навчити всю державу

розумно використовувати природні ресурси й відновлювати навколишнє природне середовище – на це підуть, можливо, роки й роки. Потрібні серйозні закони, цільна державна політика у сфері екології, яка б мобільно й адекватно реагувала на мінливі природоохоронні завдання й потреби”⁶¹².

Але навчати берегти навколишнє природне середовище потрібно. Цією проблемою перейнялися педагоги Житомирщини. “... Значне погіршення стану навколишнього природного середовища, варварське ставлення людини до природи, погіршення стану здоров’я дітей після Чорнобильської катастрофи, – зазначає Г.П. Дудік, директор екологічного ліцею № 24 м. Житомира, – стало причиною того, що у 1997 році за власною ініціативою педагогами школи № 24 м. Житомира розроблена шкільна концепція “Екологічна освіта та виховання учнів”. Основними її завданнями є формування екологічної свідомості, екологічного мислення та екологічної культури учнів з 1 до 11 класу. Згідно шкільної концепції! екологічна освіта і виховання проходить через кожен навчальний предмет”⁶¹³. Критерієм ефективності екологічного виховання і освіти можуть бути як система знань на глобальному, регіональному, локальному рівнях, так і реальне покращення навколишнього природного середовища місцевості.

Екологічне виховання має дві форми прояву: перша – екологічна свідомість (формується через систему виховання), друга – екологічна поведінка (формується у повсякденному житті особи).

Щоб екологічне виховання не було безпідставним, обов’язково необхідно сформувати екологічну свідомість. Екологічно освічена особа, знаючи, яку шкоду природі завдають певні дії, формує своє відношення до цих дій і вирішує для себе питання про їх правомірність. Екологічна поведінка складається з окремих вчинків (сукупність станів, конкретних дій, умінь і навиків) і відношення людини до вчинків, на які впливають цілі та мотиви особи. Якщо людина екологічно свідома, то норми і правила екологічної поведінки матимуть під собою тверду основу і стануть переконаннями цієї людини.

Екологічне виховання формує екологічне мислення, яке є необхідним засобом сприйняття природного середовища як єдиної, цілісної системи, з якою людство повинно взаємодіяти раціонально та розумно. Однією з його вимог, за словами Е.В. Гирусова⁶¹⁴, є синтез багатьох аспектів:

⁶¹² Пуговиця М. Бути чи не бути / М. Пуговиця // Урядовий кур’єр. – 2008. – № 74. – С. 6.

⁶¹³ Дудік Г.П. Система екологічної освіти і виховання учнів: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / Г.П. Дудік. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 26.

⁶¹⁴ Гирусов Э.В. Экологическое сознание как условие оптимизации взаимодействия общества и природы. Философские проблемы глобальной экологии / Э.В. Гирусов. – М., 1983. – С. 105-121.

соціально-політичних, ідеологічних, ресурсних, етичних, юридичних тощо, в результаті чого на зміну функціональному баченню природи приходять системне, науково-обґрунтоване.

Екосвідомість – система знань і оцінок, що відносяться до пізнавальних здібностей людини, до її інтелектуальної діяльності щодо охорони навколишнього природного середовища. Тому проблема екологічної кризи і можливої екологічної катастрофи безпосередньо пов'язана з розумовою здатністю людини розробити лінію поведінки, що дозволяє запобігти цій катастрофі.

“Формування екологічної свідомості, екологічної культури людини, – зазначає Н.І. Юрік, заступник директора екологічного центру виховання дітей та юнацтва з навчально-виховної роботи м. Бердичева Житомирської області, – відбувається протягом усього життя, на всіх ступенях освіти та інформації від дитячого садка до середньої та вищої школи, від гуртка, листівки, до засобів масової інформації. Інформація – найважливіший елемент виховного та навчального процесу. Вона має відповідати вимогам відкритості, прозорості та бути доступною для всіх суб'єктів педагогічної комунікації”⁶¹⁵. Вищевикладене окреслює чільне місце бухгалтерського обліку, як інформаційної системи, у процесі формування екологічно освіченої особистості.

*Вплив облікової
інформації на
екологічну
психологію*

Велике значення у екологічному вихованні має психологічний аспект, який включає:

- розвиток екологічної свідомості;
- формування потреб, мотивів і установок особи, які б відповідали вимогам раціонального природокористування і охорони навколишнього природного середовища;
- створення етичних, естетичних відчуттів, навиків і звичок;
- виховання стійкої волі;
- формування цілей екологічної діяльності.

Одним із головних завдань екологічної психології є розробка наукової основи для системи екологічної освіти, адекватно реагувати на швидкозмінну структуру взаємодії з навколишнім природним середовищем.

Дерябо С.Ю. зазначає, що “екологічна психологія є природничо-науковою основою для екологічної педагогіки, рушієм системи освіти і виховання та розвитку екологічної свідомості”⁶¹⁶. “Подальше покращення

⁶¹⁵ Юрік Н.І. Екологічне виховання – ефективна складова громадянського виховання: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / Н.І. Юрік. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 63.

⁶¹⁶ Комбарова Т.В. Актуальность основных аспектов формирования экологического сознания: материалы конференции [“Проблемы морально-нравственного развития личности и общества”] / Т.В. Комбарова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.counter.rambler.ru/top100.cnt?294143>.

екологічної ситуації, – зазначає П.П. Омельчак, голова Житомирської обласної ради Українського товариства охорони природи, – можливе лише через екологізацію виробництва та екологізацію мислення всього населення, розв’язання на законодавчому рівні проблеми всеосяжної екологічної освіти і пропаганди, екологічної інформації”⁶¹⁷. А одним з надійних джерел екологічної інформації є система бухгалтерського обліку.

Розкриваючи екологічну інформацію, більшість засобів масової інформації намагається подати тільки негативні наслідки впливу на навколишнє природне середовище з метою привернення уваги громадськості. Як зазначає М.М. Кисельов, “часто екологічний матеріал подається в апокаліптичному стилі, що призводить до невротизації громадської свідомості, стану “екоістерії”⁶¹⁸. Велика кількість негативної інформації, що звалилася на людину, веде до виникнення синдрому інформаційної втоми, а також до різних психічних розладів аж до масової агресії. Тому, встановлюючи вимоги до формування екоінформації необхідно врахувати, що розкриття тільки негативної інформації без зазначення позитивної є недоцільним і не стимулює позитивних змін, а також невігідне для суб’єктів господарювання, які повинні формувати таку інформацію.

⁶¹⁷ Омельчак П.П. Екологічне виховання – ефективна складова системи громадянського виховання: матеріали обласної науково-практичної конференції [“Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”] (м. Житомир, 27 жовтня 2005 р.) / Петро Петрович Омельчак. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 10.

⁶¹⁸ Кисельов М.М. Концептуальні виміри екологічної свідомості: [монографія] / [М.М. Кисельов, В.Л. Деркач, А.В. Толстоухов та ін.]. – К.: Вид. Парапан, 2003. – 312 с. – С. 17.

Висновки до п'ятого розділу

Зростання інформаційних потреб націй і всього людства вимагає наявності знань про навколишнє природне середовище та антропогенний вплив на нього. Це пов'язано з намаганням людства управляти станом навколишнього природного середовища та впливом на нього. У результаті дослідження формування та оприлюднення екологічної інформації в бухгалтерській звітності суб'єкта господарювання встановлено таке:

1. З метою забезпечення формування та використання екологічної інформації необхідно урегулювати такі питання:

1) державні органи повинні забезпечити формування загальнодержавної інформаційної бази щодо екологічних проблем довкілля. В Україні екологічна інформація згідно із законодавством формується певними державними органами в межах їх компетенції. Вважаємо, що на макрорівні інформацію про стан та зміни навколишнього природного середовища найбільш доцільно формувати на підставі екологічної інформації суб'єктів господарювання;

2) на сьогодні суб'єкти господарювання, які є основними осередками впливу на навколишнє природне середовище, не розкривають у звітах екологічну інформацію у зв'язку з відсутністю законодавчих вимог і їх незацікавленістю в оприлюдненні такої інформації. Державна політика України повинна бути спрямована на створення єдиної системи бухгалтерського обліку і звітності на всій території України та її узгодження з міжнародними стандартами і методологією. Це дозволить інтегрувати інтереси мікро- та макрорівнів;

3) інформація про вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище є предметом зацікавленості екологічно свідомих груп користувачів фінансової звітності підприємств, що вимагає розкриття такої інформації. Тому запропоновано:

а) Примітки до річної фінансової звітності доповнити розділом, у якому будуть розкриватися основні показники екологічної діяльності підприємств;

б) в умовах відсутності правового регулювання способу розкриття інформації щодо впливу на навколишнє природне середовище, підприємства розкривають лише ту інформацію, яка характеризує їх з позитивної сторони. Тому потрібні чіткі вимоги до складу, деталізації та якості інформації про вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище;

4) користувачів екологічної інформації на сьогодні незначна кількість (це, в основному, суспільні об'єднання), тому необхідно виховувати екологічну свідомість нації через впровадження екологічної освіти, що

допоможе вирішити існуючі нині екологічні проблеми. Виховані екологічно свідомі користувачі інформації будуть формувати вимоги щодо складу та змісту такої інформації. Такий шлях формування екологічної інформації є найбільш оптимальним і ефективним.

2. Найбільшим забруднювачем навколишнього природного середовища є підприємства, тому охорона середовища повинна стати однією з основних їх цілей. Необхідно впровадити екологічне управління, тобто всі управлінські рішення мають максимально враховувати екологічні норми. Охорона середовища повинна пронизувати цілі підприємства та сфери діяльності. Це означає не тільки поставку на ринок екологічно чистої продукції, але й побудову таких структур, які поєднують охорону середовища з усіма завданнями підприємства, починаючи від сфер дослідження, постачання, виробництва, реалізації до навчання і мотивації працівників щодо екологічного мислення та діяльності. В основі діяльності щодо охорони середовища у підприємстві повинен бути передусім, економічний інтерес, тому охорона середовища повинна окуповуватися не тільки у майбутньому, але й у кожному операційному циклі.

Нехтування проблем охорони навколишнього природного середовища в діяльності підприємства може призвести до прикрих результатів. Підприємство, яке знищує середовище, повинно рахуватися з втратою довіри суспільства, а, отже, і зі зменшенням обсягів реалізації. Відновити довіру дуже складно. Натомість підприємство, про яке можна сказати, що його технології та продукція мають найвищу екологічну якість, виграє в очах екологічно свідомої частини суспільства та може розраховувати на лояльність і залучення клієнтів на тривалий період. Недостатня турбота про середовище не оплачується, тоді як турбота про неї, хоч і вимагає витрат, але примножує прибутки.

Нова екологічна політика повинна полягати не тільки у побудові чи експлуатації об'єктів, що очищують навколишнє природне середовище, але, перш за все, у налагодженні процесів і технологій, які краще служать середовищу, економіці та суспільству. Екологічний підхід безперечно змінить менталітет і основи господарювання, а також правила економічної гри на більш етичні. Майбутнє буде належати тим підприємствам, які свій розвиток і ринкову експансію зможуть пристосувати до вимог охорони середовища.

Зміни, що відбуваються в економіці, вимагають переведення процесу управління підприємством у комплексний і багатовимірний, що сприятиме зміні парадигми діяльності та структури мислення. На сьогодні викликом для керівників є екоуправління, тобто вміння поєднувати ефективність з охороною навколишнього природного середовища.

Ринковий механізм не в змозі організувати господарську діяльність, яка б охороняла та не забруднювала навколишнє природне середовище. Тому необхідне державне регулювання зазначеного питання шляхом налагодження механізму дії розробленого та прийнятого в Україні екологічного законодавства.

З метою удосконалення управління природокористуванням на рівні підприємства запропоновано сформувати і впровадити систему управління екологічною діяльністю, ключовим моментом у якій повинна стати налагоджена система бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік екологічної діяльності спрямований на фіксацію фактів господарського життя, які стосуються взаємодії підприємства, як основного споживача ресурсів, і біосфери, як ресурсопостачальника.

3. Розбудова демократичної, правової держави в Україні значною мірою залежить від того, наскільки ефективною і досконалою буде система законів, що забезпечують охорону навколишнього природного середовища та природних ресурсів в інтересах нинішнього та наступних поколінь. Значну роль у цьому відіграє саме бухгалтерський облік.

Законодавство України в цілому достатньо регламентує ставлення до навколишнього природного середовища, недопущення забруднення та охорону довкілля. Завдання відповідних контролюючих органів, суб'єктів та об'єктів екологічного права – забезпечити їх виконання. Місце системи бухгалтерського обліку у забезпеченні реалізації вимог існуючої нормативної бази щодо екологічної діяльності можна розкрити у таких основних положеннях:

- затвердження бухгалтерського обліку екологічної діяльності як складової стійкого розвитку країни;
- визначення об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю;
- закріплення обов'язкового ведення обліку екологічної діяльності на підприємствах всіх організаційно-правових форм і форм власності;
- встановлення єдиних вимог щодо організації та методики ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності в Україні;
- розробка методики відображення в обліку та оцінки об'єктів природно-ресурсного потенціалу, що підлягають відображенню в обліку;
- розробка методики відображення в бухгалтерському обліку оцінки впливів діяльності підприємства на навколишнє природне середовище;

– розробка порядку формування та розкриття інформації про екологічну діяльність у звітності підприємства.

Ці положення допоможуть забезпечити збереження та ефективного використання природних ресурсів на окремо взятих підприємствах та на рівні держави.

Знання екологічного законодавства повинні стати частиною правових знань, які отримують спеціалісти з бухгалтерського обліку і аудиту, і від того, на скільки ці знання будуть повними, наскільки ефективно застосовуватимуться у професійній діяльності норми екологічного законодавства, багато в чому залежить правова культура впровадження програм раціонального природокористування як на рівні підприємств, так і на рівні держави в цілому.

4. У ХХІ ст. загострилися всесвітні екологічні проблеми, одним із шляхів вирішення яких є переорієнтація духовного життя – формування ставлення до природи, що базується на взаємозв'язках природи та людини. З огляду на це кожна людина має зробити свій світогляд і спосіб життя більш екологічним, що призведе до зміни суспільства в цілому.

Основна проблема в тому, що люди не до кінця усвідомлюють наслідки свого негативного впливу на навколишнє природне середовище. Недостатня кількість, аналітичність інформації, її несвоєчасність і суб'єктивність спричиняє байдужість суспільства до свого майбутнього та наступних поколінь. Тому велике значення має вивчення екологічної свідомості людини, її відношення до навколишнього природного середовища, мотивів проєкологічної поведінки. Раціональне, екологічно обґрунтоване природокористування можливе лише за умов масової екологічної грамотності.

Можливість залучення суспільства до інформаційних ресурсів відіграє значну роль у вирішенні питання формування у населення екологічної свідомості та виховання екологічної культури як нового способу мислення, що ґрунтуються на розумінні соціально-економічних і екологічних процесів.

Вплив економічної інформації, в т.ч. облікової, на формування екологічного усвідомлення проявляється на рівні суспільства та особистості. На рівні суспільства на формування національної культури, менталітету, національної свідомості, системи освіти та на рівні особистості на знання і виховання, екоосвідомість і екологічну поведінку, психологію та екокультуру

впливає система бухгалтерського обліку через надання інформації про діяльність суб'єктів господарювання, а, отже, і антропогенний вплив на навколишнє природне середовище, та контроль за відповідністю організації економіки суб'єкта господарювання та держави в цілому екологічним вимогам і стратегії екологічного розвитку держави.

Суспільство ще недостатньо інформоване про стан навколишнього природного середовища та антропогенний вплив на нього, щоб управляти ними. Тобто спостерігається так зване "екологічне неуцтво". Сучасні дослідники майже одностайні в тому, що наука ще не готова до вирішення глобальних екологічних завдань. Ситуація надзвичайно ускладнюється тим, що наявні знання через різні причини суб'єктивного й об'єктивного характеру недостатньо оперативно впроваджуються в повсякденну практику. Внаслідок цього спостерігається дисонанс між екологічними рекомендаціями, розробленими в теорії, та їх практичною реалізацією. Однією з причин цього є те, що цілі людей часто формуються без урахування перспективи, орієнтуються на досягнення миттєвого економічного ефекту. Але суспільству необхідно усвідомити, що воно приречене на загибель, якщо не сформує екологічну свідомість. Ця свідомість повинна проникнути в усі галузі науки і змінити їх так, щоб вони сприяли розвитку людства, а не його загибелі.

ВИСНОВКИ

Останнім часом людство надмірно експлуатує засоби навколишнього природного середовища, що зумовлює зниження їх кількості та якості та спричиняє економічні й екологічні проблеми. Загроза руйнування компонентів біосфери, як відтворюваних, так і невідтворюваних, формується через діяльність суб'єктів господарювання. Тому постає проблема екологодоцільного управління на мікро- та макрорівні на основі достовірної, повної та своєчасної інформації, надання якої може забезпечити система бухгалтерського обліку.

Проведене дослідження дозволило зробити ряд важливих висновків і розробити практичні рекомендації з розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

1. Споживацьке ставлення людини до засобів навколишнього природного середовища стало одним з факторів формування екологічної кризи. Розроблена Конференцією ООН з навколишнього середовища і розвитку, що відбулася у Ріо-де-Жанейро у 1992 р., концепція стійкого розвитку не набула реалізації через непідготовленість науки та відсутність суспільної екологічної свідомості. В межах інтеграції наук на екологічному підґрунті, в економіці підприємства запропоновано виділити екологічну діяльність, що надає можливість налагодити систему мікро- та макроекономічного управління антропогенним впливом на навколишнє природне середовище.

2. В економічній теорії природні ресурси розглядалися як дар природи людині, що спричинило зневажливе ставлення до довкілля. Причиною такої ситуації є виокремлення людини з навколишнього природного середовища у результаті процесу індустріалізації. Прагнення до максимізації прибутку спричинило незацікавленість власників капіталу в охороні довкілля. Факторами впливу на власника підприємства у напрямі екологізації його діяльності є такі: налагодження системи інформування; активні дії споживачів через формування попиту на екологічно чисту продукцію; формування екологічної свідомості суспільства.

3. Відсутність достовірної, своєчасної та повної інформації про вплив людини на довкілля спричиняє нерегульованість процесу використання засобів навколишнього природного середовища. Системою, що спроможна забезпечити формування та оприлюднення екологічної інформації є бухгалтерський облік, який нині системно не відображає екологічну діяльність суб'єкта господарювання. З метою підвищення рівня регулювання антропогенного впливу на навколишнє природне середовище обґрунтовано необхідність розробки теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності для надання інформації управлінцям мікро- та макрорівнів.

4. Нерозвиненість наукових досліджень у сфері еколого-облікових проблем спричиняє ігнорування ролі бухгалтерського обліку у забезпеченні реалізації положень концепції стійкого розвитку економіки. Встановлено поступове збільшення кількості досліджень у сфері економіки у зв'язку з екологією з початку ХХ ст., що зумовлено наростанням екологічних загроз людству. Найбільш дослідженими з наукової точки зору є загальні екологічні питання: екологічна економіка, екологічна діяльність, екологічні відносини, стійкий розвиток тощо, паралельно з ними піднімалися питання, пов'язані з природно-ресурсним потенціалом і земельними ресурсами. В Україні за еколого-обліковою проблематикою наукових досліджень на рівні докторських дисертацій не проводилось, що зумовлює нерозробленість зазначеного напрямку.

5. Недосконалість теорії бухгалтерського обліку проявляється у невключенні до складу облікових об'єктів тих, що пов'язані з екологічною діяльністю. Це зумовлює відстороненість бухгалтерського обліку від екологічних проблем сучасності. Запропоновано до складу об'єктів бухгалтерського обліку включати такі (згруповані згідно з ознаками розробленої класифікації): господарські засоби (природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення), джерела утворення господарських засобів (екологічні зобов'язання), результати діяльності (екологічні доходи, екологічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності). Відображення таких об'єктів в бухгалтерському обліку дозволить забезпечити екологодоцільну діяльність суб'єкта господарювання, яка відповідала б концепції стійкого розвитку.

6. Недосконалість методології бухгалтерського обліку зумовлена невідображенням об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю. Відсутність відображення в бухгалтерському обліку зазначених об'єктів призводить до проблем в управлінні екологічною діяльністю на мікрорівні (сплата штрафів за порушення законодавчих норм щодо екологічної діяльності, недоотримання доходів, пов'язаних з екологізацією виробництва тощо) та природним капіталом на макрорівні (втрата природного капіталу у кількісному та якісному вираженні). За результатами дослідження запропоновано методологію бухгалтерського обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання, яка включає пропозиції за елементами його методу. Впровадження пропозицій дозволить формувати достовірну, своєчасну та повну інформацію про екологічну діяльність підприємства.

7. Відсутність методології бухгалтерського обліку природно-ресурсного потенціалу (як сукупності природних ресурсів, які використовуються або можуть бути використані у господарській діяльності людини без нанесення

шкоди навколишньому природному середовищу) та економічної інформації про його стан, а також вид і ступінь антропогенного впливу на нього призводить до його нераціонального використання, виснаження, знищення. Складові природно-ресурсного потенціалу запропоновано в бухгалтерському обліку відображати у розрізі таких операцій: з руху природних ресурсів, з оренди природних ресурсів, з охорони природних ресурсів від забруднення та знищення. Ведення бухгалтерського обліку у розрізі запропонованих операцій дозволяє посилити зовнішній і внутрішній контроль за впливом діяльності суб'єкта господарювання на природно-ресурсний потенціал.

8. Налагодження реалізації вимог нормативного регулювання щодо земельних відносин в Україні може бути здійснене через розробку методології бухгалтерського відображення земельних угідь. Оцінку земель сільськогосподарського призначення доцільно здійснювати за справедливою вартістю з встановленням нижньої межі такої вартості – експертна оцінка, передбачена Законом України “Про оцінку земель”. Така методика дозволить враховувати екологічну, соціальну та економічну характеристику об'єкта оцінки. В бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання запропоновано відображати: земельні ділянки, якщо вони є власністю цього суб'єкта; операції з операційної оренди сільськогосподарських угідь; операції з охорони земель від забруднення. Впровадження пропозицій дозволить формувати інформацію про наявність, склад, стан і рух земельних ресурсів сільськогосподарського призначення як одного з елементів національного багатства.

9. Неадекватність екологічної інформації на мікро- та макрорівнях спричиняє нерозвиненість суспільної екосвідомості та ігнорування екологічних проблем. Екологічну інформацію запропоновано формувати на мікрорівні в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання. Оприлюднювати інформацію доцільно у Примітках до річної фінансової звітності, доповнених розділом, де розкриваються основні показники екологічної діяльності підприємства, які регламентуються законодавчо. Розкриття інформації створюватиме передумови для поважного ставлення людства до навколишнього природного середовища та запобігання безконтрольного знищення природного капіталу країни.

10. Відсутність екологічного управління суб'єктом господарювання спричинене нерозвиненістю у їх власників суспільної відповідальності за вплив на життя та здоров'я нації шляхом порушення навколишнього природного середовища. З метою удосконалення управління природокористуванням на рівні підприємства запропоновано сформувати і впровадити систему управління екологічною діяльністю, ключовим моментом у якій повинна стати налагоджена система бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік екологічної діяльності має бути спрямований на фіксацію фактів господарського життя, які стосуються взаємодії підприємства, як основного споживача ресурсів, і біосфери, як ресурсопостачальника. Ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності дозволить суб'єктам господарювання ідентифікувати додаткові вигоди від екологізації виробництва, що стимулюватиме їх до подальшої екологізації діяльності.

11.3 метою виконання положень екологічного законодавства пропонується затвердити бухгалтерський облік екологічної діяльності як складову стійкого розвитку країни, закріпити обов'язковість ведення обліку екологічної діяльності на підприємствах всіх організаційно-правових форм і форм власності, розробити теорію та методологію бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Пропозиції дозволять забезпечити збереження та ефективне використання природних ресурсів як на окремо взятих підприємствах, так і на рівні держави.

12. Нерозвинутість суспільної екологічної свідомості спричиняє нераціональне використання та виснаження ресурсів навколишнього природного середовища. Можливість залучення суспільства до інформаційних ресурсів впливає на формування у населення екологічної свідомості та виховання екологічної культури як нового способу мислення, що ґрунтуються на розумінні соціально-економічних і екологічних процесів. Донесення екологічної інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку та певним чином обробленої до широкої громадськості дозволить зробити спосіб мислення людства більш екологічним та запобігти глобальній екологічній кризі, що сформувалася на Землі.

Впровадження пропозицій, наведених у монографії, дозволить:

1) на мікрорівні – формувати своєчасну, достовірну та адекватну потребам мікро- та макроуправління інформацію щодо екологічної діяльності суб'єкта господарювання, яка буде основою прийняття виважених рішень у сфері регулювання впливу на навколишнє природне середовище та гарантуватиме бережливе природокористування; отримувати додаткові вигоди від оприлюднення інформації про екологодоцільну діяльність;

2) на макрорівні – отримувати достовірну зведену інформацію, яка забезпечуватиме обґрунтованість формування державної екологічної політики відповідно до концепції стійкого розвитку економіки; здійснювати контроль за екологічною діяльністю суб'єктів господарювання з метою регулювання антропогенного впливу на навколишнє природне середовище; формувати та реалізовувати заходи з відновлення та збереження природного капіталу країни та світу в цілому.

Додатки

Додаток А

Інтерпретація поняття “стійкий розвиток”

№ з/п	Автор	Визначення поняття
1	2	3
до 1987 р.		
1	Стронг М. ⁶¹⁹	<i>Екорозвиток</i> – екологічно орієнтований соціально-економічний розвиток, при якому зростання добробуту стану людей не супроводжується погіршенням середовища і деградацією природних систем
2	Рюміна К. ⁶²⁰	<i>Сталий розвиток</i> – підтримка створеного людиною капіталу (матеріального), людського капіталу (зокрема інформаційного і культурного) та природного капіталу
3	Ісаченко А.Г. ⁶²¹	<i>Оптимізація природного середовища</i> – комплекс заходів щодо раціонального використання природних ресурсів, охорони, оздоровлення й узагальнення природного оточення людства
4	Олдак П.Г. ⁶²²	<i>Рівноважне природокористування</i> – суспільство контролює всі сторони свого розвитку, намагаючись, щоб сукупне антропогенне навантаження на середовище не перевищувало самовідновного потенціалу природних систем
1987 р.		
5	Брундтланд Р.Х. ⁶²³	<i>Сталий розвиток</i> – розвиток, який задовольняє потреби нинішнього покоління, та не ставить під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби
після 1987 р.		
6	Томсон С. (Thompson S.), Терівел Р. (Theriwel R.) ⁶²⁴	<i>Сталий розвиток</i> – означає проєкологічний, перспективний економічний розвиток, а відтак, який забезпечує суспільні потреби та аналогічні можливості для майбутніх поколінь
7	Маундерс К.Т. (Maunder K.T.), Барріет Р.Л. (Burriet R.L.) ⁶²⁵	<i>Сталий розвиток</i> – такий спосіб використання натуральних засобів, здійснення інвестицій, створення техніки і технології, який буде збільшувати економіку, природні та суспільні умови задоволення потреб цього та наступного поколінь. Результатом такого розвитку є утримання сталого глобального розвитку натуральних засобів Землі, що призводить до регулювання впливу на навколишнє середовище
8	Фієдор Б. (Fiedor B.), ⁶²⁶ Жиліч Т. (Żylicz T.) ⁶²⁷	<i>Сталий розвиток</i> – зростання екологічної свідомості суспільства через домінування екологічних вимог над вимогами господарського розвитку

⁶¹⁹ Акимов Т.А. Экология: [учебник для вузов] / Т.А. Акимов, В.В. Хаскин. – М.: Юнита, 1998. – 340 с.

⁶²⁰ Рюмина Е. Экологический фактор в экономико-математических моделях / Е. Рюмина. – М.: Наука, 1980. – 166 с.

⁶²¹ Исаченко А.Г. Оптимизация природной среды: геогр. аспект / А.Г. Исаченко. – М.: Мысль, 1980. – 264 с.

⁶²² Олдак П.Г. Равновесное природопользование: взгляд экономиста / П.Г. Олдак. – Новосибирск, 1983. – 153 с.

⁶²³ Наше общее будущее: Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР); [пер. с англ.]. / Под ред. и с послесл. С.А. Евтеева и Р.А. Перелета. – М.: Прогрес, 1989. – 376 с.

⁶²⁴ Thompson S. Environmental Auditing / S. Thompson, R. Theriwel // School of Biological and Molecular Sciences, and Planing. – Oxford Politehnik. – 1990. – p. 4.

⁶²⁵ Maunder K.T. Accounting and Ecological Crisis / K.T. Maunder, R.L. Burriet // Accounting Auditing & Accountability. – 1991. – № 4. – С. 15.

⁶²⁶ Fiedor B. Koncepcja „stalego rozwoju”. Środowiskowe bariery rozwoju gospodarczego a przemiany strukturalne w Polsce / B. Fiedor // Ekonomia i Środowisko. – 1993. – S. 9.

1	2	3
9	Горшков В.Г., Котляков В.М., Лосев К.С. ⁶²⁸	<i>Стійкий розвиток</i> – поліпшення життя людей в умовах стійкості біосфери, тобто в умовах, коли господарська діяльність не породжує перевищення допустимого порога збурювання біосфери чи коли зберігається такий обсяг природного середовища, який здатний забезпечити стійкість біосфери з включенням у неї господарської діяльності людини
10	Волошин В.В., Горленко О.О., Кухар В.П., Романов В.М. ⁶²⁹	<i>Сталий розвиток</i> – суспільно-природно ефективний розвиток, тобто вирішення трьох задач: покращення якості життя населення (і середовища), ренатуралізація природи та підвищення продуктивності суспільної праці
11	Концепція сталого розвитку України (проект) ⁶³⁰	<i>Сталий розвиток</i> – процес гармонізації продуктивних сил, задоволення необхідних потреб усіх членів суспільства за умов збереження та поетапного відновлення цілісності навколишнього середовища, забезпечення рівноваги між потенціалом природи та потребами людей усіх поколінь
12	Звіт про науково-дослідну роботу “Еколого-економічні засади формування та реалізації стратегії сталого розвитку старопромислових регіонів України (на прикладі Донецької області)” ⁶³¹	<i>Сталий розвиток</i> – процес гармонізації продуктивних сил, задоволення необхідних потреб усіх членів суспільства за умов збереження та поетапного відновлення цілісності навколишнього середовища, забезпечення рівноваги між потенціалом природи та потребами людей усіх поколінь
13	Міжнародний союз охорони природи ЮНЕП, Світовий фонд дикої природи ⁶³²	<i>Стійкий розвиток</i> – використання організму, екосистеми чи іншого відновного ресурсу на рівні його здатності до самовідновлення і відтворення
14	Бурковський Б.В., Степанов В.М., Харічков С.К. ⁶³³	<i>Сталий розвиток</i> – реалізація стратегії виживання і поступового соціально-економічного розвитку держави у зв'язку з планетарними процесами цивілізації на основі урахування необхідності збереження екологічної сталості

⁶²⁷ Żylicz T. Polska polityka ochrony środowiska z punktu widzenia ekonomisty / T. Żylicz // *Ekonomia i Środowisko*. – 1993. – S. 1.

⁶²⁸ Горшков В.Г. Экономический рост, состояние окружающей среды, богатство и бедность / В.Г. Горшков, К.Я. Кондратьев, К.С. Лосев // *Известия Российской академии наук. Сер. геогр.* – 1994. – № 1.

⁶²⁹ Волошин В.В. Про системний підхід до концепції стійкого розвитку та її інтерпретації стосовно України / В.В. Волошин, І.О. Горленко, В.П. Кухар, В.М. Романов // *Український географічний журнал*. – 1995. – № 3. – С. 3-10.

⁶³⁰ Концепція сталого розвитку України (проект) // *Світ*. – 1997. – № 2. – С. 4-6.

⁶³¹ Звіт про науково-дослідну роботу “Еколого-економічні засади формування та реалізації стратегії сталого розвитку старопромислових регіонів України (на прикладі Донецької області)” / Національна академія наук країни Міністерств освіти і науки України Донецький науковий центр. – Донецьк, 2006. – 60 с.

⁶³² Каринцева А.И. Экономические основы планирования процессов экологически устойчивого развития территории: Дис... канд. экон. наук: 08.08.03. Сумский гос. ун-т. / Каринцева Александра Ивановна. – Сумы, 1997. – 269 с.

⁶³³ Бурковський Б.В. Еколого-економічні орієнтири стратегії сталого розвитку України / Б.В. Бурковський, В.М. Степанов, С.К. Харічков // *Проблеми сталого розвитку України*. – К.: БМТ, 1998. – С. 81-92.

Продовження Додатку А

1	2	3
15	Забелін С., Кортеж Д., Медоуз Д. ⁶³⁴	<i>Сталий розвиток</i> – економічне зростання, яке може задовольнити потреби людей в підвищенні рівня життя і накопиченні коштів, за рахунок яких можна забезпечити охорону навколишнього природного середовища. Створення сталої економіки, яка задовольнить людські потреби, виключивши видобуток або виробництво відходів у обсягах, що перевищують регенеративну здібність навколишнього середовища. Створення соціальних інститутів, здатних гарантувати безпеку та можливість соціального, інтелектуального й духовного зростання
16	Осауленко І.Г. ⁶³⁵	<i>Сталий розвиток</i> – процес збалансованого економічного і соціального розвитку за умови дотримання екологічних критеріїв, відтворення природного середовища з урахуванням вимог нинішнього і майбутнього поколінь, в інтересах конкретної людини і людства в цілому
17	Патон Б.Є., Самойленко Ю.І., Засць І.О. ⁶³⁶	<i>Сталий розвиток</i> – процес побудови держави на основі узгодження й гармонізації соціальної, економічної та екологічної складових з метою задоволення потреб сучасних та майбутніх поколінь
18	Веклич О.О. ⁶³⁷	<i>Сталий розвиток</i> – базується на узгодженні економічного прогресу із збереженням природно-ресурсного потенціалу з метою забезпечення життєвих потреб нинішнього і майбутнього поколінь. У цьому контексті охорона довкілля та раціональне використання природних ресурсів розглядаються не як самоціль, а як невід’ємна частина прогресу соціального розвитку. Основою концепції сталого розвитку є паритетність відносин у тріаді “людина – господарство – природа”
19	Гринів Л.С. ⁶³⁸	<i>Сталий розвиток</i> – збалансований розвиток, який самопідтримується
20	Девуйст Д. ⁶³⁹	<i>Сталий розвиток</i> – багатовимірну концепцію, яка може бути усвідомлена через підхід, що передбачає соціальну частину як об’єкт управління, екологічну – як обмеження, економічну – як інструментарій. Це означає, що йдеться про сприйняття системи цінностей, в якій економічна ефективність вимірювалась згідно з соціальними потребами всіх людей на планеті, а не лише згідно із бажанням певних індивідів

⁶³⁴ Забелин С. Глобализация или устойчивое развитие / С. Забелин, Д. Кортеж, Д. Медоуз и др. // Социально-экологический союз. – 1998. – С. 22-25.

⁶³⁵ Осауленко О.Г. Сталий соціально-економічний розвиток: моделювання та управління / О.Г. Осауленко. – К., 2000. – 176 с.

⁶³⁶ Проект концепції сталого розвитку України / Під керівн. Б.Є. Патона, Ю.І. Самойленко, І.О. Зайця. – К., 2000. – 23 с.

⁶³⁷ Веклич О.О. Теоретичні засади еколого-економічної моделі ринкової реформи в Україні / О.О. Веклич // Экономические инновации. Вып.7: Модернизация экономики: современные идеи, стратегические ориентиры, возможные решения. Сб науч. тр. – Одесса: ИПРЭИ НАНУ, 2000. – С. 95.

⁶³⁸ Гринів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії / Львів. нац. ун-т. ім. Івана Франка / Л.С. Гринів. – Л.: ЛНУ ім. І. Франка, 2001. – 240 с.

⁶³⁹ Девуйст Д. Измерение и оценка устойчивого развития на локальном уровне / Дмитрий Девуйст // Механізм регулювання економіки, економіка природокористування, економіка підприємства та організація виробництва. – 2002. – № 1-2. – С. 63-75.

1	2	3
21	Шимов В.Н., Тур А.М., Стах М.В. ⁶⁴⁰	<i>Сталий розвиток</i> – екологічно стійкий (стабільний) економічний розвиток – соціально-економічний розвиток, при якому задоволення потреб нинішнього покоління людей здійснюється в умові екологічних обмежень, необхідних для забезпечення можливостей майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби
22	Лукьянчиков М.М., Потравний І.М. ⁶⁴¹	<i>Сталий розвиток</i> – забезпечує збалансоване вирішення задач соціально-економічного розвитку на перспективу та збереження сприятливого стану навколишнього середовища та природно-ресурсного потенціалу задля задоволення життєвих потреб населення
23	Дейлі Г. ⁶⁴²	<i>Сталий розвиток</i> – має неодмінно означати радикальний перехід від економіки зростання і всього, з нею пов'язаного, до стабільної економіки
24	Україна: прогрес на шляху сталого розвитку. Інформаційно-аналітичний огляд виконання “Порядку денного на ХХІ століття” ⁶⁴³	<i>Сталий розвиток</i> – не тільки ...сприяє економічному зростанню, але й справедливо розподіляє його результати, відновлює довкілля в більшій мірі, ніж знищує його, сприяє зростанню можливостей людей, а не збіднює їх. Цей розвиток – у центрі якого людина, яка зорієнтована на збереження природи
25	Данілов-Данільян В.І., Лосев К.С. ⁶⁴⁴	<i>Сталий розвиток</i> – розвиток, який не виводить глобальну цивілізацію за межі господарської ємкості біосфери та не викликає процесів руйнування та деградації біосфери, результатом яких може стати виникнення умов, принципово неприйнятних для людини.
26	Москаленко А.П. ⁶⁴⁵	Рівноважне природокористування передбачає неперевикнення сумарного антропогенного навантаження потенціалу самовідновлення природного середовища та/або окремих територій
27	Хлобистов Є.В. ⁶⁴⁶	<i>Сталий розвиток</i> – це методологічна парадигма, яка окреслює орієнтири політичного та економічного буття на територіальному терені дослідження

⁶⁴⁰ Словарь современных экономических и правовых терминов / [Авт.-сост. В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах и др.]; под ред. В.Н. Шимова, В.С. Каменкова. – Мн.: Амалфея, 2002. – 816 с.

⁶⁴¹ Лукьянчиков Н.Н. Экономика и организация природопользования: [учебн. для вузов]. / Н.Н. Лукьянчиков, И.М. Потравный. – [2-е изд.] – М.: Юнити, 2002. – С. 111.

⁶⁴² Дейлі Г. Поза зростанням. Економічна теорія сталого розвитку; [пер. з англ.] / Г. Дейлі. – К.: Інтелсфера, 2002. – С. 36.

⁶⁴³ Україна: прогрес на шляху сталого розвитку. Інформаційно-аналітичний огляд виконання “Порядку денного на ХХІ століття” / Наук. керівн. Б.М Данилишин. – К.: ЗАТ “НІЧЛАВА”, 2002. – С. 5.

⁶⁴⁴ Стратегия и проблемы устойчивого развития России в ХХІ веке / Под ред. А.Г. Гранберга, В.И. Данилова-Данильян, М.М. Циканова, Е.С. Шопхоева. – М.: Экономика. – 2002. – 414 с.

⁶⁴⁵ Москаленко А.П. Экономика природопользования и охраны окружающей среды / А.П. Москаленко. – М.: Ростов-на-Дону, ИЦМ, 2003. – 224 с.

⁶⁴⁶ Хлобистов Є.В. Екологічна безпека трансформації економіки / РВПС України НАН України / Відп. ред. С.І. Дорогунцов / Є.В. Хлобистов. – К.: Агенство “Чорнобильінтерінформ”, 2004. – 336 с.

Продовження Додатку А

1	2	3
28	Субботін О.А. ⁶⁴⁷	<i>Стійкий розвиток</i> – це такий розвиток, що задовольняє потреби теперішнього часу, не ставлячи під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби
29	Мельник Л.Г., Шапочка М.К. ⁶⁴⁸	<i>Стійкий розвиток</i> – це можливість жити “на відсотки” з природного капіталу
30	Бицюра Ю. ⁶⁴⁹	<i>Сталий розвиток</i> – постійне підтримання на кожному з етапів взаємодії суспільства і природи оптимальних обсягів використання ресурсів
31	Артеменко А.В., Караєва Н.В., Коран Р.В., Коцко Т.А. ⁶⁵⁰	<i>Сталий розвиток</i> – це багаторівневий ієрархічний керований процес козволюційного розвитку природи і суспільства (при масовій та свідомій участі населення), мета якого - забезпечити здорове, продуктивне життя в гармонії з природою, існуючим і майбутнім поколіннями, на основі охорони та збагачення культурної й природної спадщини.
32	Урсул А.Д., Демидов Ф.Д. ⁶⁵¹	<i>Сталий розвиток</i> – це системно збалансований соціоприродний розвиток, яким підлягає управлінню, не знищує навколишнє природне середовище та забезпечує виживання та безпечне невизначено довге існування цивілізації; майбутня форма коеволюції суспільства та природи, що забезпечує їх взаємно безпечне існування та становлення ноосфери.
33	Евангелос С. ⁶⁵²	<i>Стійкий розвиток</i> повинен забезпечувати стабільне економічне зростання, соціальний прогрес і захист навколишнього середовища
34	Балашов А. ⁶⁵³	<i>Стійкий розвиток</i> – розвиток самодостатній, тобто такий, котрий не суперечить подальшому існуванню людства й розвитку його визначеного напрямку

⁶⁴⁷ Субботін О.А. Бачення громадського екологічного руху Житомирщини через призму концепції сталого розвитку суспільства / О.А. Субботін // Матеріали обласної науково-практичної конференції “Екологічне виховання – визначальний чинник формування соціально зрілої особистості громадянина України”. Тези виступів. 27.10.2005 р. – Житомир, 2005. – 68 с. – С. 12.

⁶⁴⁸ Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: “Університетська книга”, 2005. – 759 с.

⁶⁴⁹ Бицюра Ю. До проблеми визначення понять сталого економічного зростання та розвитку / Юрій Бицюра // Економіст. – 2006. – № 5. – С. 64.

⁶⁵⁰ Моделирование эколого-экономического состояния территории / [А.В. Артеменко, Н.В. Караева, Р.В. Коран, Т.А. Коцко]; под ред. И.В. Недина. – К.: Знання України, 2006. – 216 с.

⁶⁵¹ Урсул А.Д. Устойчивое социоприродное развитие: [учебное пособие] / А.Д. Урсул, Ф.Д. Демидов. – М.: РАГС, 2006. – 330 с. – С. 86-87.

⁶⁵² Евангелос С. Проблеми стійкого розвитку економіки України: погляд із Заходу / Сіскос Евангелос // Світ фінансів. – 2008. – № 4 (17) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Svfin/2008_4/17-022.pdf.

⁶⁵³ Балашов А. Методологічні проблеми управління стійким розвитком / Анатолій Балашов // Теоретичні та прикладні питання державотворення. Збірник наукових праць Одеського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України. – № 2. – 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.library.oridu.odessa.ua>.

Додаток Б

Підходи до визначення поняття “екологія”

№ з/п	Джерело	Основна теза		
		Вивчає взаємозв'язки організмів та їх угруповань з довкіллям	Вивчає взаємовідносини людини з навколишнім природним середовищем	Нова система наукових знань
1	2	3	4	5
1	Акимов Т.А. Экология: [учебник для вузов] / Т.А. Акимов, В.В. Хаскин. – М.: Юнита, 1998. – 340 с.	–	+	–
2	Воронков Н.А. Экология: общая, социальная, прикладная / Н.А. Воронков. – М., 1999.	+	+	–
3	Экология и экономика природопользования / Е.В. Гирусов, С.Н. Бобылев, А.Н. Новоселов, Н.В. Чепурних; [под ред. проф. Е.В. Гарусова]. – М: Закон и право, ЮНИТИ, 1998.	–	+	–
4	Голощапов Н.А. Словарь-справочник / Н.А. Голощапов; [под ред. В.И. Осипова]. – М.: “Экзамен”, 1999. – 384 с. – С. 240.	+	+	–
5	Данилов-Данильян В.И. Экологический вызов и устойчивое развитие / В.И. Данилов-Данильян, К.С. Лосев. – М., 2000.	–	–	+
6	Кормилицын В.И. Основы экологии / В.И. Кормилицын, М.С. Цицкишвили, Ю.И. Яламов. – М., 1997.	+	+	–
7	Крисаченко В.С. Людина і біосфера: основи екологічної антропології: [підручник] / В.С. Крисаченко. – К.: “Заповіт”, 1998 – 687 с.	–	–	+
8	Український радянський енциклопедичний словник. В 3-х т. / [редкол.: ... А.В. Кудрицький (відп. ред.) та ін.]. – [2-ге вид.] – К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – 751 с. – С. 647.	+	–	–

Продовження Додатку Б

1	2	3	4	5
9	Лемешев М. Экологические проблемы Европы и пути их решения / М. Лемешев // Экономические науки. – 1992. – № 2. – С. 62-71.	–	–	+
10	Моисеев Н.Н. Современный рационализм / Н.Н. Моисеев. – М.: МГВП КОКС, 1995. – 376 с.	–	–	+
11	Економічна енциклопедія. У трьох томах. Т. 1 / [Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.] – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с. – С. 743.	+	–	–
12	Назарук М.М. Основи екології та соціоекології / М.М. Назарук. – Л., 1999.	+	–	–
13	Одум Ю. Экология / Ю. Одум. – [в 2 т.] – М., 1986.	+	+	–
14	Политическая экономия: Словарь / [под ред. О.И. Ожиральева и др.]. – М.: Политиздат, 1990. – 607 с. – С. 474.	+	+	–
15	Петров К.М. Общая экология: Взаимодействие общества и природы – [2-е изд.] / К.М. Петров. – С-Пб, 1998.	–	–	+
16	Райзберг Б.А. Учебный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский. – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с. – С. 304.	–	+	–
17	Реймерс Н.Ф. Надежды на выживание человечества. Концептуальная экология / Н.Ф. Реймерс. – М.: “Россия молодая”, 1992. – 365 с.	–	–	+
18	Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова – [4-е изд.] – М.: Политиздат, 1980. – 444 с. – С. 340.	+	–	–
19	Яблоков А. Мир эволюции / А. Яблоков. – Ужгород: Карпаты, 1990. – 126 с.	–	–	+
Разом		9	9	8

Додаток В

Проблематика та наукові результати дисертацій на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук, захищених у 2007 р.

№ з/п	Джерело	Проблематика	Наукові результати
1	2	3	4
1	Гаранькин Н.В. Реформирование земельных отношений аграрных хозяйств России: автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук / Н.В. Гаранькин. – М., 2007. – 40 с.	Проблеми взаємозв'язку і взаємодії різноманіття нових форм господарювання, їх місця і ролі в стратегії економічного розвитку, рушійних чинників, їх ефективного конкурентоздатного функціонування	<p>Земельні питання</p> <p>1. Реформування земельних відносин як умови ефективної взаємодії агрогосподарств, що є одним з головних чинників стабільного розвитку сільськогосподарського виробництва і сільських територій.</p> <p>2. Актуальність виявлених рушійних сил взаємодії агрогосподарств: їх інтересів, мотивів і стимулів до розширення форм і механізмів ефективного функціонування, що полягають в розширенні прибутковості рентного характеру; нарощування рентостворюючої здатності земельних ресурсів, екологічності землекористування, економічно обґрунтованого присвоєння земельної ренти.</p> <p>3. Обґрунтованість розкритих чинників, що визначають динамізм розвитку господарств населення, і заходів підтримки, що забезпечують стабільність функціонування особистих підсобних господарств.</p> <p>4. Аргументація необхідності удосконалення системи банківського іпотечного і пільгового кредитування, дотаційного страхування підприємницьких ризиків в системі державної підтримки сільгоспідприємств з урахуванням стану і потенційних можливостей великих, середніх і малих сільгоспідприємств, фермерських господарств і господарств населення, їх взаємодії.</p> <p>5. Виявлення правовірних методологічних недоліків підходу до кадастрової оцінки земель сільськогосподарського призначення, що ґрунтується на потенційному рентному доході, які приводять до необґрунтованого зростання податкового навантаження на агрогосподарства, до погіршення їх фінансово-економічного стану</p>

Прожовження додатку В

1	2	3	4
2	<p>Иванкина Е.В. Методологические основы и механизм вовлечения земли в экономический оборот. автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук / Е.В. Иванкина. – М., 2007. – 31 с.</p>	<p>Необхідність розробки теоретичних, методичних і практичних аспектів включення земельної складової в процеси формування та розвитку нерухомості</p>	<p>Розробка нових науково-методологічних основ і механізму залучення до економічного обороту земельних ділянок під промисловими підприємствами</p>
3	<p>Кириллов С.Н. Эколого-экономическая система городского землепользования: механизм управления и инструменты регулирования: автореф. дис. на соискание науч. степени доктора наук / С.Н. Кириллов. – Ростов-на-Дону, 2007. – 55 с.</p>	<p>Пошук ефективних схем, моделей та інструментів формування і дієвої адаптації механізму міського землекористування в умовах домінування імперативів еколого-економічного механізму, обґрунтування пріоритетів і способів інкорпорації в його структуру інструментарно-методичного апарату оцінки міських земельних ресурсів.</p>	<p>1. Еколого-економічний механізм раціонального землекористування є системою організації життєдіяльності на території з властивими їй способами регулювання взаємин між землекористувачами, направлену на покращання екологічних і економічних властивостей земельних ділянок. 2. Ефективне функціонування еколого-економічного механізму міського землекористування об'єктивно передбачає здійснення адекватної комплексної оцінки земельних ресурсів, відносно до якої практично доведена доцільність застосування ситуаційного підходу. Економічний зміст і суть даного підходу полягає в тому, що оцінка вартості землі і стягування земельного податку проводяться на основі обліку об'єктивних якісних характеристик земельної ділянки і навколишнього середовища, таких як рівень забруднення, комфортність мешкання, зручність місця розташування, престижність та інші, із відповідною поправкою на суб'єктивний фактор і ринкове ціноутворення. У контексті ситуаційного підходу до оцінки земельних ресурсів міста, принципова відмінність і особливість ухвалюваного рішення полягає в тому, що за допомогою абсолютних і відносних індикаторів досліджуються не тільки економічні, але і соціальні, екологічні, естетичні та інші аспекти оцінки землекористувачами місця існування і земельних ділянок</p>

Прожовження додатку В

1	2	3	4
			<p>3. Економічно виправдані, в контексті функціонування механізму раціонального землекористування, є сумірність суми земельного податку з витратами міського бюджету на благоустрій території, а також реальними можливостями платників податків. Дієвість стимулюючої функції екологічних платежів у питаннях охорони навколишнього середовища безпосередньо пов'язана з їх реальним впливом на фінансовий стан підприємств, а також своєчасним запуском механізму, що дозволяє направляти ці платежі на будівництво очисних споруд, впровадження нових технологій і проведення інших заходів, спрямованих на підвищення ефективності землекористування в системі міського господарства.</p> <p>4. Розробка еколого-економічної системи управління міським землекористуванням об'єктивно визначає необхідність використання сучасних інформаційних технологій, економіко-математичного інструментарію, зокрема, застосування експертних систем, передбачати наявність і актуалізацію спеціалізованого банку даних (за допомогою використання ЕОМ і відповідного програмного забезпечення), що дозволяє вести кадастровий облік, земельну книгу, проводити моніторинг використання земель. Великого значення набувають можливості прогнозування екологічної ситуації і моделювання результатів використання різних економічних інструментів регулювання і стимулювання раціонального землекористування в системі економіки міста.</p> <p>5. Соціо-еколого-економічне дослідження найбільших міст Волгоградської області – Волгограду і Волжського – як найбільш забруднених територій дозволяє констатувати наступне:</p> <ul style="list-style-type: none"> - територія вказаних міст схильна до значного забруднення від викидів промислових підприємств і автотранспорту, при перевищенні ГДК по деяких видах речовин в десятки разів; - території міст використовуються нерационально, зокрема, з одного боку, існують великі території під звалищами, які примножуються з року в рік, у деяких підприємств не дотримуються норми санітарно-захисних зон, з іншого боку, є великі ділянки незайнятих земель; найбільшим забруднювачем навколишнього середовища є автотранспорт і підприємства хімічної, нафтопереробної і металургійної промисловості

Прожиття додатуку В

1	2	3	4
			<p>6. Комплексний аналіз, систематизація і узагальнення результатів досліджень вітчизняних і зарубіжних учених у сфері раціонального землекористування у межах територіально-локалізованої економічної системи – міста – дозволили авторові констатувати факт недостатності врахування екологічного фактора при розміщенні нового виробництва, слабе використання інноваційних агротехнічних заходів з рекультивації земель, заруднених викидами промислових підприємств, які, як показує практика, у декілька разів ефективніші, ніж традиційні способи.</p> <p>7. Успішна політика міського землекористування безпосередньо пов'язана з вирішенням важливої проблеми – досягнення соціо-еколого-економічного консенсусу між мешканцями міста, зацікавленими підприємствами і органами управління щодо типу використовуваного еколого-економічного механізму. Тип механізму і відповідні інструменти регулювання впливають на вибір міста проживання і розташування організації і підприємств, стан навколишнього середовища, розвиток міста в цілому. Теоретично обґрунтована і практично підтверджена важливість здійснення як державної, так і суспільної екологічної експертизи, тим більше що остання до цих пір не є могутнім засобом дії на землекористувачів через слабе інституційне забезпечення, незначну підтримку громадських екологічних організацій, недостатнього проведення екологічного навчання.</p> <p>8. Методика комплексної оцінки території міста ґрунтується не тільки на можливостях отримання матеріальних вигод але також враховує естетичні і екологічні переваги населення міста, що підтверджуються даними соціологічного опитування і оцінками експертів. При оцінці території міста рекомендується застосовувати комплексний підхід що періодично піддається обов'язковій процедурі верифікації для нівелювання та можливого уникнення помилок.</p> <p>9. Урахування ступеня безпеки дії несприятливих екологічних умов на здоров'я людей входить в систему еколого-економічного механізму землекористування через моніторинг зміни екологічної ситуації, встановлення екологічних нормативів, здійснення превентивних заходів. Екологічна інформація забезпечує, з одного боку, певну орієнтованість людей і формує їх економічні інтереси в придбанні житла в екологічно безпечних місцях, з іншого боку, мотивує дії населення, направлені на зміну екологічної обстановки.</p>

Прожовження додатку В

1	2	3	4
4	Агаркова А.С. Формирование механизма устойчивого развития плодОВОШНОГО ПОДКОМПЛЕКСА: теория и практика: автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук / А.С. Агаркова. – М., 2007. – 48 с.	Розвиток теоретичних основ формування механізму стійкого розвитку плодОВОШНОГО комплексу, розробка науково-обґрунтованих відносин між його учасниками, що забезпечує раціональне використання виробничого потенціалу.	<p>Природоохоронні питання</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Визначено та теоретично обґрунтовано сутність категорії стійкого розвитку для плодОВОШНОГО комплексу. 2. Розроблена класифікація та систематизовані фактори, що впливають на стійкий розвиток. 3. Доведена необхідність системи заходів з раціонального використання земельних ресурсів в умовах багатокладної економіки. 4. Створено алгоритм оптимізації джерел та структури інвестицій з широким використанням внутрішніх та зовнішніх резервів. 5. Розроблено організаційно-методичні моделі формування кооперації та інтеграції сільськогосподарських та переробних підприємств. 6. Запропоновано нові напрями формування економічного механізму функціонування підприємств плодОВОШНОГО комплексу
5	Шилова Н.Н. Теория и методология формирования системы рационального использования промышленных отходов на предприятиях регионального строительного комплекса: автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук / Н.Н. Шилова. – С-Пб., 2007. – 35 с.	Постановка проблеми на макрорівні обумовлена розвитком національної економіки і економіки регіонів в умовах обмеженості ресурсів. На мікрорівні проблема полягає у відсутності у підприємств будівельного комплексу ефективної системи залучення на інноваційній основі додаткових ресурсів, що дозволяє з найменшими витратами забезпечувати виробничу діяльність. Відсутні концептуальні основи побудови таких систем, інформаційна база і математичний інструментарій прийняття раціональних рішень у сфері ефективного залучення технологічних відходів промисловості до сфери виробництва будівельних матеріалів.	<p>В умовах вимушеної зміни пріоритетів, обумовленої обмеженістю природних ресурсних можливостей, загостренням еколого-соціальних проблем і наявністю інноваційних розробок, що розкривають можливості якісно нового спрямління технологічних відходів промисловості, пропонується нова ідеологія управління ресурсами на інноваційній основі. Виходячи з того, що забезпечення стійких темпів розвитку інвестиційно-будівельного комплексу має на увазі раціональне використання всіх ресурсів, що є в наявності, з максимально можливою ефективністю, підприємствам регіонального будівельного комплексу та іншим організаціям сфери матеріального виробництва регіону в цілях оптимізації витрат і запобігання екологосоціальному збитку, пропонується нова концепція управління ресурсами. Концепція заснована на принципах ресурсного відтворення, залученні додаткових ресурсів у вигляді техногенних відходів промисловості на інноваційній основі та використанні математичного інструментарію обґрунтування управлінських рішень у цій сфері.</p> <p>Основні положення наукової новизни:</p> <ul style="list-style-type: none"> • розроблено теоретичні основи та удосконалено методологічні підходи до вирішення проблеми ефективного використання промислових відходів на підприємствах регіонального будівельного комплексу; • уточнено понятійний апарат, що лежить в основі дисертаційного дослідження, уточнено визначення "регіональний будівельний комплекс", "стійкий розвиток"

Прожовження додатку В

1	2	3	4
			<ul style="list-style-type: none"> ● сформовано основні вимоги до інноваційного розвитку будівельного комплексу, які направлені на раціональний розвиток окремих секторів будівельного комплексу; ● розроблено методологічні принципи формування системи раціонального використання додаткових ресурсів на підприємствах регіонального будівельного комплексу, що сприяють його швидкому розвитку, вирішенню комплексу соціально-економічних проблем і зниженню техногенного навантаження на екосистемі промислово розвинених територій; ● проаналізовано існуючі наукові розробки та узагальнено потенціал патентів і винаходів у сфері використання техногенних відходів промисловості як додаткові ресурси для регіонального будівельного комплексу; ● розроблено модель взаємін інвесторів з органами суб'єктів Російської Федерації при реалізації проектів залучення промислових відходів у сферу виробництва будівельних матеріалів, яка сприяє повнішому урахуванню інтересів учасників проектів, що реалізуються. ● з позицій сучасної науки проаналізовано та узагальнено науково-практичний досвід використання техногенних відходів промисловості як додаткові ресурси для будівельної індустрії; ● виявлено потенційні напрями галузевих зв'язків співпраці із забезпечення РСК додатковими ресурсами на інноваційній основі; ● розроблено концептуально-логічна модель системи раціонального залучення вторинних ресурсів регіону в сферу виробництва будівельних матеріалів для нарощування ресурсного потенціалу регіонального інвестиційно-будівельного комплексу за рахунок залучення додаткових ресурсів; ● сформовано механізм оцінки сукупного ефекту від використання промислових відходів на підприємствах будівельної індустрії, який дозволяє вибрати оптимальний варіант використання промислових відходів; ● запропоновано економіко-математична модель вибору кращого варіанту залучення вторинних ресурсів у виробництво будівельних матеріалів

1	2	3	4
6	<p>Косякова І.В. Методологические основы формирования механизма экономического обеспечения экологической безопасности производственной деятельности промышленных предприятий. автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук И.В. Косякова. М., 2007. – 40 с.</p>	<p>Відсутність систематизованого знання про побудову і функціонування економічного механізму в системі управління промислового підприємства з позицій стратегії екобезпеки його виробничої діяльності. Багато теоретичних і методологічних аспектів впливу виробничої діяльності промислового підприємства на якість наколишнього середовища і, тим більше, на деградацію наколишнього середовища не мають достатнього ступеня розробленості. Вимагає подальшого розвитку сама стратегія екологічно безпечної діяльності підприємства в аспекті економічного розвитку в умовах конкурентного ринкового середовища. Для російських підприємств необхідною є розробка обґрунтованих рекомендацій з удосконалення стратегій економічного управління, орієнтованих на екологічний принцип розвитку, що дозволить досягти найвищий при даних об'єктивних умовах ступінь охорони наколишнього середовища в рамках нової етики бізнесу і, враховуючи масштаби корпор- ативного розвитку, зробити інтенсивнішим процес якісних змін в російській економіці.</p>	<p>Екологічні питання</p> <p>1. Визначено тенденції економічного розвитку і екологізації промислових підприємств, що дозволяють виявити проблеми забезпечення стійкого розвитку суспільства в умовах інтернаціоналізації світової економіки. Уточнений зміст категорій «екологічно безпечна виробнича діяльність» і «екологічна безпека підприємства», що дозволяє коректніше формувати методологічні основи концепції екологічної безпеки. Введений в науковий обіг ряд нових понять: вектор деградації наколишнього середовища, граничний вектор якості, екологічний статус, витрати деградації, плата за деградацію тощо, що дозволяють сформулювати нові принципи підходу до формування стратегії економічного розвитку промислового підприємства і до оцінки екологічно безпечної виробничої діяльності підприємства.</p> <p>2. Розроблено теоретичні та методологічні основи формування стратегії ефективного економічного розвитку промислового підприємства, що відрізняється тим, що наколишнє середовище і виробнича діяльність промислового підприємства не протиставляються як суб'єкти з протилежними інтересами, а розглядаються як єдина система, елементи якої є один для одного стимулом розвитку.</p> <p>3. Запропоновано аналітичний вираз функції екологічної безпеки виробничої діяльності промислового підприємства, яка, на відміну від відомих підходів, дозволяє обґрунтувати статус екобезпеки підприємства і здійснити оцінку його конкурентоспроможності.</p> <p>4. Запропонований підхід до моделювання локальної соціально-економічної системи на основі принципу стабілізації замкнених динамічних систем, а також ряд функціональних моделей, що відповідають різним стратегіям управління промисловим підприємством, що дозволило досліджувати завдання стійкого розвитку промислового підприємства і запропонувати новий алгоритм стратегічного планування на підприємстві.</p> <p>5. Доведено на основі запропонованих моделей, що ефективний (Парето-оптимальний) рівень забруднення навколишнього середовища відповідає стратегії збитку, якого не запобігти, яку не можна віднести до стратегії реалізації принципу стійкого розвитку соціально-економічних систем. Запропонована функціональна модель розвитку соціально-економічної системи в реальному часі, що враховує асиміляційний потенціал території за допомогою вектора деградації наколишнього середовища. Це дозволило обґрунтувати висновок про те, що за відсутності урахування асиміляційного потенціалу, навіть при Парето-оптимальному рівні забруднення навколишнього середовища, локальна соціально-економічна система не буде стійка, оскільки вона розімкнута по вектору деградації</p>

Прожовження додатку В

1	2	3	4
7	<p>Анопченко Т.Ю. Еколого-економічні ризики урбанізованих територій: концепція, причини, наслідки. Автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук / Т.Ю. Анопченко. – Ростов-на-Дону, 2007. – 48 с.</p>	<p>Теоретичні та практичні проблеми еколого-економічних ризиків, причини виникнення яких тісно пов'язані з національною поведінкою всіх учасників економічної діяльності в ринковому просторі та сучасному суспільстві</p>	<p>6. Розроблений алгоритм формування стратегії економічного управління підприємством, заснований на методі визначення граничного вектора якості, який дозволяє враховувати екологічний чинник як рівноправну складову разом з економічними показниками.</p> <p>7. Обґрунтована необхідність введення плати за деградацію навколишнього середовища як особливий інструмент ефективного управління виробничою діяльністю підприємства. Пропонується авторська методика призначення цієї плати і організаційно-економічний механізм раціонального природокористування на основі розрахунку функції маси деградації в тимчасовій сфері.</p> <p>8. Сформульовані принципи стратегічного планування й інвестиційної політики підприємства, що відрізняються тим, що вони засновані на розробленій автором двоконтурній моделі управління, що враховує витрати деградації навколишнього середовища.</p> <p>9. Сформований механізм стійкого розвитку економіки екологічно безпечного промислового підприємства і розроблений алгоритм економічного механізму екоуправління, що відрізняється наявністю попереджуючих заходів щодо удосконалення виробничої діяльності, що дозволяє мінімізувати екологічні витрати промислового підприємства.</p> <p>Розроблена методика ранжирування підприємств в умовах конкуренції, яка на відміну від відомих, дозволяє вибрати Парето-оптимальне рішення, прикласти ранг підприємствам-учасникам на основі сукупності рівноважних еколого-економічних показників, що сприяє підвищенню зацікавленості підприємств в реалізації екологічно значущих заходів, привабливості екологічно безпечного бізнесу і екологізації промисловості в цілому</p> <p>Розробка в рамках теорії раціонального природокористування нового підходу до дослідження проблем охорони, використання і відтворення природного середовища, обґрунтуванні принципів і процедур класифікації еколого-економічних ризиків, методологічному осмисленні та практичній реалізації стратегії еколого-економічного розвитку муніципалітетів в рамках системи охорони здоров'я в умовах ринкової трансформації народного господарства</p>

Прожовження додатку В

1	2	3	4
8	Крупинин Н.Я. Экологизация процессов управления экологией на интенсивно осваиваемых территориях (на примере Уральского федерального округа): автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук / Н.Я. Крупинин. – Екатеринбург, 2007. – 40 с.	Недостатне вивчена проблема стосовно інтенсивно освоюваних територій, необхідність наукового обґрунтування методології і практики застосування екологізації економіки на прикладі Федерального округу в цілях забезпечення стійкого природокористування і оздоровлення навколишнього середовища, підвищення якості життя населення.	1. Забезпечення стійкого природокористування на інтенсивно освоюваних територіях повинно базуватися на виявленні й аналізі сучасних тенденцій соціально-економічного розвитку і стану навколишнього середовища регіону. 2. Вибір екологічно-збалансованої стратегії розвитку регіону має бути обумовлений спільним обліком природно-ресурсного потенціалу і способів його використання, природних умов життя населення і тенденцій соціального розвитку регіону. 3. Розроблені теоретичні положення і підходи по вибору альтернативних способів розвитку інтенсивно освоюваних територій стосовно Уральского федерального округу включають відмову від подальшого нарощування добувних галузей, відновлення і подальший розвиток переробки попутних (нафтовий газ) і вторинних (лосових, торф'яних тощо) ресурсів з урахуванням максимально ефективного з еколого-економічних позицій їх використання, розвиток резервних територій і територій під особливою охороною. 4. Запропоновані теоретичні положення і методи еколого-економічної оцінки інтенсивно освоюваних територій дозволяють враховувати принципи екосистемного нормування в процесі управління економікою. 5. Реалізація заходів з екологізації процесів управління економікою на інтенсивно освоюваних територіях повинна базуватися на удосконаленні нормативно-правового й організаційно-економічного регулювання природокористування з урахуванням специфіки даних територій.
9	Мекуш Г.Е. Эколого-экономическая оценка устойчивости регионального развития (на примере Кемеровской области): автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук / Г.Е. Мекуш. – М., 2007. – 57 с.	Проблеми збереження навколишнього середовища з макроеконімічних позицій, що дозволяють визначити основні системні причини екологічної деградації, виявити її економічні напрямки, які впливають на навколишнє середовище. Чисто екологічні заходи, направлені на збереження природи, не дадуть ефекту без екологозбалансованої макроеконімічної політики. Можна вкладати величезні засоби в охорону навколишнього середовища, але без урахування і корекції розвитку всієї економіки і її секторів (паливно-енергетичного, металургійного, аграрного тощо), ефект від таких витрат буде мінімальним.	1. Для підвищення якості економічного зростання принципово методологічне значення має соціально-економічний і політичний статус регіону. Залежно від статусу формується варіантність основних напрямів зміни парадигми розвитку регіону: цілей і умов розвитку, шляхів реалізації, форм організації економіки, регламентації господарської діяльності. Сировинна спеціалізація економіки не здатна забезпечити необхідну якість економічного зростання. Для його досягнення потрібна реструктуризація економіки із збільшенням частки галузей, що виробляють продукцію з високою доданою вартістю і низькою природоємністю. 2. Екологічно стійкого розвитку регіону. Системостворюючими чинниками формування екологічної політики мають бути: економічні параметри, антропогенне навантаження на навколишнє середовище і стан здоров'я населення. Вбудовування економічних інструментів в систему державного управління екологічною безпекою – нове завдання, як для регіонів, так і для Росії в цілому. Зростання економіки, хоча і представляє потенційну загрозу навколишньому середовищу, надає засоби для фінансування ресурсозберігаючих і природоохоронних заходів. Більше того, необхідні зміни в стереотипах виробництва і споживання можуть відбутися тільки в умовах економіки, що динамічно розвивається

Прожовження додатку В

1	2	3	4
			<p>3. Екологізація економічного розвитку буде успішною в умовах стимулювання підприємств до формування активної екологічної політики, під якою розуміється політика «подвійного випашу», що дозволяє знизити негативну дію на навколишнє середовище і ресурсну складову у витратах на виробництво. Економічна ефективність природоохоронних заходів, як правило, незначна, якщо не містить значного ефекту від ресурсозбереження. Перспектива зниження економічних витрат підприємства, зменшення природно-ресурсної складової в структурі витрат найбільшою мірою стимулює екомодернізацію виробництва. Ресурсозбереження відповідне зниженню навантаження на навколишнє середовище.</p> <p>4. Природоємкий тип розвитку регіонів створює втрати для нинішньої економіки, і стає чинником, що обмежує розвиток. Перспектива вступу Росії у ВТО і ратифікація Кіотського протоколу можуть підсилити обмежувачий вплив екологічного чинника на розвиток економіки сировинних регіонів в цілому. Для формування компенсаційного механізму втрат і збитку доцільно визначити структуру, критерії та показники нинішнього і минулого екологічного збитку, а також розподілі відповідальності з його запобігання і ліквідації.</p> <p>5. Макроекономічна оцінка шкоди здоров'ю населення покаже значні втрати для економіки регіону від захворюваності населення через екологічний чинник. Запропоновані автором методичні підходи і проведені розрахунки дозволяють констатувати недостатність існуючих і необхідність розробки нових елементів компенсаційного механізму зі зниження негативної дії забрудненого навколишнього середовища на здоров'я населення, особливо у високоурбанізованих регіонах.</p> <p>6. Урахування екологічних і природно-ресурсних параметрів в макроекономічних показниках (зокрема, розрахунок «дійсних заощаджень») дозволяє зробити кількісні висновки про стійкість розвитку регіону. Запропоновані автором методичні підходи і розрахунок «дійсних заощаджень» для регіонального рівня має теоретичне і практичне значення. При розробці стратегії розвитку регіону дуже важливо встановити зв'язок стійкого розвитку з розмірами «дійсних заощаджень», щоб визначити можливі способи дії на посилення стійкості, починаючи з макроекономічних і, закінчуючи чисто екологічними. Показник «дійсних заощаджень» може бути одним з універсальних агрегованих індикаторів стійкого розвитку і якості економічного зростання як для регіону, так і для країни в цілому.</p> <p>7. Для оцінки соціально-економічної стратегії розвитку регіону необхідно використовувати систему індикаторів стійкого розвитку як систему цільових показників ефективності її реалізації. Розроблена автором система індикаторів стійкого розвитку дозволяє оцінити тенденції в соціально-економічному і екологічному розвитку, природних ресурсів і якості економічного зростання в регіоні.</p>

Прожовження додатку В

1	2	3	4
			<p>8. Еколого-економічна оцінка розвитку сировинного регіону, якою є Кемеровська область, дозволяє зробити висновки:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● в умовах, що склалися, в економіці регіону, як і в Росії в цілому, явно виявляються тенденції, які визначають «антиекологічний» природоємний характер розвитку господарства; ● техногенне навантаження на територію області перевищує її екологічну ємність; ● найбільший внесок до забруднення навколишнього середовища вносять галузі паливно-енергетичного і металургійного комплексів, що створюють основну вартість валового регіонального продукту; ● у регіоні в достатній мірі не сформувалися механізми впровадження екологічної політики; ● підприємства регіону не мають стимулів формувати активну екологічну політику; екологічний чинник у формуванні стратегії соціально-економічного розвитку регіону враховується недостатньо
10	<p>Васильєва Н.К. Теория и методология формирования устойчивости системы развития аграрного сектора региона: автореф. дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук / Н.К. Васильева. – Ставрополь, 2007. – 49 с.</p>	<p>Необхідність обґрунтування методологічних положень для вирішення багатопланивих і різноаспектних проблем забезпечення стійкого розвитку сільського господарства в рамках територіальних утворень.</p>	<p>Розробка концептуальних підходів до обґрунтування стратегії підвищення стійкості розвитку регіонального аграрного сектора, реалізація якої дозволить створити необхідні умови для господарювання і вирішення соціально-економічних проблем на розширеній основі в цій сфері</p>

Додаток Г

Проблемні питання, що розглядалися у науковій, науково-методичній і навчальній літературі за 1925-2009 рр.

№ з/п	Джерело	Проблемні питання																	Разом	
		Екологічні питання											ПРП							
		Екологічна економіка	Екологічна стандартизація	Екологічна сертифікація	Екологічна експертиза	Екологічний аудит	Екологічна відповідність	Екологічне страхування	Екологічна криза	Екологічний менеджмент	Екологічна політика	Екологічна безпека	Екологічна діяльність	Сміттєвий розсілок	Природні ресурси	Земельні ресурси	Водні ресурси	Лісові ресурси		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Україна																				
Київ																				
Навчальна література																				
1	Екологія и економіка / [О.Ф. Багацкий, П.Т. Вакулук, В.М. Власенко и друг.]; под ред. К.М. Сыткина. – К.: Політизадат, 1986. – 308 с.	-	+	-	-	-	-	+	-	+	-	-	+	-	-	+	-	-	-	6
2	Експертизи в судовій практиці: [навч. посібник] / [В.Г. Гончаренко, В.Є. Бергер, Л.П. Булига та ін.] – К.: Либідь, 1993. – 197 с.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
3	Екологічний аудит: [посібник з екологічного менеджменту і екологічного аудиту]. / [В.Я.Шевчук, Ю.М. Сагалкін, В.М. Навроцький та ін.] – К.: Символ-Т, 1997. – 221 с.	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	3

Прожовження додаткуГ

		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
4	Царенко О.М. Навколишнє середовище та економіка природокористування: [навч. посібник] / О.М. Царенко, Ю.А. Злобін. – К.: Вища школа, 1999. – 176 с.	-	+	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	+	+	+	-	-	-	7
5	Філософія: [навч. посіб.] / [В.Губерський, І.Ф. Надольний, В.П. Андрущенко та ін.]; за ред. І.Ф. Надольного. – [2-ге вид., випр.]. – К.: Вікар, 2001. – 516 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
6	Семенов В.Ф. Екологічний менеджмент: [навчальний посібник] / В.Ф. Семенов, О.Л. Михайлок, Т.П. Галушкіна. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 516 с.	-	+	-	-	-	+	+	+	-	+	+	+	+	+	-	-	-	-	9
7	Шеремет А.П. Криміналістика: [навчальний посібник] / А.П. Шеремет – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
8	Аналіз і розробка інвестиційних проектів: [навчальний посібник] / І.І. Цигильник, С.О. Кропельницька, М.М. Білий, О.І. Мозіль. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 160 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Прожовження додаткуГ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
9	Колотило Д.М. Екологія і економіка: [навч. посіб.] / Д.М. Колотило. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – К.: КНЕУ, 2005. – 576 с.	-	+	-	-	-	-	+	-	+	-	-	+	-	+	+	+	+	+	9
10	Екологія: [підручник] / [С.І. Дорогунцов, К.Ф. Коценко, М.А. Хвестик та ін.]. – К.: КНЕУ, 2005. – 371 с.	-	+	+	+	+	-	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	15
11	Дем'яненко С.І. Менеджмент аграрних підприємств: [навч. посібник] / С.І. Дем'яненко. – К.: КНЕУ, 2005. – 347 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
12	Яновська Е.С. Основи економічного менеджменту та аудиту: [навчальний посібник] / В.А. Кузовенко, Н.М. Дяченко. – К.: Видавничо-поліграфічний центр "Київський університет", 2006. – 178 с.	-	-	+	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	+	-	-	-	-	5
13	Клименко М.О. Метрологія, стандартизація і сертифікація в екології: [підручник] / М.О. Клименко, П.М. Скрипчук. – К.: Видавничий центр "Академія", 2006. – 368 с.	-	+	+	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5

Прожовження додаткуГ

		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
14	Саранча Г.А. Метрологія, стандартизація, відповідальність, акредитація та управління якістю: [підручник] / Г.А. Саранча. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 672 с.	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	4
15	Тарасова В.В. Метрологія, стандартизація і сертифікація: [підручник] / В.В. Тарасова, А.С. Малиновський, М.Ф. Рибак; за заг. ред. В.В. Тарасової. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 264 с.	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	4
16	Екологічний менеджмент і аудит: [навчальний посібник] / С.М. Литвак та інші. – [2-е вид.]. – К.: ВД "Професіонал", 2006. – 200 с.	-	+	+	-	+	+	+	-	-	+	+	-	+	-	+	-	-	-	9
17	Тарасова В.В. Екологічна стандартизація і нормування антропогенного навантаження на природне середовище: [навч. посібник] / В.В. Тарасова, А.С. Малиновський, М.Ф. Рибак; заг. ред професора В.В. Тарасової. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 276 с.	-	-	+	+	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	4

Прожовження додаткуГ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Наукова література																				
18	Шевчук В.О. Контроль систем в господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії організації, методології): [монографія] / В.О.Шевчук – К.: Київ держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
19	Швиданенко Г.О. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства: [монографія] / Г.О. Швиданенко, О.І. Олександр – К.: КНЕУ, 2002. – 192 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
20	Концептуальні виміри екологічної свідомості: [монографія] [М.М.Кисельов, В.Л.Деркач, А.В.Толстоухов та ін.] – К.: Паран, 2003. – 312 с.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	3
21	Данилко В.К. Екологічна статистика: водні ресурси: [Монографія]. В.К. Данилко. – К.: 2003, – 368 с.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
22	Екосередовище і сучасність. Т. 4. Стратегія регіонального розвитку і екосередовище: [монографія] / [С.І.Дорогунцов, М.А.Хвесик, Л.М.Горбач, П.П.Пастушенко] – К.: Кондор, 2006.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	3

Прожовження додаткуГ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
23	Екосеридовище і сутність Т. 1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія] / [С.І. Догорунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко] – К.: Кондор, 2006. – 424с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	+	4
24	Екосеридовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища. / С.І. Догорунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 426 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	2
25	Хвесик М.А. Інституційні трансформації та фінансово-економічне регулювання землекористування в Україні: [монографія] / М.А. Хвесик, В.А. Голян, А.І. Крисак. – К.: Кондор, 2008. – 522 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Науково-практична література																				
26	Лебединський Ю.П. Ресурсосбереження і екологія / Ю.П. Лебединський, Ю.В. Склянов, ИИ. Попов. – К.: Політ-издат України, 1990. – 223 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	2

Прожовження додаткуГ

l	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
27	Требчук В. Кієв: екологія міста / В. Требчук. – К.: Товариство "Знання" України, Видавничо-поліграфічний центр "Знання". – 1992. – 48 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	3
27	Біленчук П.Д. Судові експертизи. [довідник] / П.Д Біленчук, М.Н Курко, С.М Стахівський. – К.: – 1997.	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
29	Соколенко С.І. Глобалізація і економіка України / С.І. Соколенко – К.: Логос, 1999. – 568 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
30	"Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК" / За редакцією П.Т. Саблука. – [у чотирьох частинах]. – Ч. 3. – К., 2001. – 511 с.	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
31	Якість економічного зростання: [пер. з англ.] / [В. Томас, М. Дайламі, А. Дарешвар та ін.]; наук. ред., пер. О. Кілієвич. – К.: "Основи", 2002. – 350 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	+	-	+	-	-	5
32	Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: [посібник]; за редакцією академіків УААН П.І. Гайдучького і П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2002. – 408 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1

Прожовження додаткуГ

І	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
33	Майер Д. Основні проблеми економічного розвитку / Д. Майер, Д. Раух, А. Філіпенко. – К.: Либідь, 2003. – 688 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	2
Харків																				
Навчальна література																				
34	Основи правознавства України: [навчальний посібник] / [С.В. Ківалов, П.П. Музиченко, Н.М. Крестовська, А.Ф. Крижановський]. – Х.: "Одісей", 2002. – 304 с.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
35	Максименко Н.В. Організація управління в екологічній діяльності: [підручник для студентів екологічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / Н.В. Максименко, В.В. Задніпровський, О.М. Клименко. – Х.: ХНУ ім. В.Н. Карабіна, 2007. – 340 с.	-	+	+	+	-	+	+	-	-	+	+	+	+	-	-	-	-	-	9

Прожовження додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
Наукова література																					
36	Шейко В.М. Культура. Цивілізація. Глобалізація (кінець XIX – початок XXI ст.): [моногр.] / В.М. Шейко. – В 2 т. – Т. 2. – Х.: Основа, 2001. – 400 с.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	3
Дніпропетровськ																					
Наукова література																					
37	Збірник наукових праць. [“Економіка: проблеми теорії та практики”] [в 4 т.] // Випуск 202. – Том II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – 256 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Кобилляки																					
Навчальна література																					
38	Антикризове управління в АПК: [навчальний посібник] / С.М. Іванюта, В.Ф. Іванюта, В.В. Писаренко, В.Д. Чумак. – Кобилляки: “Кобилляки”, 2002. – 208 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Тернопіль																					
Навчальна література																					
39	Основи екологічних знань. – Тернопіль: “Тернопіль”, 1994. – 176 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Прожовження додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Суми																				
Навчальна література																				
40	Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник] / Л.Г. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2003. – 348 с.	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	+	+	+	-	-	-	-	6
41	Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 654 с.	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-	+	-	-	-	-	-	6
42	Основи екології економіка та управління природокористуванням: [підручник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та кен., проф. МК. Шапочки. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 759 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	4
Наукова література																				
43	Луцьких В.А. Екологічний менеджмент: принципи и методи [монографія] / В.А. Луцьких, Н.Н. Петрусенко; под науч. ред. В.А. Луцьких. – Суми: ІТД “Університетская книга”, 2004. – 408 с.	-	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	-	+	+	-	-	-	6

Прожовження додаткуГ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
<i>Рівне</i>																				
Навчальна література																				
44	Клименко О.М. Стандартизація і сертифікація в екології: [підручник] / О.М. Клименко, П.М. Скрипчук. – Рівне: УДУВП, 2003. – 202 с.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
<i>Житомир</i>																				
Наукова література																				
45	Тарасова В.В. Ресурсоемість і ресурсовідача агропроблицтві: [монографія] / В.В. Тарасова. Житомир: вид-во “ДВНЗ “Державний агроекологічний університет””, 2007. – 348с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Навчальна література																				
46	Тарасова В.В. Гоекологічний ризик: [навчальний посібник] / В.В. Тарасова, В.П. Дубровський, І.М. Ковалевська [за наук. ред. В.В. Тарасової]. Житомир: ЖДУ ім. І. Франка, 2009. – 358 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1

Прожовження додаткуГ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
<i>Львів</i>																				
Навчальна література																				
47	Магазинчиков Т.П. Земельний кадастр: [підручник] / Т.П. Магазинчиков. – Львів: Світ, 1991. – 452 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
48	Черевко Г.В. Економіка природокористування. / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с.	-	+	-	-	+	-	+	-	+	-	+	+	-	-	-	+	+	-	11
49	Міронова Н.Г. Екологічна стандартизація і сертифікація: [навчальний посібник] / Н.Г. Міронова, Г.А. Білецька. – Львів: "Новий світ 2000", 2006. – 140 с.	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	4
Росія																				
<i>Новосибірськ</i>																				
Науково-практична література																				
50	Фундаментальные исследования и технический прогресс. – Новосибирск: Наука, 1985.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Санкт-Петербург</i>																				
Навчальна література																				
51	Теория и методы оценки недвижимости [учебное пособие] / Под ред. Засл. деят. науки РФ, д-ра жон наук, проф. В.Е. Есипова – С-Пб.: Изд-во С-ПбГУЭФ, 1998. – 159 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1

Прожовження додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
52	Глухов В.В. Экономические основы экологии. [Учебник] / В.В. Глухов, А.Н. Кобышев, А.В. Козлов – С-Пб.: Питер, 2003. – 384 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
53	Пачезеров В. Экологический менеджмент: практикум (Серия "Учебное пособие") / В. Пачезеров. – С-Пб.: Питер, 2003. – 352 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
54	Муруева Е.К. Развитие экологического учета (на примере лесного сектора экономики). / Е.К. Муруева. – С-Пб.: Издательство Санкт-Петербургской академии управления и экономики, 2009. – 212 с.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Москва</i>																				
Навчальна література																				
55	Хмелев Н.Н. Счетоводство земледельческих коллективов (артелей, коммун и товариществ). / Н.Н. Хмелев. – М.-Л.: Центральное т-во "кооперативное издательство", 1925. – 64 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1

Прожовженя додаткуГ

Г	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
56	Бысраков Ю.И. Учет и анализ использования земельных ресурсов. / Ю.И. Бысраков. – М.: Статистика, 1976. – 119 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
57	Минаев В.Г. Биологическое и земледелие и минеральные удобрения. / В.Г. Минаев, Б. Дебрецени, Т. Мазур. – М.: Колос, 1993. – 414 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
58	Голуб А.А. Экономика природных ресурсов. / А.А. Голуб, Е.Б. Струкова – М.: Пресс, 1998. – 319 с.	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	+	+	+	+	7
59	Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; перевод с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
60	Гринин А.С. Математическое регулирование в экологии: [учебн. пособие для вузов] / А.С. Гринин, Н.А. Орехов, В.Н. Новиков. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 269 с.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Прожовження додаткуГ

І	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
61	Николайкин Н.И. Экология: [учеб. для вузов] / Н.И. Николайкин, Н.Е. Николайкина, О.П. Мелехова. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: Дрофа, 2003. – 624 с.	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	16
62	Жарилгасова Б.Т. Міжнародні стандарти аудиту: [навчальний посібник] / Б.Т. Жарилгасова, А.Е. Суглобов. – [2-е вид., стер.] – М.: КНОРУС, 2006. – 400 с.	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Наукова література																				
63	Баладин Р.К. Вернадский: жизнь, мысль, бессмертие. / Р.К. Баладин. – М.: “Знание”, 1979. – 176 с.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
64	Яковец Ю.В. Рента, антрента, квазирента в глобально-цивилизационном измерении [текст] / Ю.В. Яковец. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2003. – 240 с.	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	+	+	+	-	-	6

Прожовження додатку Г

	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
65	Экономическая теория в XXI веке – 2(9): Глобальное и национальное в экономике / [Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекарева, Е.С. Зоговой]. – В 2-х т. Т. 1. – М.: Экономика, 2004. – 576 с.	-	+	-	-	-	+	+	-	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	12
66	Тоффлер Э. Метаморфозы власти: [пер. с англ.] / Э. Тоффлер. – М.: ООО "Издательство АСТ", 2004. – 669 с.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	2
Польща																				
<i>Катовице</i>																				
Науково-практична література																				
67	Otręba A. Instytucjonalne ekonomiczne polityki ekologicznej oraz ich powiązanie z jednostką gospodarczą / A. Otręba / Praca zbiorowa pod red. Z. Messnera. – T.III. – Problemu rachunkowości zarządczej. Rewizja ksiąg rachunkowych, kontrola i audyt wewnętrzny. – Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, 2006. – 280 s.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	2

Прожовження додаткуГ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
<i>Варшава</i>																				
Науково-практична література																				
68	Kaczmarek T. Ryzyko i zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne / T. Kaczmarek [Wyd. II-ie rozszerzone]. – Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin, 2006. – 382 s.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Наукова література																				
69	Jackson J. Biznes i moralność / J. Jackson. – Warszawa: Wyd-wo naukowe PWN, 1999. – 236 s.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
70	Wojciechowska A. Uregulowania prawne w zakresie ochrony środowiska i ich konsekwencje rachunkowości przedsiębiorstw / A. Wojciechowska // Aktualne problemy rachunkowości finansowej i zarządczej / Zeszyty naukowe, red. nauk W. Gabrusewicz – Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, 2007. – 259 s.	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
Pozom		3	31	11	9	7	9	25	4	10	12	15	14	19	16	15	20	10	8	238

Додаток Д

Автори та напрями їх досліджень за період 1925-2009 рр.

№ з/п	Напрями досліджень	Кількість видань	Автори	
			4	4
1	Екологічна економіка	31	Глухов В.В., Кобишев А.Н., Козлов А.В., Голуб А.А., Струкова Е.Б., Дем'яненко С.І., Джексон Д., Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвостик М.А., Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П., Клименко М.О., Скрипчук П.М., Кологитло Д.М., Литвак С.М., Лукьянін В.А., Петрусенко Н.Н., Майер Джеральд М., Раух Джеймс Е., Філіпченко А., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Клименко О.М., Мельник Л.Г., Міронова Н.Г., Білецька Г.А., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С., Саранча Г.А., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П., Соколенко С.І., Тарасова В.В., Малиновський А.С., Рибак М.Ф., Тоффлер Э., Трегобчук В., Царенко О.М., Злобін Ю.А., Цигильник І.І., Кропельницька С.О., Білий М.М., Мозиль О.І., Черевко Г.В., Яцків М.І., Шапочка М.К., Яковець Ю.В.	
2	Екологічні відносини	25	Біленчук П.Д., Курко М.Н., Стахівський С.М., Войцеховська А., Голуб А.А., Струкова Е.Б., Гринин А.С., Орехов Н.А., Новиков В.Н., Данилко В.К., Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвостик М.А., Качмарек Т., Кисельов М.М., Деркач В.Л., Толстоухов А.В., Ківалов С.В., Музиченко П.П., Крестовська Н.М., Крижановський А.Ф., Кологитло Д.М., Литвак С.М., Лукьянін В.А., Петрусенко Н.Н., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Клименко О.М., Мельник Л.Г., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П., Тарасова В.В., Малиновський А.С., Рибак М.Ф., Черевко Г.В., Яцків М.І., Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М., Шейко В.М., Шеремет А.П., Яковець Ю.В.	
3	Екологічна діяльність	19	Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П., Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвостик М.А., Литвак С.М., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Клименко О.М., Мельник Л.Г., Міронова Н.Г., Білецька Г.А., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С., Отремба А., Саранча Г.А., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П., Тарасова В.В., Малиновський А.С., Рибак М.Ф., Томас В., Дайламі М., Дарешвар А., Трегобчук В., Царенко О.М., Злобін Ю.А., Черевко Г.В., Яцків М.І., Швиданенко Г.О., Олександр О.І., Шевчук В.О.	
4	Земельні ресурси	19	Баладин Р.К., Батацький О.Ф., Вакулук П.Т., Власенко В.М., Бисьраков Ю.І., Гайдучий П.І., Саблук П.Т., Голуб А.А., Струкова Е.Б., Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвостик М.А., Есипова В.Е., Кологитло Д.М., Магазинщиков Т.П., Минаев В.Г., Дебрецени Б., Мазур Т., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С., Тарасова В.В., Томас В., Дайламі М., Дарешвар А., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П., Хмелев Н.Н., Черевко Г.В., Яцків М.І., Яковець Ю.В.	

Прожовження додатку Д

1	2	3	4
5	Сталій розвиток	16	Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Кисельов М.М., Деркач В.Л., Толстоухов А.В., Колотило Д.М., Лукяніхін В.А., Петрусенко Н.Н., Майер Джеральд М., Раух Джеймс Е., Філіпченко А., Мельник Л.Г., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П., Царенко О.М., Злобін Ю.А., Шапочка М.К., Шейко В.М., Яковець Ю.В., Яновська Е.С., Кузовенко В.А., Дяченко Н.М.
6	Екологічна політика	15	Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Литвак С.М., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Клименко О.М., Мельник Л.Г., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С., Отремба А., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П., Томас В., Дайламі М., Дарешвар А., Тоффлер Э., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П., Царенко О.М., Злобін Ю.А., Черевко Г.В., Яцків М.І., Яновська Е.С., Кузовенко В.А., Дяченко Н.М.
7	Природні ресурси	15	Батацький О.Ф., Вакулук П.Т., Власенко В.М., Голуб А.А., Струкова Е.Б., Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Кисельов М.М., Деркач В.Л., Толстоухов А.В., Колотило Д.М., Лебединський Ю.П., Склянов Ю.В., Попов І.І., Литвак С.М., Лукяніхін В.А., Петрусенко Н.Н., Мельник Л.Г., Шапочка М.К., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С., Царенко О.М., Злобін Ю.А., Черевко Г.В., Яцків М.І., Яковець Ю.В.
8	Екологічний менеджмент	12	Голуб А.А., Струкова Е.Б., Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Литвак С.М., Лукяніхін В.А., Петрусенко Н.Н., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Клименко О.М., Мельник Л.Г., Ніколайкин Н.І., Пачезеров В., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П., Царенко О.М., Злобін Ю.А., Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М., Яновська Е.С., Кузовенко В.А., Дяченко Н.М.
9	Екологічна безпека	12	Батацький О.Ф., Вакулук П.Т., Власенко В.М., Сыткін К.М., Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П., Колотило Д.М., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Клименко О.М., Мельник Л.Г., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П., Тарасова В.В., Малиновський А.С., Рибак М.Ф., Трегубчук В., Черевко Г.В., Яцків М.І.
10	Екологічна стандартизація	11	Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Яновська Е.С., Кузовенко В.А., Дяченко Н.М., Клименко М.О., Скрипчук П.М., Саранча Г.А., Тарасова В.В., Малиновський А.С., Рибак М.Ф., Литвак С.М., Тарасова В.В., Малиновський А.С., Рибак М.Ф., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Клименко О.М., Клименко О.М., Скрипчук П.М., Міронова Н.Г., Білецька Г.А., Ніколайкин Н.І.
11	Екологічна криза	10	Батацький О.Ф., Вакулук П.Т., Власенко В.М., Сыткін К.М., Колотило Д.М., Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Соколенко С.І., Іванюта С.М., Іванюта В.Ф., Писаренко В.В., Чумак В.Д., Мельник Л.Г., Шапочка М.К., Лукяніхін В.А., Петрусенко Н.Н., Черевко Г.В., Яцків М.І., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекмарьов В.В., Зотова Е.С.

Прожовження додатку Д

1	2	3	4
12	Водні ресурси	10	Голуб А.А., Струкова Е.Б., Данилко В.К., Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П., Колотило Д.М., Коценко К.Ф., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекарьов В.В., Зотова Е.С., Томас В., Дайламі М., Дарешвар А., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П., Черевко Г.В., Яцків М.І., Шейко В.М.
13	Екологічна сертифікація	9	Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Клименко М.О., Скрипчук П.М., Клименко О.М., Скрипчук П.М., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Клименко О.М., Міронова Н.Г., Білецька Г.А., Ніколайкин Н.І., Саранча Г.А., Тарасова В.В., Малиновський А.С., Рибак М.Ф.,
14	Екологічний аудит	9	Клименко М.О., Скрипчук П.М., Литвак С.М., Максименко Н.В., Задніпровський В.В., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекарьов В.В., Зотова Е.С., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П., Царенко О.М., Злобін Ю.А., Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М., Яновська Е.С., Кузовенко В.А., Дяченко Н.М.
15	Лісові ресурси	8	Колотило Д.М., Коценко К.Ф., Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П., Лебединський Ю.П., Склянов Ю.В., Попов І.І., Черевко Г.В., Яцків М.І., Голуб А.А., Струкова Е.Б., Ніколайкин Н.І., Осипов Ю.М., Чекарьов В.В., Зотова Е.С.
16	Екологічна експертиза	7	Біленчук П.Д., Курко М.Н., Стахівський С.М., Гончаренко В.Г., Бергер В.С., Булига Л.П., Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвестик М.А., Жарилгасова Б.Т., Литвак С.М., Ніколайкин Н.І., Черевко Г.В., Яцків М.І.
17	Екологічне страхування	4	Клименко М.О., Скрипчук П.М., Мельник Л.Г., Саблук П.Т., Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л., Галушкіна Т.П.
18	Екологічний облік	3	Войцеховська А., Мэтьюс М.Р., Муруєва Е.К., Перера М.Х.Б.
Разом		238	X

Додаток Е

Еколого-економічні питання, що піднімалися у науковій літературі за період 1998-2009 рр.

		Опис видань		
№ з/п	Проблемні питання	Кількість видань	Питома вага, %	
	2	3	4	5
1	Екологічна економіка	8	16,67	Екосередовище і сучасність. Т. 4. Стратегія регіонального розвитку і екосередовище: [монографія] / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко] – К.: Кондор, 2006. – 388 с. Екосередовище і сучасність Т. 1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія] / [С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко] – К.: Кондор, 2006. – 424 с. Збірник наукових праць. ["Економіка: проблеми теорії та практики"] [в 4 т.] // Випуск 202. – Том II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – 256 с. Лукаєв В.А. Екологічний менеджмент: принципи и методы. [монографія] / В.А. Лукаєв, Н.Н. Петрусенко; под научн. ред. В.А. Лукьяніхина. – Сумы: ИТД "Университетская книга", 2004. – 408 с. Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазірента в глобально-цивілізаційному измеренні [текст] / Ю.В. Яковец. – М.: ИКЦ "Академкнига", 2003. – 240 с. Тоффлер Э. Метаморфозы власти: [пер. с англ.] / Э. Тоффлер. – М.: ООО "Издательство АСТ", 2004. – 669 с. Экономическая теория в XXI веке – 2(9): Глобальное и национальное в экономике / [Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекарева, Е.С. Зотовой]. – В 2-х т. Т. 1. – М.: Экономика, 2004. – 576 с. Jackson J. Biznes i moralność / J. Jackson – Warszawa: Wyd-wo naukowe PWN, 1999. – 236 s. Концептуальні виміри екологічної свідомості: [монографія] / [Кисельов М.М., Деркач В.Л., Толстоухов А.В. та ін.]. – К.: Вид. Паран, 2003. – 312 с. Шейко В.М. Культура. Цивілізація. Глобалізація (кінець XIX – початок XXI ст.): [моногр.] / В.М. Шейко: [в 2 т.] – Т. 2. – Х.: Основа, 2001. – 400 с. Лукаєв В.А. Екологічний менеджмент: принципи и методы: [монографія] / В.А. Лукаєв, Н.Н. Петрусенко; под научн. ред. В.А. Лукьяніхина. – Сумы: ИТД "Университетская книга", 2004. – 408 с. Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазірента в глобально-цивілізаційному измеренні: [текст] / Ю.В. Яковец. – М.: ИКЦ "Академкнига", 2003. – 240 с. Экономическая теория в XXI веке – 2(9): Глобальное и национальное в экономике: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекарева, Е.С. Зотовой. – Т. 1. – М.: Экономика, 2004. – 576 с. Wojciechowska A. Uregulowania prawne w zakresie ochrony srodowiska i ich konsekwencje dla rachunkowosci przedsiebiorstw // Aktualne problemy rachunkowosci finansowej i zarzadczej / Zeszyty naukowe; red. nauk. W. Gabrusewicz. – Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, 2007. – 259 s. Данилко В.К. Екологічна статистика: водні ресурси: [монографія]. – К.: 2003. – 368 с.
2	Екологічні відносини	7	12,50	

Прожовження додатку E

1	2	3	4	5
3	Сталій розвиток	5	10,42	<p>Концептуальні виміри екологічної свідомості: [монографія] / [Кисельов М.М., Деркач В.Л., Толстоухов А.В. та ін.] – К.: Вид. Паран, 2003. – 312 с.</p> <p>Шейко В.М. Культура. Цивілізація. Глобалізація (кінець XIX – початок XXI ст.): [моногр.] / В.М. Шейко: [в 2 т.] – Т. 2. – Х.: Основа, 2001. – 400 с.</p> <p>Лукьянін В.А. Екологічний менеджмент: принципи і методи. [монографія] / В.А. Лукьянін, Н.Н. Петрусенко; под научн. ред. В.А. Лукьяніна. – Сумы: ИГД “Университетская книга”, 2004. – 408 с.</p> <p>Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазірента в глобально-цивілізаційному вимірі: [текст] / Ю.В. Яковец. – М.: ІКЦ “Академкіна”, 2003. – 240 с.</p> <p>Економічна теорія в XXI столітті – 2(9): Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекарєва, Е.С. Зотової. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с.</p>
4	Земельні ресурси	5	10,42	<p>Екосередовище і сучасність. Т. 1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія]. / Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П.] – К.: Кондор, 2006. – 424 с.</p> <p>Тарасова В.В. Ресурсоємність і ресурсовіддача в агропродовстві: [монографія] / В.В. Тарасова – Житомир: “ДВНЗ “Державний агрологічний університет””, 2007. – 348 с.</p> <p>Баландин Р.К. Вернадський: життя, думка, бессмертие. / Р.К. Баландин – М.: “Знание”, 1979. – 176 с.</p> <p>Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазірента в глобально-цивілізаційному вимірі: [текст] / Ю.В. Яковец. – М.: ІКЦ “Академкіна”, 2003. – 240 с.</p> <p>Економічна теорія в XXI столітті – 2(9): Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекарєва, Е.С. Зотової. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с.</p>
5	Екологічна політика	4	8,33	<p>Екосередовище і сучасність. Т. 4. Стратегія регіонального розвитку і екосередовища: [монографія]. / Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П.] – К.: Кондор, 2006. – 388 с.</p> <p>Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазірента в глобально-цивілізаційному вимірі: [текст] / Ю.В. Яковец. – М.: ІКЦ “Академкіна”, 2003. – 240 с.</p> <p>Економічна теорія в XXI столітті – 2(9): Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекарєва, Е.С. Зотової. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с.</p> <p>Метаморфози влади: [пер. с англ.] / Э. Тоффлер. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2004. – 669 с.</p>

Прожоження додатку E

1	2	3	4	5
6	Екологічна діяльність	4	8,33	Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідного економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія]. / В.О. Шевчук – К.: Київ держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с. Швиданенко Г.О. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства: [монографія] / Г.О. Швиданенко, О.І. Олексюк. – К.: КНЕУ, 2002. – 192 с. Екосередовище і сучасність. Т. 1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія]. / [Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П.] – К.: Кондор, 2006. – 424 с. Економічна теорія в ХХІ столітті: Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарева, Е.С. Зотовой. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с. Концептуальні виміри екологічної свідомості: [монографія]. / [Кисельов М.М., Деркач В.Л., Толстоухов А.В. та ін.] – К.: Вид. Паран, 2003. – 312 с. Лукьянихин В.А. Екологічний менеджмент: принципи и методы: [монографія] / В.А. Лукьянихин, Н.Н. Петрусенко; под науч. ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. – 408 с. Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазирента в глобально-цивилизационном измерении: [текст] / Ю.В. Яковец. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2003. – 240 с. Економічна теорія в ХХІ столітті: Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарева, Е.С. Зотовой. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с. Екосередовище і сучасність. Т. 1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія]. / [Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П.] – К.: Кондор, 2006. – 424 с. Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища: [монографія]. / [Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П.] – К.: Кондор, 2006. – 426 с. Шейко В.М. Культура. Цивілізація. Глобалізація (кінець ХІХ – початок ХХІ ст.): [моногр.] / В.М. Шейко: [в 2 т.] – Т. 2. – Х.: Основа, 2001. – 400 с. Економічна теорія в ХХІ столітті: Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарева, Е.С. Зотовой. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с. Лукьянихин В.А. Екологічний менеджмент: принципи и методы: [монографія] / В.А. Лукьянихин, Н.Н. Петрусенко; под науч. ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. – 408 с. Економічна теорія в ХХІ столітті: Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарева, Е.С. Зотовой. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с.
7	Природні ресурси	4	8,33	
8	Водні ресурси	4	8,33	
9	Екологічна криза	2	4,17	

Прожовження додатку Е

1	2	3	4	5
10	Екологічна безпека	2	4,17	Екосередовище і сучасність. Т. 4. Стратегія регіонального розвитку і екосередовище: [монографія]. / [Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П.] – К.: Кондор, 2006. – 388 с. Економічна теорія в ХХІ столітті – 2(9): Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарєва, Е.С. Зогової. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с.
11	Лісові ресурси	2	4,17	Екосередовище і сучасність. Т. 1. Природне середовище у сучасному вимірі: [монографія]. / [Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П.] – К.: Кондор, 2006. – 424 с. Економічна теорія в ХХІ столітті – 2(9): Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарєва, Е.С. Зогової. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с.
12	Екологічний аудит	1	2,08	Економічна теорія в ХХІ столітті – 2(9): Глобальне і національне в економіці: [в 2-х т.] / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарєва, Е.С. Зогової. – Т. 1. – М.: Економіка, 2004. – 576 с.
13	Екологічний менеджмент	1	2,08	Лукьянхін В.А. Екологічний менеджмент: принципи і методи: [монографія] / В.А. Лукьянхін, Н.Н. Петрусенко; под науч. ред. В.А. Лукьянхіна. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. – 408 с.
Разом		49	100,00	X

Додаток Ж
Проблемні питання, що розглядалися у періодичних виданнях протягом 1974-2009 рр.

№ з/п	Джерело	Проблемні питання (земельні питання)						Разом
		Оцінка землі	Плата за землю	Земельні відносини	Юридичні землі	Статистика земельних ресурсів	Охорона земель	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Баланс								
2002								
1	Папінова О. Облік операцій із земельними ділянками / О. Папінова // Баланс. – 2002. – № 11. – С. 31	-	-	-	+	-	-	1
2008								
2	Верхогляд В. Земельний податок: складаємо Розрахунок-2008 / В. Верхогляд // Баланс. – 2008. – № 7. – С. 31			+	+			2
3	Никончук І. Повернення земельної ділянки і податковий кредит / І. Никончук // Баланс. – 2008. – № 19. – С. 31			+	+			2
4	Ноур Т. Невикористання земельної ділянки за цільовим призначенням – підстава для розірвання договору оренди / Т. Ноур // Баланс. – 2008. – № 50(775). – С. 17			+				1
Баланс – Бібліотека бухгалтерів								
2009								
5	Донець Т. Земельний сервітут у будівництві: правовий аспект / Т. Донець // Баланс - Бібліотека бухгалтерів. – 2009. – № 5. – С. 26	-	-	+	-	-	-	1
6	Миронова О. Земельний сервітут: облік / О. Миронова // Баланс - Бібліотека бухгалтерів. – 2009. – № 5. – С. 30	-	-	+	+	-	-	2
Бізнес бухгалтерія								
1999								
7	Гуйда Л. Земля і землепользование. Бухгалтерский и налоговый учет / Л. Гуйда // Бізнес бухгалтерія. – 1999. – № 41. – С. 33	-	-	-	+	-	-	1

Продовження Додатку Ж

І	2	3	4	5	6	7	8	9
	2004							
8	Сухомилин І. Експертна грошова оцінка земельних ділянок. / І. Сухомилин, С. Юров // Бізнес бухгалтерія. – 2004. – № 26(597). – С. 27	+	-	-	-	-	-	1
	2006							
9	Кушина О. “Орендно-земельна” звітність / О. Кушина // Бізнес бухгалтерія. – 2006. – № 33. – С. 58	-	-	-	+	-	-	1
	2008							
10	Голошевич І. Земельно-будівельні реформи: дякуємо за “сприяння”, але... / І. Голошевич // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 47. – С. 11	-	-	+	-	-	-	1
11	Доценко-Білоус Н. Чи врятує будівництво земельна реформа? / Н. Доценко-Білоус // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 47. – С. 147	-	-	+	-	-	-	1
	2009							
12	Корніюк О. Земельні ділянки: спрощення процедури оформлення / О. Корніюк // Бізнес бухгалтерія. – 2009. – № 29. – С. 72	-	-	+	-	-	-	1
13	Чекашкін С. Лист ДПАУ від 27.07.2009 р. № 15834/7/15-0717 (плата за земельні ділянки, розташовані на території м. Києва) (вицяг) / С. Чекашкін // Бізнес бухгалтерія. – 2009. – № 34. – С. 55	-	+	-	-	-	-	1
14	Кулінич В. Лист Держкомзему від 26.06.2009 р. № 7949/17/11-09 (орендна плата за земельні ділянки сплачується з моменту реєстрації договору оренди, а земельний податок – після реєстрації права власності) (вицяг) / В. Кулінич // Бізнес бухгалтерія. – 2009. – № 34. – С. 55	-	+	+	-	-	-	2
15	Кобиланський В. Чи візьме? (земельний податок за придбані ділянки) / В. Кобиланський // Бізнес бухгалтерія. – 2009. – № 34. – С. 67.	-	-	+	-	-	-	1
16	Лист МФУ від 31.12.2008р. № 31-34000-10-16/46569/облік земельних ділянок // Бізнес бухгалтерія. – 2009. – № 6. – С. 44	-	-	-	+	-	-	1
	Бухгалтер							
	2002							
17	Михайленко Д. Хто може скуповувати українську землю / Д. Михайленко // Бухгалтер. – 2002. – № 28. – С. 34	-	-	-	-	+	-	1
	2003							
18	Чалий І. Тлумачення капітальних поліпшень землі / І. Чалий // Бухгалтер. – 2003. – № 22. – С. 49	-	-	-	-	-	+	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	2004							
19	Чалий І. Облік витрат на інвентаризацію землі / І. Чалий // Бухгалтер. – 2004. – № 36(276). – С. 42	-	-	-	+	-	-	1
20	Витрати на проект землеустрою в бухгалтерії // Бухгалтер. – 2004. – № 41(281). – С. 35	-	-	-	+	-	-	1
	2008							
21	Михайленко Д. Податковий облік землі, отриманої як внесок до СФ / Д. Михайленко, М. Хоменко // Бухгалтер. – 2008. – № 7. – С. 40	-	-	-	+	-	-	1
22	Погребняк С. Чим-чим займається ваше підприємство? Зміна цільового призначення земельних ділянок і валові витрати, відображення в податковому обліку зносу нерухомості на земельній ділянці / С. Погребняк // Бухгалтер. – 2008. – № 19. – С. 38	-	-	-	+	-	-	1
23	Снос охороняти і дурень зможе. А ось охороняти не своє, та ще й відносити цю охорону до витрат зможе лише розумний і грамотний. Витрати на охорону земельної ділянки, на яку ще не отримано держакт, відносяться до валових витрат // Бухгалтер. – 2008. – № 19. – С. 38	-	-	-	+	-	-	1
24	Погребняк А. Орендна плата фізорендарю за земельну ділянку: коли перераховувати ПДФО; нотаріальне посвідчення договору оренди: необхідність чи обов'язковість; бухоблік і ф. № 1ДФ / А. Погребняк, С. Погребняк // Бухгалтер. – 2008. – № 19. – С. 38		+	+	+	-	-	3
	Бухгалтерія в сільському господарстві							
	2003							
25	Чи обліковується земля? // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2003. – № 16. – С. 48	-	-	-	+	-	-	1
26	Сук П. Бухгалтерський облік придбання землі / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 20. – С. 16	-	-	-	+	-	-	1
	Бухгалтерський облік і аудит							
	2000							
27	Зябченкова Г. Земля як об'єкт бухгалтерського обліку / Г. Зябченкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 33	-	-	-	+	-	-	1

Продовження Додатку Ж

I	2	3	4	5	6	7	8	9
Бюджетна бухгалтерія								
2008								
28	Даневич О. Про облік земельних ділянок, переоцінку та модернізацію необоротних активів Лист від 23.04.2008 р. № 3.4-04/1153-6784 / О. Даневич // Бюджетна бухгалтерія. – 2008. – № 27(75). – С. 6	-	-	-	+	-	-	1
29	Матвєєва В. Актуальні запитання щодо земельного податку / В. Матвєєва // Бюджетна бухгалтерія. – 2008. – № 40. – С. 8	-	+	-	-	-	-	1
2009								
30	Севостьянова Н. Відкриття рахунків для проведення земельних торгів / Н. Севостьянова // Бюджетна бухгалтерія. – 2009. – № 31. – С. 18	-	+	+	-	-	-	2
Вісник податкової служби України								
2003								
31	Бухгалтерський облік. Придбання земельної ділянки // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 31. – С. 50	-	-	-	+	-	-	1
2005								
32	Землі лісового та водного фонду // Вісник податкової служби України. – 2005. – № 11. – С. 38	-	-	-	-	+	-	1
2007								
33	Земельні сертифікати // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 12. – С. 24	-	-	+	-	-	-	1
34	Землі загального користування // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 22. – С. 29	-	-	-	-	+	-	1
2008								
35.	Горохов В. Земельні аукціони відмінюються / В. Горохов // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 16. – С. 11	-	-	+	-	-	-	1
36	Горохов В. Продаж земельних ділянок на конкурентних засадах (аукціонах) / В. Горохов // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 13. – С. 51	-	+	+	-	-	-	2
37	Гривнак К. Земельні відносини при спрощеній системі оподаткування / К. Гривнак // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 36. – С. 22	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	2009							
38	Фінашко В. Безоплатні оформлення та видача громадянам України державних актів на право власності на земельні ділянки / В. Фінашко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 42. – С. 6	-	-	+	-	-	-	1
39	Фінашко В. Облаштування об'єкта торгівлі на присадибній земельній ділянці / В. Фінашко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 46. – С. 4	-	-	+	-	-	-	1
40	Кириєнко О. Земельні відносини без шахрайства / О. Кириєнко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 40. – С. 6	-	-	+	-	-	-	1
41	Фінашко В. Особливості застосування коефіцієнта функціонального використання земельної ділянки при розрахунку земельного податку за площі земельних ділянок, зайнятих двоповерховими і більше будівлями (їх частинами) / В. Фінашко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 40. – С. 2	-	-	-	+	-	-	1
	Все про бухгалтерський облік							
	1999							
42	Бухгалтерський облік земельної ділянки // Все про бухгалтерський облік. – 1999. – № 117. – С. 19	-	-	-	+	-	-	1
	2000							
43	Облік землі та витрат на її поліпшення // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 116. – С. 16	-	-	-	+	-	-	1
	2001							
44	Ткаченко Н. Земні радощі бухгалтерського життя: облік землі та витрат на її поліпшення / Н. Ткаченко, Р. Гопцій // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 94. – С. 20	-	-	-	+	-	-	1
	2006							
45	Башинський О. Оцінка землі: яка і для чого / О. Башинський // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 32. – С. 27	+	-	-	-	-	-	1
46	Романов О. Облік операцій із землею / О. Романов // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 13. – С. 6	-	-	-	+	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	2008							
47	Акулова Г. Облік викупу земельної ділянки / Г. Акулова // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 17. – С. 62	-	-	-	+	-	-	1
48	Башинський О. Бажеш купити державну землю – бери участь в аукціоні (Коментар до Порядку проведення земельних аукціонів, затвердженого постановою КМУ від 22.02.08 р. № 90) / О. Башинський // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 24. – С. 17	-	+	+	-	-	-	2
49	Башинський О. Оренда землі у населення: як бути із земельним податком / О. Башинський // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 61(1458). – С. 20	-	+	+	-	-	-	2
50	Бессонова О. Як оподатковують доходи від продажу земельних ділянок / О. Бессонова // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 76. – С. 27	-	+	+	+	-	-	3
51	Гопцій Р. Старий земельний акт – не підстава, щоб знімати земельну ділянку з обліку / Р. Гопцій // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 37. – С. 22	-	-	-	+	-	-	1
52	Гопцій Р. Податковий розрахунок земельного податку: уточнюємо та звітуємо за нові ділянки / Р. Гопцій // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 80. – С. 30	-	+	-	-	-	-	1
53	Губар Є. Чи можна продати земельну ділянку без державного акта на неї / Є. Губар // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 71(1468). – С. 30	-	-	+	-	-	-	1
54	Губар Є. Орендодавець будівлі вимагає компенсації земельного податку: коли це правильно / Є. Губар // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 71(1468). – С. 28	-	-	+	-	-	-	1
55	Карандась Н. Пільга із земельного податку для пенсіонера – члена автокооперативу / Н. Карандась // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 20. – С. 50	-	+	+	-	-	-	2
56	Федосенко В. Підприємство допомагає екологічній організації: чи будуть валові витрати / В. Федосенко // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 24. – С. 30	-	-	-	+	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
57	Федосенко В. Чи можна платити за оренду земельних паїв з ПДВного спец рахунка / В. Федосенко // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 16. – С. 46	-	+	-	-	-	-	1
58	Хусід А. Земельний податок для єдинників: платити, не платити чи не завжди платити? / А. Хусід // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 75. – С. 17	-	+	-	-	-	-	1
59	Ясинська Л. Земельний податок за землю гаражного кооперативу / Л. Ясинська // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 20. – С. 50	-	+	-	-	-	-	1
2009								
60	Велігодська Н. Оздоровчий заклад на балансі підприємства: бути чи не бути земельному податку / Н. Велігодська // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 72. – С. 30	-	+	-	-	-	-	1
61	Велігодська Н. Земля в оренді: хто сплачує земельний податок / Н. Велігодська // Все про бухгалтерський облік – 2009. – № 72. – С. 30	-	+	+	-	-	-	2
62	Осколкова Є. Чи можна людині приватизувати більше однієї земельної ділянки / Є. Осколкова // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 83. – С. 16	-	-	+	-	-	-	1
63	Єфіменко С. Продаж будинку та земельної ділянки: обкладаємо податком з доходів / С. Єфіменко // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 92. – С. 64	-	-	+	-	-	-	1
64	Як оподатковувати орендну плату за земельні ділянки (паї) // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 95. – С. 31	-	+	-	-	-	-	1
65	Кузнєцова Н. Чи сплачуватиме земельний податок пенсіонер, який володіє двома земельними ділянками / Н. Кузнєцова // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 59. – С. 67	-	+	+	-	-	-	2
66	Зоріна І. Хто має сплачувати податок за земельну ділянку фізособи, передану в оренду підприємцю / І. Зоріна // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 59. – С. 67	-	+	+	-	-	-	2
67	Строїч С. Земельна революція: аналізуємо новорічні зміни (Коментар до Закону України від 05.11.09 р. М1702-VI) Частина 1. Приватизація земельних ділянок громадянами: як працюватиме спрощений порядок. Частина 2. Законний спосіб обійти граничні норми приватизації / С. Строїч // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 119. – С. 4	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
68	Як оподатковують дохід від продажу земельної ділянки // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 95. – С. 41	-	-	+	-	-	-	1
69	Зінов'єв І. Земельний податок: відзвітував – плати спокійно! / І. Зінов'єв // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 4. – С. 9	-	-	+	-	-	-	1
Галицькі контракти (Дебет-кредит)								
2004								
70	Щодо обліку землі // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2004. – № 24(к). – С. 16	-	-	-	+	-	-	1
2006								
71	Облік землі // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 7. – С. 9	-	-	-	+	-	-	1
72	Податковий облік капітальних витрат на поліпшення земель // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 7. – С. 11	-	-	-	+	-	-	1
73	Облік землі // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 9 (ш). – С. 9	-	-	-	+	-	-	1
74	Право постійного користування землею у бухгалтерському відображенні за П(С)БО 8 // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 28. – С. 14	-	-	-	+	-	-	1
75	Облік землі // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2006. – № 5 (ш). – С. 3	-	-	-	+	-	-	1
2008								
76	Коваль А. Маємо нову форму державного акта на право власності на земельну ділянку / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 49. – С. 8	-	-	+	-	-	-	1
77	Канарьова Н. Лист Держкомзему від 11.11.2008 р. №14-17-4/12991 Щодо застосування терміна "самовільне зайняття земельної ділянки" / Н. Канарьова // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 50. – С. 66	-	-	+	-	-	-	1
78	Гривнак К. Для обчислення розміру орендної плати за землею треба визначити розмір земельного податку / К. Гривнак // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 47. – С. 76	-	-	+	-	-	-	1
79	Гривнак К. Місцеві ради диференціюють та затверджують ставки земельного податку / К. Гривнак // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 26. – С. 78	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
80	Шабельська В. Права на використання земельної ділянки як внесок у спільну діяльність обкладають ПДВ / В. Шабельська // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 19. – С. 22	-	-	+	-	-	-	1
81	Кагеринець Н. До оформлення державного акта на земельну ділянку земельний податок сплачує попередній власник / Н. Кагеринець, А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 25. – С. 6	-	-	+	-	-	-	1
82	Кловська Ю. Сплата земельного податку не землевласником / Ю. Кловська // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 25. – С. 22	-	-	+	-	-	-	1
83	Кагеринець Н. Оподаткування доходу від відчуження земельної ділянки / Н. Кагеринець, А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 21. – С. 8	-	-	+	-	-	-	1
84	Лекарь С. Щодо оподаткування доходу від відчуження земельної ділянки, призначеної для ведення садівництва (витяг) / С. Лекарь // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 21. – С. 61	-	-	+	-	-	-	1
85	Кловська Ю. Про право власності на земельний пай / Ю. Кловська // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 24. – С. 24	-	-	+	-	-	-	1
86	Коваль А. Визнано неконституційним п.1 Постанови "Про затвердження Порядку проведення у 2008 році земельних аукціонів" / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 48. – С. 11	-	-	+	-	-	-	1
87	Гривнак К. Лист Держкомзему від 21.04.2008 р. №14-22-6/3998. Щодо роз'яснення деяких питань земельного законодавства (витяг) / К. Гривнак // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 26. – С. 71	-	-	+	-	-	-	1
88	Коваль А. Внесення змін до договорів оренди земельних часток / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 48. – С. 10	-	-	+	-	-	-	1
89	Гривнак К. Діячі оздоровчі табори у 2008 році звільнено від сплати земельного податку / К. Гривнак // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 26. – С. 79	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
90	Чекашкін С. Лист ДПАУ від 23.05.2008 р. № 10477/15-0717 Щодо обчислення суми земельного податку (вигяг) / С. Чекашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 27. – С. 59	-	-	+	-	-	-	1
91	Коваль А. Плата за оренду земельних ділянок сільгоспризначення збільшена до 3 % / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 35. – С. 6	-	-	+	-	-	-	1
92	Коваль А. Як проводити перевірки дотримання земельного законодавства / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 35. – С. 9	-	-	+	-	-	-	
93	Ващенко К. Лист Держкомпідприємництва від 07.02.2008 р. № 1011 Щодо можливості обслуговуючого кооперативу (тип – житловий кооператив) виступати засновником товариства з обмеженою відповідальністю, формувати статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю / К. Ващенко // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 35. – С. 71	-	-	+	-	-	-	1
94	Коваль А. Щодо можливості укладання договорів суперфіцію (забудови чужої земельної ділянки) / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 39. – С. 7	-	-	+	-	-	-	1
95	Воеводін В. Лист Держкомзему від 02.08.2008 р. № 14-25-7/7030 Щодо можливості укладання договорів суперфіцію (забудови чужої земельної ділянки) / В. Воеводін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 39. – С. 58	-	-	+	-	-	-	1
96	Катеринець Н. Земельні ділянки для будівництва соціального та доступного житла / Н. Катеринець, А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 42. – С. 8	-	-	+	-	-	-	1
97	Коваль А. Врегульовано питання щодо земельних праввідносин, містобудування тощо / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 43. – С. 8	-	-	+	-	-	-	1
98	Коваль А. До форми державного акта на право власності на земельну ділянку внесено зміни / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 44. – С. 10	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

І	2	3	4	5	6	7	8	9
99	Фудашкін Д. Лист Мініну від 13.10.2008 р. № 31-34000-10-16/37638 Щодо відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних з орендою земельних ділянок, і витрат на виплату додаткових відпусків (витяг) / Д. Фудашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 44. – С. 55	-	-	+	+	-	-	2
100	Чекашкін С. Лист ДПАУ від 22.10.2008 р. № 216237/15-0217 Про порядок віднесення до складу валових витрат сум сплаченої орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності / С. Чекашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 46. – С. 76	-	-	+	+	-	-	2
101	Про відведення земельної ділянки при розміщенні рекламних щитів // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 46. – С. 76	-	-	+	-	-	-	1
102	Катеринель Н. Обчислення суми земельного податку та орендної плати за землею у 2008 р. / Н. Катеринель, А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 6. – С. 10	-	-	+	-	-	-	1
103	Лекарь С. Лист ДПАУ від 21.12.2007 р. № 7074Щ/17-0715, № 26080/17-0717 Щодо оподаткування доходу від відчуження земельної ділянки для ведення садівництва (витяг) / С. Лекарь // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 4. – С. 61	-	-	+	-	-	-	1
104	Катеринель Н. ПДФО при відчуженні земельної ділянки для ведення садівництва / Н. Катеринель, А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 4. – С. 5	-	-	+	-	-	-	1
105	Катеринель Н. Трошова оцінка земельної ділянки шороку станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації / Н. Катеринель, А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 15. – С. 6	+	-	-	-	-	-	1
106	Щодо земельного податку // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2008. – № 6. – С. 71	-	-	+	-	-	-	1
107	Канарьова Н. Земельний податок: якщо маєте пільги / Н. Канарьова // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 32. – С. 20	-	-	+	-	-	-	1
108	Коваль А. Як подаються уточнюючі розрахунки із земельного податку та орендної плати / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 7. – С. 6	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

І	2	3	4	5	6	7	8	9
109	Кловська Ю. Виплата орендної плати фізособі за переданий в оренду земельний пай потребує сплати ПДФО / Ю. Кловська // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 7. – С. 60	-	-	+	-	-	-	1
110	Канарьова Н. Уточнити земельний податок можна за 3 роки, а повернути зайве – лише за 2 / Н. Канарьова // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 9. – С. 7	-	-	+	-	-	-	1
111	Коваль А. Затверджено форму заяви про вибір місця розташування земельної ділянки / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 9. – С. 10	-	-	+	-	-	-	1
112	Коваль А. Визначено перелік документів, що посвідчують право на земельну ділянку. Закон України від 05.03.2009 р. № 1066-VI / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 14. – С. 10	-	-	+	-	-	-	1
113	Чекашкін С. Лист Державної податкової адміністрації України від 03.03.2009 р. № 4307/15-0517 Щодо оподаткування операцій з продажу земельної ділянки / С. Чекашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 13. – С. 61	-	-	+	-	-	-	1
114	Фудашкін Д. Лист Міністерства від 06.03.2009 р. № 31-34000-10-10/6424. Щодо відображення у бухгалтерському обліку права постійного користування земельними ділянками / Д. Фудашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 15. – С. 46	-	-	+	+	-	-	2
115	Коваль А. Про сплату земельного податку. Ексклюзивний лист ДПАУ від 14.05.2009 р. № 9954/15-0717 / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 21. – С. 7	-	+	+	-	-	-	2
116	Земельні питання у роз'ясненнях держорганів. Зміни у земельному законодавстві вирішили лишедеякі неузгодженості, а загалом проблема все ж залишилася // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 31. – С. 28	-	-	+	-	-	-	1
117	Коваль А. Держакт на право власності на земельну ділянку тимчасово видаватимуть за старою формою / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 32. – С. 8	-	-	+	-	-	-	1
118	Чекашкін С. Лист ДПАУ від 10.06.2009 р. № 12071/15-0717 Щодо подання податкової декларації орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності / С. Чекашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 13. – С. 61	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
119	Фудашкін Д. Лист Минфіну від 06.03.2009 р. № 31-34000-10-10/6424. Щодо відображення у бухгалтерському обліку права постійного користування земельними ділянками / Д. Фудашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 15. – С. 46	-	-	+	-	-	-	1
120	Коваль А. Про сплату земельного податку. Ексклюзивний лист ДПАУ від 14.05.2009 р. № 9954/715-0717 / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 21. – С. 7	-	+	+	-	-	-	2
121	Чекашкін С. Лист ДПАУ від 10.06.2009 р. № 12071/715-0717 Щодо подання податкової декларації орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності / С. Чекашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 32. – С. 48	-	-	+	-	-	-	1
122	Коваль А. Роз'яснення Держкомзему про податок на землю, оренду землі та зміни цільового призначення земельної ділянки / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 33-34. – С. 6	-	-	+	-	-	-	1
123	Коваль А. При переданні у власність вільних земельних ділянок згода землекористувача не потрібна / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 33-34. – С. 8	-	-	+	-	-	-	1
124	Коваль А. Лист ДПАУ від 28.08.2009 р. № 18552/715-0717 За неподання декларації зі сплати земельного податку – штраф 170 грн / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 42. – С. 7	-	-	+	-	-	-	1
125	Коваль А. Лист ДПАУ від 17.09.2009 р. № 11226/516-1516 При включенні до статутного фонду АТ земельних ділянок ПДВ немає / А. Коваль // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 42. – С. 8	-	-	+	-	-	-	1
126	Петрук В. Лист Держкомзему від 02.07.2009 р. № 8305/22/13-09 Щодо продажу земельних ділянок / В. Петрук // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 37. – С. 41	-	+	+	-	-	-	2
127	Чекашкін С. Лист ДПАУ від 28.08.2009 р. № 18552/715-0717 Про адміністрування орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності / С. Чекашкін // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 43. – С. 53	-	+	+	-	-	-	2
128	Кулинич В. Лист Держкомзему від 02.09.2009 р. № 12132/176-09 Стосовно документів, що засвідчують право на земельну ділянку / В. Кулинич // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 43. – С. 55	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

І	2	3	4	5	6	7	8	9
Економіка АПК								
2009								
129	Новоковський Л.Я. Шляхи удосконалення законодавчого забезпечення розвитку земельних відносин в Україні / Л.Я. Новоковський // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 21	-	-	+	-	-	-	1
130	Рябоконт В.П. Використання земельних ресурсів господарств населення в кооперативних умовах / В.П. Рябоконт // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 82	-	-	+	-	-	-	1
131	Шпак О.П. Особливості земельної реформи в Беларусі / О.П. Шпак // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 71	-	-	+	-	-	-	1
132	Варламов А.А. Формирование правовой базы земельных отношений в условиях аграрной реформы России / А.А. Варламов // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 65	-	-	+	-	-	-	1
133	Милосердов В.В. Особенности земельной реформы в Российской Федерации / В.В. Милосердов // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 58	-	-	+	-	-	-	1
134	Кваша С.М. Земельні відносини в контексті моделей розвитку сільського господарства України / С.М. Кваша // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 54	-	-	+	-	-	-	1
135	Юрчишин В.В. До проблеми доведення до логічного завершення земельних та всіх інших сучасних аграрних перетворень / В.В. Юрчишин // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 90	-	-	+	-	-	-	1
136	Савченко Е.С. О реформировании земельных отношений на примере Белгородской области Российской Федерации / Е.С. Савченко // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 30	-	-	+	-	-	-	1
137	Томич І.Ф. Завершення земельної реформи в умовах розвитку фермерських господарств та приватних власників / І.Ф. Томич // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 92	-	-	+	-	-	-	1
138	Шмідт Р.М. Врегулювання та розвиток земельних відносин в Україні / Р.М. Шмідт // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 19	-	-	+	-	-	-	1
139	Федоров М.М. Трансформація земельних відносин до ринкових умов (доповідь) / М.М. Федоров // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 4	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
140	Артиш В.І. Організаційно-економічні передумови формування ринку екологічно чистої продукції в Україні / В.І. Артиш // Економіка АПК. – 2009. – № 2. – С. 117	-	-	+	-	-	-	1
141	Андрійчук В.Г. Надконцентрація агропромислового виробництва і земельних ресурсів та її наслідки / В.Г. Андрійчук // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 3	-	-	+	-	-	-	1
142	Худолій О.В. Аграрний недержавний пенсійний фонд та його роль у розвитку земельних відносин / О.В. Худолій // Економіка АПК. – 2009. – № 1. – С. 129	-	-	+	-	-	-	1
143	Присяжнюк М.В. Законодавче забезпечення земельного ринку / М.В. Присяжнюк // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 33	-	-	+	-	-	-	1
Економіка України								
1977								
144	Капран В. Розвиток меліорації земель в Українській РСР (1917-1977 рр.) / В. Капран, В. Трегобчук, Л. Руденко // Економіка України. – 1977. – № 12. – С. 40	-	-	-	-	-	+	1
1978								
145	Актуальні проблеми економіки використання земельних і водних ресурсів / П. Маракулін, Ю. Лебединський, С. Перехрест та ін. // Економіка України. – 1978. – № 12. – С. 87	-	-	-	-	-	+	1
1985								
146	Веденичев П. Економічні проблеми зрошувального землеробства / П. Веденичев, В. Мертенс, В. Трегобчук // Економіка України. – 1985. – № 3. – С. 90	-	-	-	-	-	+	1
1991								
147	Бистра Н. Питання внутрігосподарської економічної оцінки земель / Н. Бистра // Економіка України. – 1991. – № 2. – С. 64	+	-	-	-	-	-	1
148	Шиян В. Земельні відносини в умовах переходу до ринкової економіки / В. Шиян, В. Городов // Економіка України. – 1991. – № 8. – С. 95	-	-	+	-	-	-	1
1997								
149	Іванух Р. Про земельно-ресурсний потенціал Західного регіону / Р. Іванух, Л. Колобова // Економіка України. – 1997. – № 6. – С. 92	-	-	-	-	+	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	1999							
150	Якименко М. Торгівля землею в Україні та її соціально-економічні наслідки (1861-1918 рр.) / М. Якименко, О. Краснікова // Економіка України. – 1999. – № 8 (453). – С. 65	-	-	+	-	-	-	1
151	Трегобчук В. Теорія і практика управління земельними ресурсами / В. Трегобчук, Н. Скурська // Економіка України. – 1999. – № 7 (452). – С. 88	-	-	-	-	+	-	1
	2001							
152	Онищенко О. Особливості сучасних земельних відносин в Україні / О. Онищенко // Економіка України. – 2001. – № 4. – С. 56	-	-	+	-	-	-	1
	2008							
153	Щурик М. Поєднання матеріального та духовного у процесі відтворення земельних ресурсів / М. Щурик // Економіка України. – 2008. – № 8. – С. 36	-	-	+	-	-	-	1
	Економіка, фінанси, право							
	2007							
154	Білецька Г. М. Сучасний стан та перспективи розвитку земельного ринку в Україні / Г. М. Білецька // Економіка, фінанси, право. – 2007. – № 6. – С. 12	-	-	+	-	-	-	1
	2009							
155	Шушняєв Д. О. Завдання, предмет та об'єкт прокурорського нагляду за додержанням земельного законодавства / Д. О. Шушняєв // Економіка, фінанси, право. – 2009. – № 11. – С. 37	-	-	+	-	-	-	1
	Економіка							
	2002							
156	Волович Н. Земельна політика в промислово розвинутих країнах / Н. Волович // Економіка. – 2002. – № 9. – С. 81	-	-	+	-	-	-	1
157	Липицький С. Особливості сучасного етапу земельної реформи / С. Липицький // Економіка. – 2002. – № 10. – С. 77	-	-	+	-	-	-	1
	Податки і бухгалтерський облік							
	2000							
158	Формування земельного ринку потребує концепції // Податки і бухгалтерський облік. – 2000. – № 3. – С. 4	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Податкове планування								
2004								
159	Комаха О. Цільове призначення землі / О. Комаха // Податкове планування. – 2004. – № 5(43). – С. 9	-	-	-	-	+	-	1
2008								
160	Коташевська Т. Право власності на самочинно збудоване нерухоме майно на орендованій земельній ділянці / Т. Коташевська // Податкове планування. – 2008. – № 10. – С. 41	-	-	+	-	-	-	1
Право України								
2003								
161	Миронов В. Економіко-правова та екологічна охорона земель / В. Миронов // Право України. – 2003. – № 8. – С. 59	-	-	-	-	-	+	1
162	Саенко О. Реалізація права власності на землю: окремі проблеми нотаріату / О. Саенко // Право України. – 2003. – № 5. – С. 94	-	-	+	-	-	-	1
Праця і зарплата								
1998								
163	Савченко О. Про порядок обліку надходжень плати за землею / О. Савченко // Праця і зарплата. – 1998. – № 13. – С. 15	-	-	-	+	-	-	1
2008								
164	Добродій Т. Щодо оподаткування доходів від оренди земельної ділянки / Т. Добродій // Праця і зарплата. – 2008. – № 39. – С. 21	-	-	+	-	-	-	1
2009								
165	Бурлака Р. Деякі питання щодо земельних відносин / Р. Бурлака // Праця і зарплата. – 2009. – № 16. – С. 22	-	-	+	-	-	-	1
166	Бурлака Р. Деякі питання щодо земельних відносин / Р. Бурлака // Праця і зарплата. – 2009. – № 24. – С. 23	-	-	+	-	-	-	1
167	Бурлака Р. Про земельний податок / Р. Бурлака // Праця і зарплата. – 2009. – № 37. – С. 21	-	-	+	-	-	-	1
168	Бурлака Р. Деякі питання щодо земельних відносин / Р. Бурлака // Праця і зарплата. – 2009. – № 28. – С. 22	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
169	Бурлака Р. Деякі питання щодо земельних відносин / Р. Бурлака // Праця і зарплата. – 2009. – № 23. – С. 22	-	-	+	-	-	-	1
Статистика України								
2007								
170	Данилко В.К. Статистична оцінка стану, використання та охорони земельних ресурсів / В.К. Данилко // Статистика України. – 2007. – № 1. – С. 10	+	-	-	-	+	+	3
Україна: події, факти, коментарі								
2008								
171	Потіха А. Формування земельного ринку в Україні: проблеми, перспективи / А. Потіха // Україна: події, факти, коментарі. – 2008. – № 4. – С. 28	-	-	+	-	-	-	1
Університет								
2008								
172	Борисевич С. Історіографія законодавчого регулювання поземельних відносин в Правобережній Україні в XIX ст. / С. Борисевич // Університет. – 2008. – № 6. – С. 30	-	-	+	-	-	-	1
Фінанси України								
1998								
173	Чуприна О.В. Справляння плати за землю: стан і заходи вдосконалення / О.В. Чуприна // Фінанси України. – 1998. – № 12. – С. 88	-	+	-	-	-	-	1
2002								
174	Тулуш Л.Д. Економічний зміст плати за землю / Л.Д. Тулуш // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 24	-	+	-	-	-	-	1
175	Карасик О.М. Теоретичні засади формування ціни на землю / О.М. Карасик // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 122	-	+	-	-	-	-	1
2005								
176	Ющенко А.М. Іпотечне кредитування як передумова розвитку земельних відносин / А.М. Ющенко // Фінанси України. – 2005. – № 4. – С. 93	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	2006							
177	Щурик М.В. Фінансування земель агролісогосподарств Карпатського макрорегіону / М.В. Щурик // Фінанси України. – 2006. – № 7. – С. 139	-	-	+	-	-	-	1
	2007							
178	Веклич О.О. Як активізувати механізм вилучення природноресурсної ренти / О.О. Веклич // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 74	-	+	-	-	-	-	1
	Фінансовий контроль							
	2002							
179	Канівець О.М. Земельна реформа: проблеми є і їх потрібно вирішувати / О.М. Канівець // Фінансовий контроль. – 2002. – № 3. – С. 9	-	-	+	-	-	-	1
180	Діхтярьов В.М. Маеш землю – будь на ній господарем / В.М. Діхтярьов // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 12	-	-	-	-	+	-	1
181	Покинборода І.О. Землі Донбасу та контроль їх запасу / І.О. Покинборода // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 15	-	-	-	-	+	-	1
	2004							
182	Демиденко Т.М. Що гальмує реалізацію земельної реформи? / Т.М. Демиденко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 3920 – С. 54	-	-	+	-	-	-	1
	Економіка и управление							
	2008							
183	Шгофер Г.А. Об особенностях оценки земельных участков в Украине / Г.А. Шгофер, Н.А. Терещенко, А.А. Текутьева // Экономика и управление. – 2008. – № 5. – С. 35	+	-	-	-	-	-	1
	Експресс							
	2006							
184	Андрей Б. Приобретение права собственности на землю: порядок и особенности / Б. Андрей // Экспресс. – 2006. – № 8(527). – С. 11	-	-	+	-	-	-	1
185	Брылев А. Земельные отношения: начало / А. Брылев // Экспресс. – 2006. – № 6. – С. 6	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

І	2	3	4	5	6	7	8	9
186	Брылев А. "Смежные" права на землю / А. Брылев // Экспресс. – 2006. – № 25. – С. 26	-	-	+	-	-	-	1
Экспресс-анализ								
2001								
187	Юровский Д. О земельных пах и НДС: 17 грн. это вам не 70 грн. / Д. Юровский // Экспресс-анализ. – 2001. – № 36. – С. 5	-	+	-	-	-	-	1
2007								
188	Брылев А. Целевое назначение земли и его изменение / А. Брылев // Экспресс-анализ. – 2007. – № 10. – С. 16	-	-	-	-	-	+	1
2008								
189	Лагус М. Земельные вопросы — час от часу не легче / М. Лагус // Экспресс-анализ. – 2008. – № 5. – С. 39	-	-	+	-	-	-	1
190	Харламова Е. Земельный налог для "единоналожника" / Е. Харламова // Экспресс-анализ. – 2008. – № 12-13. – С. 16	-	-	+	-	-	-	1
2009								
191	Васильев С. Организация не приступила к строительству, и местный совет отменил решение о выделении ей земельного участка / С. Васильев // Экспресс-анализ. – 2009. – № 18-19. – С. 47	-	-	+	-	-	-	1
192	Беликов О. Новые правила оформления земельных участков / О. Беликов // Экспресс-анализ. – 2009. – № 33-34. – С. 38	-	-	+	-	-	-	1
193	Васильев С. Продавец земельного участка уклоняется от выполнения условий предварительного договора о продаже земли / С. Васильев // Экспресс-анализ. – 2009. – № 22-23. – С. 67	-	-	+	-	-	-	1
194	Васильев С. Если Вы не согласны с решением местного совета о прекращении договора аренды земельного участка... / С. Васильев // Экспресс-анализ. – 2009. – № 29-30. – С. 38	-	-	+	-	-	-	1
195	Васильев С. Что делать, если местный совет отменил свое решение о передаче вам в аренду земельного участка / С. Васильев // Экспресс-анализ. – 2009. – № 16. – С. 36	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9
196	Беликов О. Кто должен проводить земельные аукционы? / О. Беликов // Экспресс-анализ. – 2009. – № 3-4. – С. 46	-	-	+	-	-	-	1
Юридична Україна								
2009								
197	Філюк П. Проблемні питання вирішення земельних спорів як наслідок реформування судово-правової системи України / П. Філюк // Юридична Україна. – 2009. – № 3. – С. 83	-	-	+	-	-	-	1
198	Пейчев К. Окремі аспекти конкурентного набуття прав на земельні ділянки сільськогосподарського призначення / К. Пейчев // Юридична Україна. – 2009. – № 3. – С. 80	-	-	+	-	-	-	1
199	Бахуринська М. Шляхи вдосконалення правового регулювання концесії: земельно-правовий аспект / М. Бахуринська // Юридична Україна. – 2009. – № 7. – С. 76	-	-	+	-	-	-	1
200	Пейчев К. Чи врегульовано порядок проведення земельних аукціонів? / К. Пейчев // Юридична Україна. – 2009. – № 2. – С. 69	-	-	+	-	-	-	1
201	Лисенко Я. Аналіз доктринальних положень земельних юридичних правовідносин / Я. Лисенко // Юридична Україна. – 2009. – № 4. – С. 70	-	-	+	-	-	-	1
Разом		6	28	139	35	9	7	224

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
		Аудитор України											
		2004											
6	Жук О.П. Інформаційне забезпечення екологічного аудиту / О.П. Жук // Аудитор України. – 2004. – № 19(59). – С. 25	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		Баланс											
		1999											
7	Погорелова Н. Екологічна надбавка / Н. Погорелова // Баланс. – 1999. – № 31. – С. 54	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		Бухгалтер											
		2001											
8	“Грязный” сбор. Он именуется “сбором за загрязнение окружающей природной среды” // Бухгалтер. – 2001. – № 6. – С. 21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
		Бухгалтерський облік											
		1998											
9	Потравний І. Екологічний аудит: проблеми становлення і розвитку / І. Потравний // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 1. – С. 41	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		2002											
10	Гнилицька Л. Напрямки удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит – 2002. – № 7. – С. 13	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	2
		2004											
11	Петрик О. Екологічний аудит в Україні: проблеми методики та організації. / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 51	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		2005											
12	Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		Вісник податкової служби України											
		1997											
13	Управління екологічної безпеки // Вісник податкової служби України. – 1997. – № 4. – С. 13	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
		2004											
14	Петрик О. Проблеми розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні / О. Петрик // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 16(298). – С. 61	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		2007											
15	Уряд сприяє реалізації екологічних програм // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 34. – С. 5	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
		Вісник прокуратури											
		2003											
16	Мудра А. Нагляд за додержанням екологічного законодавства / А. Мудра // Вісник прокуратури. – 2003. – № 2. – С. 110	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
		Галицькі контракти (Дебет-кредит)											
		2002											
17	Соколов В., Ахирська В. Заощадимо на екології? / В. Соколов, В. Ахирська // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2002. – № 4. – С. 27	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
		Економіка та держава											
		2009											
18	Гаман П.І. Інструменти екологічної політики та їх вплив на рекреаційне природокористування / П.І. Гаман // Економіка та держава. – 2009. – № 1. – С. 70	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
		Економіка України											
		1974											
19	Ніколенко С., Ніколенко І. “Екологічна криза” і неспроможність нового варіанта теорії “конвергенції” / С. Ніколенко, І. Ніколенко // Економіка України. – 1974. – № 11. – С. 70	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
		1980											
20	Тумакова С. Соціально-економічні проблеми відтворення природного середовища в умовах розвинутого соціалізму / С. Тумакова // Економіка України. – 1980. – № 10. – С. 23	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
		1985											
21	Мельник Л. Оцінка екологічної складової суспільно необхідних затрат / Л. Мельник // Економіка України. – 1985. – № 6. – С. 50.	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
22	Погорелова В. Екологічна криза як вияв загальної кризи капіталізму / В. Погорелова // Економіка України. – 1985. – № 6. – С. 65	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
1987													
23	Слензак О. Екологічні наслідки діяльності транснаціональних корпорацій. / О. Слензак, С. Кулик // Економіка України. – 1987. – № 7. – С. 77	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
24	Вергун В. Політико-економічне дослідження екологічної кризи / В. Вергун // Економіка України. – 1987. – № 6. – С. 85	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
25	Склянкін Ю. Екологія та економіка. / Ю. Склянкін // Економіка України. – 1987. – № 8. – С. 96	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
1988													
26	Балацький О. Охорона природи на Україні / О. Балацький // Економіка України. – 1988. – № 11. – С. 88	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
1989													
27	Мельник Л. Без чого не розв'язати екологічний вузол? / Л. Мельник // Економіка України. – 1989. – № 3. – С. 84	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
1991													
28	Трегобчук В. Актуальні екологічні проблеми економічного розвитку / В. Трегобчук // Економіка України. – 1991. – № 9. – С. 3	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
29	Черкас О. Методичні підходи до оцінки екологічної місткості регіону / О. Черкас // Економіка України. – 1991. – № 10. – С. 25	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
30	Злупко С. Економічно-екологічне відкриття С.А. Подольського і його значення для сучасності / С. Злупко // Економіка України. – 1991. – № 8. – С. 72	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
1994													
31	Макодзєба В. До питання екології, економіки та соціології / В. Макодзєба // Економіка України. – 1994. – № 12. – С. 48	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
32	Сахаєв В. Екологічна політика в умовах приватизації / В. Сахаєв // Економіка України. – 1994. – № 9. – С. 69	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
33	Тараканов М. Стратегія економіко-екологічного розвитку відкритої економіки України / М. Тараканов, О. Живницький // Економіка України. – 1994. – № 1. – С. 69	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1

Продовження Додатку 3

I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
34	Христенко С. Екологічний банк як найважливіша ланка в системі управління охороною навколишнього середовища / С. Христенко, С. Харічков, Н. Шликова // Економіка України. – 1994. – № 9. – С. 91	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
	1997												
35	Веклич О. Врахування екологічного чинника в системі національних рахунків / О. Веклич // Економіка України. – 1997. – № 12. – С. 50	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
36	Азаренкова Г. Структурна перебудова та проблеми ресурсозбереження / Г. Азаренкова // Економіка України. – 1997. – № 8. – С. 88	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
37	Зелена Л. Проблеми екологізації; електроенергетики України / Л. Зелена // Економіка України. – 1997. – № 1. – С. 87	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
38	Гуторова Г. Промислова екологія а економіці / Г. Гуторова // Економіка України. – 1997. – № 10. – С. 95	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
	1998												
39	Вольвач С. До питання про сутність і зміст еколого-економічної системи / С. Вольвач, В. Сахаєв // Економіка України. – 1998. – № 6. – С. 49	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
	1999												
40	Галушкіна Т. Екологічний менеджмент в Україні / Т. Галушкіна // Економіка України. – 1999. – № 6. – С. 78	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
41	Шостак Л. Соціоекологічні орієнтири сучасної економічної політики / Л. Шостак // Економіка України. – 1999. – № 9(454). – С. 72	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
42	Трегобчук В. Ресурсно-екологічна складова національної безпеки / В. Трегобчук // Економіка України. – 1999. – № 2. – С. 4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
43	Ляшенко І. До методології еколого-економічного моделювання / І. Ляшенко // Економіка України. – 1999. – № 6. – С. 69	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
	2000												
44	Щербак В. До концепцій розв'язання ресурсно-екологічної проблеми в Україні / В. Щербак // Економіка України. – 2000. – № 1. – С. 51	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
45	Балацький О. Екологічний менеджмент: проблеми і перспективи становлення та розвитку / О. Балацький, В. Лук'яничін, О. Лук'яничіна // Економіка України. – 2000. – № 5. – С. 67	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
46	Хлобистов Є. Екологічна безпека і засади визначення ризику техногенних катастроф / Є. Хлобистов // Економіка України. – 2000. – № 6. – С. 38	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
47	Герасимчук З. Наукові засади дослідження екологічної безпеки як фактора сталого розвитку / З. Герасимчук // Економіка України. – 2000. – № 11. – С. 63	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	2
48	Завгородня Т. Удосконалення інструментів економічного механізму охорони навколишнього природного середовища / Т. Завгородня // Економіка України. – 2000. – № 12. – С. 67	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
2001													
49	Макогон Ю. Зовнішні економічні зв'язки України та Росії: інвестиційно-екологічний аспект / Ю. Макогон, Г. Черниченко, О. Смірнов // Економіка України. – 2001. – № 4. – С. 78	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
50	Дорогунцов С. Сталій розвиток в управлінні еколого-економічними системами / С. Дорогунцов, А. Федорищева, О. Ральчук // Економіка України. – 2001. – № 1. – С. 74	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
51	Пунько Б. Проблеми еколого-економічного менеджменту довкілля / Б. Пунько // Економіка України. – 2001. – № 8. – С. 60	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
2002													
52	Гаца О. Господарська діяльність суспільства та її зв'язки із законами екології / О. Гаца, О. Савченко // Економіка України. – 2002. – № 5. – С. 86	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
53	Хлобистов Є. Теоретичні аспекти соціально-економічного дослідження екологічної безпеки / Є. Хлобистов // Економіка України. – 2002. – № 6. – С. 70	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
54	Паламарчук В. Охорона природного середовища на підприємствах України / В. Паламарчук, О. Гаца // Економіка України. – 2002. – № 6. – С. 92	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
55	Міщенко В. Дієвість економічних підійм екологічної політики / В. Міщенко // Економіка України. – 2002. – № 7. – С. 62	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
56	Синякевич І. Концепція щодо формування системи інструментів національної екологічної політики / І. Синякевич // Економіка України. – 2002. – № 7. – С. 70	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
57	Лазор О. Еколого-економічні підходи до реалізації екологічної політики / О. Лазор, Л. Загвойська // Економіка України. – 2002. – № 12. – С. 76	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
2003													
58	Панасюк Б. Природні процеси і суспільство / Б. Панасюк // Економіка України. – 2003. – № 4. – С. 41	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
59	Лисенко Ю. Екологічний підхід до управління підприємством: проблеми і перспективи / Ю. Лисенко, А. Садеков // Економіка України. – 2003. – № 5. – С. 33	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
60	Панасюк Б. Природні процеси і суспільство / Б. Панасюк // Економіка України. – 2003. – № 5. – С. 47	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
61	Ілляшенко С. Екологічний маркетинг / С. Ілляшенко, О. Прокопенко // Економіка України. – 2003. – № 12. – С. 56	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
62	Стадницький Ю. До проблеми концепції екологічної політики України і механізму її реалізації / Ю. Стадницький // Економіка України. – 2003. – № 1. – С. 75	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
63	Веклич О. Сучасний стан та ефективність економічного механізму екологічного регулювання / О. Веклич // Економіка України. – 2003. – № 10. – С. 62	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
2004													
64	Синякевич І. Екологізація розвитку: об'єктивна необхідність, методи, пріоритети / І. Синякевич // Економіка України. – 2004. – № 1. – С. 57	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
2005													
65	Данилишин Б. Екологічна безпека в умовах суспільних трансформацій / Б. Данилишин // Економіка України. – 2005. – № 6. – С. 92	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку 3

I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
66	Загвойська Л. Економічне підрунтя менеджменту природних ресурсів на засадах сталого розвитку / Л. Загвойська, О. Лазор // Економіка України. – 2005. – № 8. – С. 75	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	2
2006													
67	Синякевич І. Основні постулати екологічної економіки як теоретична основа екологічної політики / І. Синякевич // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 49	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	2
2008													
68	Загвойська Л. Екологічна економіка і менеджмент сталого лісового господарства / Л. Загвойська, І. Соловій // Економіка України. – 2008. – № 3. – С. 92	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
69	Гахович Н. Стан і проблеми екологізації промислового виробництва / Н. Гахович // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 73	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
70	Веклич О. Фінансові інструменти вилучення екологічної ренти / О. Веклич // Економіка України. – 2008. – № 9. – С. 27	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
2009													
71	Віленчук О. Гармонізація єдиного еколого-економічного простору України / О. Віленчук // Економіка України. – 2009. – № 3. – С. 80	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
72	Довбенко М. Теорема Коуза, Кіотський протокол та екологічні інвестиції для України / М. Довбенко // Економіка України. – 2009. – № 11. – С. 65	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
73	Скрипчук П. Екологічний аудит територіально-господарських систем / П. Скрипчук // Економіка України. – 2009. – № 11. – С. 76	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Економіка, фінанси і право													
2000													
74	Борейко В. Вплив нормативної природоохоронної бази на захищеність промислових підприємств Рівненської області в екологічній діяльності / В. Борейко // Економіка, фінанси, право. – 2000. – № 7. – С. 14	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
		2001											
75	Паламарчук В. Екологічне страхування / В. Паламарчук, О. Савченко // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 9. – С. 36	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		2002											
76	Паламарчук В. Становлення екологічного підприємництва в Україні / В. Паламарчук, П. Коренюк // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 6. – С. 29	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		2003											
77	Мних М.В. Екологічне страхування в Україні та в інших країнах світу / М.В Мних, А.М. Мних // Економіка, фінанси, право. – 2003. – № 5. – С. 15	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		2005											
78	Драган О.І. Еколого-економічні проблеми розвитку України та шляхи їх вирішення / О.І. Драган // Економіка, фінанси, право. – 2005. – № 8. – С. 3	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
		Економіст											
		2000											
79	Гладченко С. Екологічне страхування-вєліня часу. Використання методики страхового тарифу / С. Гладченко // Економіст. – 2000. – № 12. – С. 64	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		2002											
80	Белоусова Е. Екологічний моніторинг природної среды / Е. Белоусова // Економіст. – 2002. – № 7. – С. 81	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
		Економічний вісник Донбасу											
		2008											
81	Попова О.Ю. Сутність та види екологічної спрямованості розвитку національної економіки / О.Ю. Попова // Економічний вісник Донбасу. – 2008. – № 1. – С. 50	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
82	Благодатний О.І. Необхідність діагностики екологічної складової розвитку Донецького регіону / О.І. Благодатний, О.І. Мошура // Економічний вісник Донбасу. – 2008. – № 1. – С. 25	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Наука й економіка														
2009														
83	Фостолович В.А. Ринок екологічних інновацій як засіб вирішення еколого-економічних проблем / В.А. Фостолович // Наука й економіка. – 2009. – № 1. – С. 88	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1	
Облік і фінанси АПК														
2008														
84	Фостолович В.А. Екологічні інновації – основа збалансованого розвитку суспільства / В.А. Фостолович // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 42	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	2	
Право України														
2003														
85	Ткаченко О. Принцип верховенства права в регулюванні еколого-правових відносин: поняття та значення / О. Ткаченко // Право України. – 2003. – № 4. – С. 63	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1	
86	Хімч О. Адміністративно-екологічне правопорушення: проблемні питання / О. Хімч // Право України. – 2003. – № 4. – С. 68	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1	
87	Вирішення еколого-правових проблем – на рівень сучасних вимог // Право України. – 2003. – № 4. – С. 131	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1	
88	Хімч О. Взаємозв'язок екологічної безпеки із законністю: окремі аспекти / О. Хімч // Право України. – 2003. – № 11. – С. 65	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1	
89	Полешко А. Дослідження соціально-економічних та правових проблем у сфері екології / А. Полешко // Право України. – 2003. – № 11. – С. 67	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
90	Непийвода В. Проблеми вдосконалення української термінології у галузі екологічного права / В. Непийвода // Право України. – 2003. – № 11. – С. 76	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1	
Статистика України														
2001														
91	Колесник С.І. Екологічний стан регіону: методологічні підходи до його визначення / С.І. Колесник // Статистика України. – 2001. – № 1. – С. 38	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1

Продовження Додатку 3

I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
92	Лебединський Ю.П. Реальна вартість міських земель та її роль у забезпеченні сталого розвитку міста / Ю.П. Лебединський, О.І. Драпківський, І.І. Іванова // Статистика України. – 2001. – № 1. – С. 23	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
	2002												
93	Данилко В.К. Екологічна статистика України: здобутки і проблеми / В.К. Данилко // Статистика України. – 2002. – № 1. – С. 54	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
	2003												
94	Данилко В.К. Екологічні збори та поточні витрати на охорону природи: статистичний огляд / В.К. Данилко // Статистика України. – 2003. – № 1. – С. 53	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
	2004												
95	Данилко В.К. Методологічні підходи до формування екологічної статистики в Україні / В.К. Данилко // Статистика України. – 2004. – № 1(24). – С. 13	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
96	Данилко В.К. Екологічне страхування: реалії та перспективи / В.К. Данилко // Статистика України. – 2004. – № 3(26). – С. 89	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
	2006												
97	Сошнікова Л.А. Напрямки вдосконалення обліку природоохоронної діяльності як екологічної складової в СНР / Л.А. Сошнікова // Статистика України. – 2006. – № 2. – С. 57	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	2
	2007												
98	Щурик М.В. Стратегія розвитку підприємництва та її вплив на відтворення земельних ресурсів Карпатського макрорегіону / М.В. Щурик // Статистика України. – 2007. – № 1. – С. 58	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
	Управління, економіка та забезпечення якістю в Фармації												
	2009												
99	Лантух Ю.М. Визначення суттєвих екологічних аспектів на фармацевтичному підприємстві при екологічному управлінні / Ю.М. Лантух, О.М. Проскурня, С.М. Коваленко, В.О. Лебединьць // Управління, економіка та забезпечення якістю в Фармації. – 2009. – № 1. – С. 51	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1

Продовження Додатку 3

I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	Финансовая консультация												
	2000												
100	Екологія і природокористування // Финансовая консультация. – 2000. – № 11-12. – С. 51	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
	Фінанси України												
	1997												
101	Шевчук В.О. Передумови та перспективи розвитку екологічного страхування в Україні / В.О. Шевчук // Фінанси України. – 1997. – № 5. – С. 94	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
102	Збаразька Л.Д. Аналіз і кількісна оцінка екологічного ризику в інвестиційних проєктах / Л.Д. Збаразька // Фінанси України. – 1997. – № 11. – С. 92	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
	2000												
103	Кашенко О.Л. Фінансові аспекти екологічних платежів / О.Л. Кашенко // Фінанси України. – 2000. – № 1 (49). – С. 36	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
104	Сипякевич І.М. Пріоритетні інструменти екологічної політики / І.М. Сипякевич // Фінанси України. – 2000. – № 10. – С. 139	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
	2001												
105	Заїкін Ю.В. Про екологічне страхування / Ю.В. Заїкін // Фінанси України. – 2001. – № 11. – С. 148	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
106	Веклич О.О. Удосконалення системи екологічного оподаткування в Україні / О.О. Веклич // Фінанси України. – 2001. – № 2. – С. 3	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
	2002												
107	Синякевич І.М., Олійник О.І. Методи екологізації податкової системи / І.М. Синякевич, О.І. Олійник // Фінанси України. – 2002. – № 1. – С. 28	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
108	Паламарчук В.О. Соціально-правові та еколого-економічні аспекти управління реалізацією інвестиційних проєктів / В.О. Паламарчук // Фінанси України. – 2002. – № 1. – С. 75	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
109	Стадницький Ю.І. Фінансовий аспект удосконалення екологічної політики в Україні / Ю.І. Стадницький // Фінанси України. – 2002. – № 11. – С. 10	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
		2003											
110	Погрішук Г.Б. Розвиток екологічного страхування й аудиту в Україні / Г.Б. Погрішук // Фінанси України. – 2003. – №9. – С. 119	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
		2005											
111	Ілляшенко С.М., Божкова В.В. Екологічні ризики інновацій: класифікація та аналіз / С.М. Ілляшенко, В.В. Божкова // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 49	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
		2006											
112	Віленчук О.М. Перестрахування екологічних ризиків: стан та перспективи розвитку в Україні / О.М. Віленчук // Фінанси України. – 2006. – № 11. – С. 90	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
113	Зятковська Л.І. Фінансування інвестицій екологічного спрямування / Л.І. Зятковська // Фінанси України. – 2006. – № 11. – С. 98	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
		Юридична Україна											
		2009											
114	Суярко М. Поняття та види об'єктів правовідносин у сфері забезпечення екологічної безпеки в Україні / М. Суярко // Юридична Україна. – 2009. – № 6. – С. 98	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
115	Суярко М. Навколишнє природне середовище у правовідносинах забезпечення екологічної безпеки / М. Суярко // Юридична Україна. – 2009. – № 3. – С. 73	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
116	Шомпол О. Поняття “вдосконалення законодавства України про екологічну безпеку” в контексті міжнародно-правових зобов'язань / О. Шомпол // Юридична Україна. – 2009. – № 1. – С. 82	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
117	Шомпол О. Загальнотеоретичні засади правових форм удосконалення законодавства України про екологічну безпеку в контексті міжнародно-правових зобов'язань / О. Шомпол // Юридична Україна. – 2009. – № 7. – С. 95	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
Разом		7	8	3	7	16	12	13	24	9	17	14	130

Додаток К

Проблемні питання природно-ресурсного потенціалу, що розглядалися у періодичних виданнях протягом 1974-2009 рр.

№ з/п	Джерело	Актуальні проблеми економіки											Разом	
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13		
2001														
1	Матвійчук В.К. Відмежування майнових цінностей від природних багатств / В.К. Матвійчук // Актуальні проблеми економіки. – 2001. – № 7-8. – С. 25	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
2004														
2	Савченко О.Ф. Економічний аналіз використання природних ресурсів / О.Ф. Савченко // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 11(41). – С. 182	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
2005														
3	Голян В.А. Еколого-економічні аспекти оцінки ефективності господарської освоєності водно-ресурсного потенціалу / В.А. Голян // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 3(45). – С. 150	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	2

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
				2008									
4	Аніщенко В.О. Гносеологічні та онтологічні засади відображення екологічної складової розвитку суспільства в економічних теоріях відтворення / В.О. Аніщенко, В.Г. Маргасова // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 6. – С. 3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1	
5	Хромуляк І.Я. Виступ на 7-му Міжнародному науковому семінарі “Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті, екології” / І.Я. Хромуляк // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 10. – С. 260	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1	
6	Левицька Т.В. Впровадження інформаційних технологій у процес забезпечення екологічної безпеки держави / Т.В. Левицька, В.М. Мельникович, Ю.В. Войтович // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 10. – С. 117	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	2	
7	Живко Л.М. Правовідносини людського чинника та інформаційних технологій у процесі забезпечення екологічної безпеки держави / Л.М. Живко, Р.З. Берлінг, В.М. Живко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 10. – С. 81	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	2	
				Баланс									
				1999									
8	Дихал І. Використання водних ресурсів суб'єктами малого підприємництва / І. Дихал // Баланс. – 1999. – № 25. – С. 54	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1	

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Бухгалтерський облік і аудит												
1994												
9	Должанський М. Облік природоохоронних витрат / М. Должанський // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 6. – С. 10	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
Вісник податкової служби України												
2000												
10	Лапшин Ю. Користування водними ресурсами в Україні – платне / Ю. Лапшин // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 35. – С. 43	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
11	Онищенко В. Платежі за використання природних ресурсів як складова екологічного та податкового права / В. Онищенко // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 10. – С. 7	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	2
2006												
12	Сковронська-Лучинська А. Польська система експлуатаційної оплати видобутку природних ресурсів / А. Сковронська-Лучинська // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 10. – С. 64	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
Галицькі контракти (Дебет-кредит)												
2009												
13	Кравчук О. Природоохоронні перевірки / О. Кравчук // Галицькі контракти (Дебет-кредит). – 2009. – № 6. – С. 12	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
Економіка та держава												
2009												
14	Гаман П.І. Інструменти екологічної політики та їх вплив на рекреаційне природокористування / П.І. Гаман // Економіка та держава. – 2009. – № 1. – С. 70	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Економіка України												
1978												
15	Заруба О. До питання про економічний механізм раціонального природокористування при соціалізмі / О. Заруба // Економіка України. – 1978. – № 5. – С. 34	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
16	Дергачов В. Економіко-екологічні проблеми Світового океану / В. Дергачов // Економіка України. – 1978. – № 5. – С. 94	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	2
17	Ольшанський Ю. Проблема водних ресурсів України, їх використання і охорона / Ю. Ольшанський, М. Дорошенко // Економіка України. – 1978. – № 6. – С. 91	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
1980												
18	Погорелова О. Політико-економічні аспекти природокористування / О. Погорелова // Економіка України. – 1980. – № 9. – С. 27	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
1985												
19	Гребенюк С. Проблеми удосконалення планування природокористування у регіоні / С. Гребенюк, І. Далічук // Економіка України. – 1985. – № 6. – С. 56	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
1987												
20	Шевчук А. Облік і статистика в управлінні природокористуванням. / А. Шевчук // Економіка України. – 1987. – № 2. – С. 70	-	-	-	+	+	-	-	+	-	-	3
1988												
21	Басс С. Проблеми водокористування і охорони водних ресурсів / С. Басс, О. Давидов // Економіка України. – 1988. – № 12. – С. 70	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
				1989								
22	Веклич-Погорелова О. Соціалістичне природокористування як відображення суперечностей взаємодії суспільства і природи / О. Веклич-Погорелова, С. Тумакова // Економіка України. – 1989. – № 7. – С. 40	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
				1993								
23	Паламарчук В. Економічні проблеми природокористування / В. Паламарчук, І. Алмашій, Е. Шелудько // Економіка України. – 1993. – № 7. – С. 89	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
				1994								
24	Воронцов С. Міжнародні аспекти охорони водних ресурсів від забруднення / С. Воронцов // Економіка України. – 1994. – № 7. – С. 84	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
25	Борщевський П. Природно-ресурсний потенціал України / П. Борщевський, П. Коваленко, О. Шмаглій // Економіка України. – 1994. – № 11. – С. 95	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
26	Трегобчук В. Стратегія ресурсно-екологічної безпеки соціально-економічного розвитку / В. Трегобчук // Економіка України. – 1994. – № 12. – С. 12	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
27	Яцков В. Проблеми ресурсозбереження / В. Яцков // Економіка України. – 1994. – № 3. – С. 45	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
28	Данилишин Б. Сучасні тенденції регулювання процесів природокористування в Україні / Б. Данилишин // Економіка України. – 1994. – № 11. – С. 59	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
29	Дорошенко Л. Методологічні проблеми регулювання природоохоронної діяльності / Л. Дорошенко, О. Тищенко // Економіка України. – 1994. – № 1. – С. 63	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
1997												
30	Дяченко Я. Державне регулювання лісового господарства в економічній системі відтворення природних ресурсів / Я. Дяченко, І. Долинець // Економіка України. – 1997. – № 9. – С. 68	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	2
31	Зайка М. Актуальні проблеми використання і охорони лісових ресурсів / М. Зайка, І. Кутковець // Економіка України. – 1997. – № 2. – С. 91	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
32	Карагодов І. Механізм управління природокористуванням на рівні регіону / І. Карагодов // Економіка України. – 1997. – № 10. – С. 64	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
33	Савченко О. Удосконалення управління природоохоронною діяльністю промислових підприємств / О. Савченко // Економіка України. – 1997. – № 4. – С. 68	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
1999												
34	Бобко А. Динаміка лісів Карпатського регіону та еколого-економічні аспекти управління лісовим господарством України / А. Бобко // Економіка України. – 1999. – № 7 (452). – С. 43	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	2
2000												
35	Шостақ Л. Макроекономічна модель зростання в рамках природно-ресурсних обмежень / Л. Шостақ, О. Бадрак // Економіка України. – 2000. – № 12. – С. 46	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
				2008								
36	Міщенко В.С. Природоресурсні платежі в доходах бюджету. Шляхи вдосконалення / В.С. Міщенко, Я.В. Коваль, М.А. Хвесик, О.А. Кучер // Фінанси України. – 2008. – № 12. – С. 27	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
		Інформаційне суспільство										
		2008										
37	Хомінський С.І. Природоохоронна проблематика на сторінках фахового релігійно-наукового журналу "Людина і світ" / С.І. Хомінський // Інформаційне суспільство. – 2008. – № 7. – С. 41	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
		Консультант бухгалтера										
		2009										
38	Захарченко Г. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду / Г. Захарченко // Консультант бухгалтера. – 2009. – № 18-19. – С. 65	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		Наука й економіка										
		2008										
39	Балджи М.Д. Шляхи вирішення еколого-економічних проблем та механізми комплексного природокористування / М.Д. Балджи // Наука й економіка. – 2008. – № 1(9). – С. 297	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
		2009										
40	Бриндзя Г.З. Формування сталого еколого-ландшафтного середовища як основи раціонального землекористування / Г.З. Бриндзя // Наука й економіка. – 2009. – № 3(2). – С. 129	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Статистика України												
2001												
41	Климчик О.М. Проблеми використання та охорони водних ресурсів регіону / О.М. Климчик // Статистика України. – 2001. – № 1. – С. 43	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
2004												
42	Данилко В.К. Інформаційне забезпечення природоохоронного управління водними ресурсами: проблеми і перспективи / В.К. Данилко // Статистика України. – 2004. – № 2(25). – С. 7	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	2
2006												
43	Данилко В.К. Ліси і стан довкілля: еколого-статистичний аспект / В.К. Данилко // Статистика України. – 2006. – № 1. – С. 23	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	3
44	Данилко В.К. Ліси і стан довкілля: еколого-статистичний аспект / В.К. Данилко // Статистика України. – 2006. – № 1. – С. 23	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	2
2008												
45	Сошнікова Л.А. Аналіз взаємозв'язку показників економічної та природоохоронної діяльності галузей / Л.А. Сошнікова // Статистика України. – 2008. – № 3(42). – С. 55	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
2009												
46	Щурик М.В. Економічний аспект сталого розвитку в контексті відтворення земельних ресурсів Карпатського макрорегіону / М.В. Щурик // Статистика України. – 2009. – № 1. – С. 87	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Фінанси України												
2004												
47	Чигова В.І. Актульні видання з проблем визначення грошових зобов'язань перед державою за спеціальне використання природно-промислових ресурсів / В.І. Чигова, Б.П. Чиркін // Фінанси України. – 2004. – № 6(103). – С. 153	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
48	Пінчук Н.М. Фінансово-економічний механізм галузі природокористування / Н.М. Пінчук // Фінанси України. – 2004. – № 11(108). – С. 68	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
2005												
49	Коренюк П.І. Фінансові проблеми економіки природокористування в аграрному секторі України / П.І. Коренюк // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 132	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
50	Пінчук Н.М. Економічна оцінка природних ресурсів / Н.М. Пінчук // Фінанси України. – 2005. – № 5. – С. 20	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
51	Дяченко Я.Я. Дослідження фіскальних зобов'язань за використання природних ресурсів / Я.Я. Дяченко, А.М. Бобко // Фінанси України. – 2005. – № 6 (115). – С. 156	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
52	Бодюк А.В. Платежі за господарське використання природних ресурсів / А.В. Бодюк // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 91	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
2007												
53	Віленчук О.М. Концептуальні засади розвитку / О.М. Віленчук // Фінанси України. – 2007. – № 5. – С. 105	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Продовження Додатку К													
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
				2009									
54	Веклич О.О. Сучасні тенденції фінансового забезпечення природоохоронної діяльності в Україні / О.О. Веклич // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 20	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1	
Школа професійного бухгалтера													
				2007									
55	Туризм і збір за використання лісових ресурсів // Школа професійного бухгалтера. – 2007. – № 11. – С. 5	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
Юридична Україна													
				2009									
56	Кіндюк Б. Дослідження властивостей давніх природоохоронних звичаїв на прикладі лісового права / Б. Кіндюк // Юридична Україна. – 2009. – № 5. – С. 89	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1	
Разом		7	9	12	9	2	2	4	10	8	6	69	

Додаток Л

Аналіз досліджень щодо об'єктів
бухгалтерського обліку екологічної діяльності

№ з/п	Автор	Об'єкти бухгалтерського обліку
1	2	3
1.	Бешуля И.В. Направление стандартизации экологического учета / И.В. Бешуля // Региональные перспективы. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 161-163	природоохоронні витрати
2.	Божченко А.А. Перспективы развития экологического учёта в Республике Беларусь: сборник научных работ студентов второй международной студенческой конференции региональных университетов [“Студенческая научная зима в Бресте-2007”] (г. Брест, 2008 г.) / А.А. Божченко. – Брест: БрГТ, 2008. – С. 71-73., с. 71	– ресурси навколишнього середовища; – витрати на охорону природи і природокористування
3.	Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Колектив авторів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с. – С. 15	– майно підприємств природоохоронного призначення, – екологічні зобов'язання, – господарські операції, які здійснюють підприємства в процесі екологічної діяльності
4.	Оборотов М.С. Совершенствование экологического учета в Республике Беларусь / М.С. Оборотов; [текст]. / Экономика глазами молодых: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.) / редкол.: Г.А. Короленок (отв. ред.). – Минск: ООО “ТМ Агро-графыкс”, 2008. – 224 с. – С. 135-139	– екологічні активи; – об'єкти природокористування; – об'єкти природоохоронного призначення; – біологічні активи; – відходи виробництва; – екологічні витрати; – екологічні пасиви
5.	Голуб Н.О. Визначення та класифікація земель як об'єкт бухгалтерського обліку / Н.О. Голуб // Збірник наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. “Облік і аудит екологічної діяльності АПВ”. – Мелітополь, 2005. – 130 с. – С. 100	– земля, – права оренди і права користування на земельні ділянки, – права обмеженого користування чужою земельною ділянкою
6.	Екологічний облік для підприємств / Конференція ООН по торгівлі і розвитку: [пер. з англ.]. – М: Фінанси і статистика, 1997. – 200 с.	– природоохоронні витрати; – екологічні зобов'язання; – екологічний збиток
7.	Межерин В.А. Специфика экологического мониторинга / В.А. Межерин // Экология. – 1999. – № 2. – С. 83-88	природні ресурси
8.	Мельник Л.Г. Екологічна економіка: [підручник]. – [2-ге вид., випр. і доп.] / Л.Г. Мельник. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2003. – 348 с. – С. 93	витрати пов'язані з цілеспрямованим впливом на природне середовище

1	2	3
9.	Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: [підручник] / За заг. ред. к.е.н, проф. Мельника Л.Г. та к.е.н., проф. Шапочки М.К. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 759 с. – С. 332	позитивні і негативні зовнішні ефекти, що викликаються виробничою діяльністю або виробленою підприємством продукцією
10.	Папінко В.З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України: автореф. дис. на здобуття наук. ступня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.З. Папінко. – Тернопіль, 2004. – 21 с.	природоохоронні витрати
11.	Потапенко Н.Є. Екологічні витрати та доходи макроекономічних суб’єктів / Н.Є. Потапенко // Економіка природокористування і охорона довкілля: Щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України / відп. ред. Б.М. Данилишин. – К.: 2005. – 376 с.	екологічний дохід
12.	Adams R. Accounting for the environment – latest steps / R. Adams // Accounting and Business. – March. – 1998	– засоби середовища; – активи середовища (засоби середовища, що капіталізовані з урахуванням критеріїв визнання активів); – зобов’язання середовища (резерви екологічних зобов’язань)
13.	Burzym E. Społeczny s ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej / Elżbieta Burzym // Zeszyty naukowe akademii wkonomicznej w Krakowie. – 1993. – № 401. – s. 5-19	– активи і витрати, пов’язані зі збереженням природного середовища від шкідливих впливів господарської діяльності; – екологічні витрати (витрати у формі відшкодувань та штрафів; витрати на утримання та амортизація необоротних активів природоохоронного призначення); – екологічні зобов’язання (реальні та передбачувані)
14.	Moore D. Position paper on accounting for environmental costs and liabilities ISAR / D. Moore, 1998	– витрати, пов’язані з навколишнім середовищем; – зобов’язання, пов’язані з навколишнім середовищем
15.	Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 516. – S. 35-51	– засоби; – витрати; – екологічні зобов’язання
16.	Stępień M. Nakłady, koszty i straty ekologiczne w rachunku makro- i mikroekonomicznym / Marta Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1989. – № 305. – s. 277-293	– екологічні витрати, – екологічні збитки

Додаток М

Види екологічних витрат, виділених у нормативних документах

№ з/п	Нормативний документ	Види екологічних витрат
1	2	3
1	Рекомендації про порядок складання звіту за формою 1 – екологічні витрати “Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи”, затверджені наказом Держкомстату України від 01.07.2002 р. № 253	– податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається; – збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; – плата за спеціальне використання природних ресурсів (водних, лісових ресурсів, надр при видобутку корисних копалин)
2	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості” від 02.02.01 р. № 47	– витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, що перебувають в його власності, витрати на поховання екологічно небезпечних відходів, оплата послуг сторонніх організацій із приймання, збереження, переробки і ліквідації екологічно небезпечних відходів господарської діяльності підприємства, платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу; – плата за землю; – збір за геологорозвідувальні роботи, що виконуються за рахунок державного бюджету; – збір за спеціальне використання водних ресурсів; – матеріали, паливо та енергія, необхідні для здійснення нейтралізації і знешкодження шкідливих речовин; витрати на матеріали, паливо та енергію, а також основну і додаткову заробітну плату з відрахуваннями і податками, ремонти, амортизаційні відрахування, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних фондів природоохоронного призначення; – витрати, пов'язані зі здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного устаткування і станом навколишнього середовища; – витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю; – додаткові витрати на експлуатацію основних виробничих фондів, обумовлені удосконалюванням виробничої технології з метою зниження і несприятливого впливу господарської діяльності на навколишнє середовище; – витрати на оплату послуг сторонніх підприємств і організацій за доочищення стоків, геологорозвідувальні роботи і т.д.), а також витрати, пов'язані зі спільним використанням підприємствами регіону об'єктів природоохоронного призначення (шлако- і шламовідвалів та ін.); – витрати на оплату послуг сторонніх організацій, пов'язаних з охороною навколишнього середовища: екологічний аудит, залучення експерта, рекламно-інформаційне обслуговування екологічної спрямованості і т.д.; – витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення; – витрати, пов'язані з заходами, що безпосередньо впливають на елементи навколишнього середовища з метою поліпшення їх стану; – додаткові витрати на експлуатацію основних виробничих фондів, обумовлені вдосконаленням виробничої технології з метою зниження несприятливого впливу господарської діяльності на навколишнє середовище; – витрати на оплату послуг, пов'язаних з охороною навколишнього середовища (утримання та експлуатація міських і районних очисних споруджень);

1	2	3
3	Інструкція про порядок складання звіту про екологічні платежі, плату за природні ресурси та поточні витрати на охорону природи, затверджена Міністерством юстиції України від 13.05.1996 р. № 135	<p>– охорона та раціональне використання водних ресурсів (утримання та експлуатація споруд для очистки стічних вод, що утворюються в промисловості, комунальному господарстві, інших галузях народного господарства; утримання та експлуатація систем водопостачання із замкнутими циклами; утримання та експлуатація устаткування, обладнання технічного флоту по збору нафти, сміття та інших рідких, твердих відходів з суден; створення водоохоронних зон; утримання та експлуатація руслових аераційних станцій; утримання розсіюючих випусків стічних вод та проведення заходів по запобіганню теплового забруднення водойм; утримання та експлуатація полів фільтрації, полів зрошення, спеціально збудованих накопичувачів та відстійників забруднених стічних вод; відновлення і підтримання сприятливого гідрологічного режиму річок і водоймищ та заходи по боротьбі з шкідливою дією вод; виплати іншим підприємствам (організаціям) за прийняття та очищення стічних вод; інші витрати, пов'язані з охороною та раціональним використанням водних ресурсів);</p> <p>– охорона атмосферного повітря (утримання установок, виробництво пристроїв для уловлювання і знешкодження шкідливих речовин з газів; створення та впровадження пристроїв для знешкодження та знедимлення відпрацьованих газів двигунів транспортних засобів та утримання контрольно-регулювальних пунктів по перевірці і зниженню токсичності відпрацьованих газів транспортних засобів; утримання дослідних та дослідно-промислових установок по розробленню методів очищення газів, що відводяться від шкідливих викидів в атмосферу; проведення робіт по інвентаризації джерел забруднення атмосферного повітря; інші витрати, пов'язані з охороною атмосферного повітря);</p> <p>– охорона та раціональне використання земель (захист земель від ерозії; рекультивация відпрацьованих земель; утримання гідротехнічних, протикарстових, берегозакріплювальних, протизсувних, протиобвальних, протилавинних, протиселевих споруд; виплати іншим підприємствам (організаціям) на рекультивацию земель; інші витрати, пов'язані з охороною та раціональним використанням земель);</p> <p>– охорона та раціональне використання природних рослинних ресурсів (ліквідація лісових пожеж, буреломів, сніголомів, вітровалів та їх наслідків; виявлення запасів природних рослинних ресурсів (крім лісових), їх охорона і відтворення; створення захисних лісових насаджень на еродованих землях та полезахисних смуг; проведення заходів з метою охорони лісових насаджень; інші витрати, пов'язані з використанням природних рослинних ресурсів);</p> <p>– охорона та раціональне використання мінеральних ресурсів (вивчення режиму підземних вод, екзогенних екологічних процесів; картування забруднених вод, екзогенних геологічних процесів; ліквідаційний тампонаж свердловин; утримання і експлуатація комплексів для закладки відпрацьованих, відкритих та підземних гірничих виробок супутніми породами, що не утилізуються; устаткування для видобутку супутніх компонентів з мінеральної сировини, з розкривних і вмістних порід, з уловлюваного пилу, з відходів минулих років; селективне добування і зберігання попутних продуктів, що застосовуються в народному господарстві; інші витрати, пов'язані з використанням мінеральних ресурсів);</p>

Продовження Додатку М

1	2	3
		<p>– охорона та збереження природно-заповідного фонду (утримання заповідників, національних парків, ботанічних садів, дендрологічних і зоологічних парків, регіональних ландшафтних парків; резервування територій для заповідання; ведення державного кадастру територій та об'єктів природно-заповідного фонду, червоної книги України; збереження видів тварин і рослин занесених до червоної книги України; збереження пам'яток природи; інші витрати, пов'язані з охороною та збереженням природно-заповідного фонду);</p> <p>– раціональне використання, зберігання та знешкодження відходів виробництва та побутових відходів (утримання, технічне переобладнання та реконструкція сміттєпереробних і сміттєспалювальних заводів; утримання споруд, установок та машин для збору, транспортування, знешкодження та складування побутових, сільськогосподарських і промислових відходів виробництва; утримання та експлуатація комплексів, спеціалізованих полігонів та інших об'єктів для знешкодження та захоронення шкідливих токсичних промислових і інших відходів; виплати іншим підприємствам та організаціям за прийняття, зберігання і знешкодження відходів; інші витрати, пов'язані з використанням та зберіганням відходів виробництва);</p> <p>– охорона та раціональне використання ресурсів тваринного світу (утримання та обладнання рибоводних підприємств і виробничо-акліматизаційних баз для одержання та вирощування личинок і молоді цінних промислових риб для зариблення водойм; обводнення природних нерестовищ, будівництво міграційних каналів, штучних нерестовищ; заходи по охороні тваринного світу та боротьбі з браконьєрством; утримання розплідників і ферм по розведенню диких звірів та птахів з метою їх розселення в природному середовищі; утримання рибоходів; інші витрати, пов'язані з охороною та раціональним використанням ресурсів тваринного світу);</p> <p>– інші природоохоронні витрати</p>

Додаток Н

Об'єкти аналітичного обліку екологічних витрат суб'єкта господарювання

<i>Об'єкти аналітичного обліку</i>				
XX	XXX	XXXX	XXXXX	XXXXXX
1	2	3	4	5
<i>Синтетичний рахунок</i>				
			витрати з забезпечення природними ресурсами	– витрати на геологорозвідувальні роботи; – плата за землю; – плата за спеціальне використання природних ресурсів; – інші витрати
		<i>експлуатаційні</i>	витрати з відновлення природних ресурсів	– витрати на матеріали, паливо, енергію, основну та додаткову заробітну плату, відрахування у фонди соціального страхування, пов'язані з відновленням природних ресурсів; – витрати на оплату послуг, пов'язаних з відновленням навколишнього природного середовища; – інші витрати
23 "Виробництво"; 91 "Загальновиробничі витрати"; 92 "Адміністративні витрати"; 93 "Витрати на збут"; 94 "Інші витрати операційної діяльності"	<i>операційні</i>		витрати з організації екологічної діяльності	– платежі за послуги з екологічної сертифікації; – платежі за проведення екологічної експертизи та аудиту; – платежі за отримання екологічного паспорта; – інші витрати
		<i>вмодохоропорядну</i>	витрати з попередження забруднення	– витрати на науково-дослідні роботи, пов'язані з поточною екологічною діяльністю; – витрати на освіту і підвищення кваліфікації працівників, зайнятих природоохороною діяльністю; – витрати на утримання природоохоронних об'єктів; – поточний ремонт основних засобів природоохоронного призначення; – витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення; – амортизація об'єктів природоохоронного призначення; – витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю; – витрати, пов'язані з здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного устаткування і станом навколишнього середовища; – інші витрати

Продовження Додатку Н

1	2	3	4	5
			<p>витрати з компенсації негативних наслідків забруднення</p>	<ul style="list-style-type: none"> - компенсаційні платежі державі, юридичним фізичним особам, що постраждали внаслідок шкідливої діяльності підприємства; - платежі за викиди (скиди) забруднюючих речовин; - платежі за розміщення відходів у межах і понад встановлених лімітів; - витрати з усунення негативних наслідків, спричинених надмірними викидами (скидами) в навколишнє середовище; - інші витрати
			<p>витрати на переробку та/або утилізацію відходів виробництва</p>	<ul style="list-style-type: none"> - поточний ремонт та інші витрати, пов'язані з утриманням необоротних активів, призначених для переробки та/або утилізації виробничих відходів; - витрати на збір виробничих відходів; - витрати на транспортування виробничих відходів; - витрати на переробку виробничих відходів; - витрати на утилізацію виробничих відходів; - витрати на зберігання виробничих відходів - інші витрати
		<p>експерт-аудит</p>	<p>витрати з організації екологічної діяльності</p>	<ul style="list-style-type: none"> - витрати, пов'язані з підвищенням якості продукції; - інші витрати
<p>15 "Капітальні інвестиції"</p>	<p>інвестиційні</p>	<p>природоохоронні</p>	<p>витрати з попередження забруднення</p>	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення; - витрати на впровадження маловідходних, екологобезпечних технологій; - витрати на створення, придбання, реконструкцію, технічне переоснащення обладнання і споруд природоохоронного призначення; - витрати на придбання ліцензій природоохоронного призначення; - інші витрати
			<p>витрати на переробку та/або утилізацію відходів виробництва</p>	<ul style="list-style-type: none"> - створення (придбання) основних засобів, призначених для переробки та/або утилізації виробничих відходів; - інші витрати

Продовження Додатку Н

1	2	3	4	5
95 "Фінансові витрати"	Фінансові	<i>експлуатаційна</i>	витрати на обслуговування довгострокових кредитів	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на виплату відсотків; - витрати на погашення тіла кредиту; - інші витрати
		<i>продовження</i>	витрати на обслуговування короткострокових кредитів	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на виплату відсотків; - витрати на погашення тіла кредиту; - інші витрати

Додаток П

Облікове забезпечення виконання основних вимог екологічного законодавства

№ з/п	Назва законодавчого документа	Основні положення законодавчого документа	Облікове забезпечення
1	Конституція України	3	4
1		<ul style="list-style-type: none"> - обов'язки держави щодо забезпечення екологічної безпеки та підтримання екологічної рівноваги на території України, а також подолання наслідків Чорнобильської катастрофи; - екологічні права та обов'язки громадян; - право власності на землю та інші природні ресурси; - компетенція Президента України та державних органів у сфері природокористування, охорони довкілля та забезпечення екологічної безпеки 	<ul style="list-style-type: none"> - обов'язкове ведення обліку екологічної діяльності на підприємствах всіх організаційно-правових форм і форм власності; - єдині вимоги щодо організації та ведення бухгалтерського обліку; - затвердження обліку екологічної діяльності як складової стійкого розвитку
2	Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища"	<ul style="list-style-type: none"> - визначення правових, економічних і соціальних основ організації охорони навколишнього природного середовища; - регулювання відносин у галузі охорони, використання і відтворення природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки, запобігання і ліквідації негативного впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище; - регулювання відносин у галузі збереження природних ресурсів, генетичного фонду живої природи, ландшафтів та інших природних комплексів, унікальних територій і природних об'єктів, пов'язаних з історико-культурною спадщиною; - порядок спостереження, прогнозування, обліку та інформування в галузі навколишнього природного середовища 	<ul style="list-style-type: none"> - відображення в бухгалтерському обліку об'єктів екологічної діяльності; - формування порядку організації обліку об'єктів екологічної діяльності; - визначення порядку формування інформації про екологічну діяльність у звітності підприємства
3	Земельний Кодекс України	<ul style="list-style-type: none"> - регулювання земельних відносин з метою створення умов для раціонального використання та охорони земель, рівноправного розвитку всіх форм власності на землю і господарювання, збереження й відновлення родючості ґрунтів 	<ul style="list-style-type: none"> - розробка способів грошової оцінки земель; - закріплення земель як об'єкта бухгалтерського обліку
4	Лісовий Кодекс України	<ul style="list-style-type: none"> - регулювання відносин щодо охорони, використання і відтворення рослинного і тваринного світу; - регулювання правових відносин з метою забезпечення підвищення продуктивності, охорони та відтворення лісів, посилення їх корисних властивостей, задоволення потреб суспільства у лісових ресурсах на основі їх науково обґрунтованого раціонального використання 	<ul style="list-style-type: none"> - розробка способів оцінки лісового фонду; - методика обліку витрат на відтворення рослинного і тваринного світу

Продовження Додатку П

1	2	3	4
5	Водний Кодекс України	– регулювання правових відносин з метою забезпечення збереження, науково обґрунтованого раціонального використання вод для потреб населення та галузей економіки, відтворення водних ресурсів, охорони вод від забруднення, засмічення та вичерпання, запобігання шкідливим діям вод та ліквідації їх наслідків, поліпшення стану водних об'єктів, а також охорони прав підприємств, установ, організацій і громадян на природокористування	– визначення бази нарахування плати за викиди і скиди, що здійснюються господарюючими суб'єктами
6	Кодекс України про надра	– регулювання гірничих відносин з метою забезпечення раціонального, комплексного використання надр для задоволення потреб у мінеральній сировині та інших потреб суспільного виробництва, охорони надр, гарантування при користуванні надрами безпеки людей, майна та навколишнього природного середовища	– способи відображення в обліку та розкриття у звітності впливу використання надр на здоров'я людини та навколишнє природне середовище
7	Закон України "Про природно-заповідний фонд"	– визначення правових основ організації, охорони, ефективного використання природно-заповідного фонду України, відтворення його природних комплексів та об'єктів	– відображення в обліку відшкодування за нанесення шкоди природно-заповідному фонду; – визнання земельних ділянок, віднесених до складу природно-заповідного фонду, об'єктом бухгалтерського обліку
8	Закон України "Про охорону атмосферного повітря"	– визначення порядку стандартизації та нормування в галузі охорони атмосферного повітря; – затвердження переліку заходів та основні вимоги щодо охорони атмосферного повітря; – визначення порядку здійснення обліку та контролю у галузі охорони атмосферного повітря	– розкриття інформації про забруднення атмосферного повітря
9	Закон України "Про рослинний світ"	– регулювання відносин у сфері охорони, використання та відтворення природних рослинних ресурсів	– визнання рослинних ресурсів об'єктами бухгалтерського обліку; – розробка способів їх оцінки; – розкриття інформації про рослинний світ

Продовження Додатку П

1	2	3	4
10	Закон України "Про екологічну експертизу"	– визначення головної мети екологічної експертизи – запобігання негативному впливу антропогенної діяльності на стан довкілля та здоров'я людей, а також оцінка ступеня екологічної небезпеки господарської діяльності та екологічної ситуації на окремих територіях та об'єктах; – основним завданням екологічної експертизи є визначення ступеня екологічного ризику та безпеки запланованої чи здійснюваної діяльності, оцінка впливу діяльності об'єктів екологічної експертизи на стан довкілля, здоров'я людей та якість природних ресурсів	– відображення в бухгалтерському обліку впливів діяльності підприємства на навколишнє природне середовище
11	Закон України "Про екологічну мережу"	– регулювання суспільних відносин у сфері формування, збереження та раціонального невиснажливого використання екомережі як однієї з найважливіших передумов забезпечення сталого, екологічно збалансованого розвитку України, охорони навколишнього природного середовища, задоволення сучасних і перспективних економічних, соціальних, екологічних та інших інтересів суспільства	– розкриття інформації про екологічну діяльність
12	Закон України "Про відходи"	– визначення правових, організаційних та економічних засад діяльності, пов'язаної із запобіганням або зменшенням обсягів утворення відходів, їх збиранням, перевезенням, зберіганням, обробленням, утилізацією та видаленням, знешкодженням і захороненням, а також відверненням негативного впливу відходів на навколишнє природне середовище та здоров'я людини на території України	– відображення в обліку операцій з відходами; – формування особливого порядку обліку для шкідливих відходів
13	Закон України "Про екологічний аудит"	– визначення невідомої заходів щодо попередження та ліквідації екологічних наслідків аварій та іншого шкідливого впливу на навколишнє природне середовище; – запобігання відмові від надання своєчасної, повної та достовірної інформації про стан навколишнього природного середовища, а також про джерела забруднення, у приховуванні випадків аварійного забруднення навколишнього природного середовища або фальсифікації відомостей про стан екологічного стану чи захворюваності населення; – забезпечення підвищення екологічної обґрунтованості діяльності суб'єктів господарювання	– відображення в бухгалтерському обліку впливів діяльності підприємства на навколишнє природне середовище; – розкриття інформації про екологічну діяльність
14	Закон України "Про питну воду та водопостачання"	– визначення правових, організаційних та економічних засад функціонування системи питного водопостачання, спрямовані на гарантоване забезпечення населення якісною та безпечною для здоров'я людини питною водою	– відображення в бухгалтерському обліку якості питної води

ВИДАННЯ ЖИТОМИРСЬКОЇ НАУКОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ШКОЛИ МОНОГРАФІЇ

1. Бардаш С.В. **Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація.** – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
2. Бондар В.П. **Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
3. Бутинець Т.А. **Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація: Монографія.** – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
4. Бутинець Ф.Ф. **Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь** – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.
5. Бутинець Ф.Ф. **Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2.** – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
6. Бутинець Ф.Ф. **Бухгалтерський облік: роздуми вченого.** – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.
7. Бутинець Ф.Ф. **Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія.** – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 324 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. **Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 564 с.
9. Бутинець Ф.Ф. **О чести и престиже ревизорской профессии: неопубликованный архив.** – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
10. **Бухгалтерський учёт, анализ и контроль: теория, методология, организация. результаты научных исследований проблем бухгалтерского учёта и контроля житомирской бухгалтерской научной школы: Монография.** – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с.
11. **Бухгалтерський учёт, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учёта и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: Монография / Ф.Ф. Бутинець и др.; под общ. ред. Ф.Ф. Бутинця.** – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 492 с.
12. **Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
13. Виговська Н.Г. **Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
14. Виговська Н.Г. **Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: Монографія.** – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
15. Войнаренко М.П., Мошенський С.З., Пономарьова Н.А. **Корпоративні цінні папери: обліково-фінансовий аспект. Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 260 с.
16. Давидюк Т.В. **Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: Монографія / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця.** – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с., [9] л. – 300 прим. – ISBN 978-966-683-225-5
17. Івахненко С.В. **Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання.** – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.

18. **Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія** [Текст]: монографія / О.В. Кантаєва. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 424 с.
19. **Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки**: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
20. **Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
21. **Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: Монографія.** – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 388 с.
22. **Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія.** – Житомир: ЖІПІ, 1998. – 384 с.
23. **Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монографія.** – Житомир: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.
24. **Мошенський С.З. Еволюція векселя. Монографія.** – К.: ТОВ “ПоліграфКонсалтинг”, 2005. – 432 с.
25. **Мошенський С.З. Фондовий ринок та інституційне інвестування в Україні: вплив на інвестиційну безпеку держави: монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 436 с.
26. **Наследие ученого. Т. 1. Франц Францевич Бутынец – Ученый, Лидер. Человек. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская.** – Житомир – Донецк, 2008. – 208 с.
27. **Наследие ученого. Т. 2. Франц Францевич Бутынец – Мудрость слова. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская.** – Житомир – Донецк, 2008. – 144 с.
28. **Наследие ученого. Т. 3. Сборник предисловий. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская.** – Житомир – Донецк, 2008. – 584 с.
29. **Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 660 с.
30. **Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета, анализа и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы. Монографія.** – Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 444 с.
31. **Петрук О.М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: Монографія.** – Житомир: ЖІПІ, 1999. – 332 с.
32. **Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
33. **Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монографія.** – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.
34. **Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монографія.** – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – 588 с.
35. **Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: Монографія // І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця.** – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с.

- 36. Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля.** Монография. – Житомир: ЧП “Рута”, 2006. – 396 с.
- 37. Счетоведение:** Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. Ч. III. Современные преобразования системы счетов бухгалтерского учета / Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутинца], 2009. – 220 с. – 300 экз.
- 38. Счетоведение:** Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутинца], 2009. – 396 с. – 300 экз.
- 39. Счетоведение:** Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. Ч. 1. Развитие учений о бухгалтерских счетах / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутинца], 2008. – 376 с. – 300 экз.
- 40. Теория измерения капитала и прибыли** [Текст]: монография / [Коллектив авторов] Под общ. ред. проф. Бутинца Ф., проф. Добии М. – Краков: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. – 400 с. – 300 экз.
- 41. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: Монографія.** – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 408 с.
- 42. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія.** – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
- 43. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання:** Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 304 с.
- 41. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія:** Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 532 с.

ПІДРУЧНИКИ

- 1. Бутинець Ф.Ф. Аудит:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
- 2. Бутинець Ф.Ф. Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку:** Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 528 с.
- 3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку:** Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.
- 4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку:** Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2008.
- 5. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І. Контроль і ревізія:** Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит” / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 560 с.

6. **Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
7. **Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф. Інформаційні системи і технології в обліку:** Підручник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 468 с.
8. **Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Канурна З.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
9. **Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку:** Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-є вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
10. **Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 388 с.
11. **Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Замула І.В. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі:** Підручник для студентів ВНЗ спеціальності “Облік і аудит” / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 272 с.
12. **Бухгалтерський облік в торгівлі:** Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги. – 2-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576 с.
13. **Бухгалтерський фінансовий облік:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2008.
14. **Бухгалтерський фінансовий облік:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 756 с.
15. **Бухгалтерський фінансовий облік:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.
16. **Бухгалтерський фінансовий облік:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
17. **Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз:** Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.

НАВЧАЛЬНІ ПОСІБНИКИ, ЗБІРНИКИ

- 1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”/ Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
- 2. Бардаш С.В., Давидюк Т.В. Інвентаризація:** практикум: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 224 с.
- 3. Бардаш С.В. та ін. Контроль і ревізія.** Практикум: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / С.В. Бардаш, В.А. Дерій, Н.І. Петренко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.
- 4. Бойко С.В., Сорочинська А.Ю. Французька мова для економістів. Français pour les économistes:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 228 с.
- 5. Бондарь В.П., Петренко Н.И., Кузьмин Дм.Л. Вопросы инвентаризации в экономической литературе:** Учебное пособие. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – 868 с.
- 6. Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б., Литвиненко М.М., Сологуб Т.І. Польська мова для бухгалтерів. Частина 2. Język polski dla księgowych. Część 2.:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
- 7. Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б., Литвиненко М.М., Сологуб Т.І. Польська мова для бухгалтерів. Частина 2. Język polski dla księgowych. Część 2.:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
- 8. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік:** Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств”. / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
- 9. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку:** В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
- 10. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку:** В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
- 11. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести:** В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с
- 12. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести:** В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
- 13. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Облік у зарубіжних країнах:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

14. **Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності.** Практикум для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
15. **Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид. перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
16. **Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап’юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах:** Навчальний посібник – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 472 с.
17. **Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах:** В 2-х частях. Ч. II: Учебное пособие.– Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 640 с.
18. **Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горещкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах:** Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 “Учет и аудит”. – Житомир: ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.
19. **Бухгалтерский учет в зарубежных странах:** Учебное пособие / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480 с.
20. **Бухгалтерский учет в странах мира:** Учебное пособие. Вып. 2. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
21. **Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів.** Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 448 с.
22. **Бухгалтерський облік і аудит в аптеках:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
23. **Бухгалтерський облік у бюджетних установах:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 448 с.
24. **Бухгалтерський облік у громадському харчуванні:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 440 с.
25. **Бухгалтерський облік у сільському господарстві:** Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 448 с.
26. **Бухгалтерський облік. Наскрізні завдання для студентів економічних спеціальностей.** Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та С.В. Бойко. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 132 с.
27. **Бухгалтерський податковий облік.** Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
28. **Бухгалтерський словник.** / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

- 29. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид. доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 320 с.
- 30. Бухгалтерський фінансовий облік. Практикум:** Навчальне видання для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Л.В. Чижевської. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 512 с.
- 31. Български език за бизнес:** навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
- 32. Български език за бизнес:** навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
- 33. Българско творчество.** – Житомир: ЖГТУ, 2006. – 180 с.
- 34. Ваховська В.Л., Войналович О.П., Глушук О.М., Романчук К.В. Польська мова. Język polski:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 236 с.
- 35. Глушук О.М., Замула І.В., Романчук К.В., Ваховська В.Л., Войналович О.П., Польська мова. Język polski:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. – 2-ге видання, доп. і перероб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 248 с.
- 36. Глушук О.М., Сірик Н.А. Німецька мова для економістів. Deutsch für Wirtschaftler:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 124 с.
- 37. Давидюк Т.В., Остап’юк Н.А., Романчук К.В. Складання та читання звітності або не все складне, що таким здається:** Навчальний посібник для початківців. Частина 2. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 292 с.
- 38. Давидюк Т.В., Панченко І.А., Свідерська О.О. Болгарська мова. Български език:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. Т.Б. Трифонова, А. Марчевої. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 204 с.
- 39. Ділова англійська мова. Business English:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів першого року навчання. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 232 с.
- 40. Ділова англійська мова. Курс 2. Business English. Course 2:** [навч. посіб. для студентів економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / І.С. Волинець, М.О. Козлова, А.В. Рабошук, О.С. Роміна; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с.
- 41. Економічний аналіз:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с.

- 42. Звітність підприємства:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап’юк. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 428 с.
- 43. Козлова М.О., Памірська Л.Ю., Рабошук А.В., Юрківська Л.Й. Ділова англійська мова:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.В. Зіновчука. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 512 с.
- 44. Козлова М.О., Волинець І.С., Ожінська Т.В., Фесенко О.О. Англійська мова для економістів: граматики. English for Economists: Grammar Review:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге видання, доповнене і перероблене. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.
- 45. Козлова М.О., Рабошук А.В., Волинець І.С., Фесенко О.М. Англійська мова для економістів: граматики. English for Economists: Grammar Review:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 160 с.
- 46. Малюга Н.М. Теорія бухгалтерського обліку.** Збірник вправ: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 4-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
- 47. Малюга Н.М., Белоусова І.А., Герасимчук Н.В., Давидюк Т.В. Бухгалтерський управлінський облік.** Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.
- 48. Малюга Н.М., Легенчук С.Ф., Головка О.В. Лауреати Нобелівської премії з економіки:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 208 с.
- 49. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.
- 50. Міжнародні стандарти фінансової звітності: тести:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 172 с.
- 51. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті.** Курс лекцій. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 352 с.
- 52. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: практикум.** Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 148 с.
- 53. Мошенський С.З., Остапчук Т.П. Бухгалтерський облік у будівництві.** Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 356 с.
- 54. Моя професія – бухгалтер, фінансист.** Навчальний посібник для студентів вузів спеціальностей 7.050106 “Облік і аудит” та 7.050104 “Фінанси” / За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця, І.А. Панченко. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 156 с.

- 55. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво.** Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Малюга Н.М., Лебедзевич Я.В., Горецька Л.Л., Давидюк Т.В; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.
- 56. Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво.** Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.05106 “Облік і аудит”. / Малюга Н.М. та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
- 57. Олійник О.В. Економічний аналіз:** Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 496 с.
- 58. Організація бухгалтерського обліку.** Вправи, ситуації, тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
- 59. Орлов І.В. Звітність підприємств:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-є вид., допов. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.
- 60. Основи бізнесу для бухгалтерів. Частина 1. Podstawy biznesu dla księgowych. Część 1.:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / [Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б. та ін.]; за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
- 61. Основи бізнесу:** Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця, К.В. Романчук. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 364 с.
- 62. Основи на счетоводството. Финансово счетоводство. Ділова болгарська мова:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця та доктора економіки Крума Крумова. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 242 с.
- 63. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: тести:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 180 с.
- 64. Романчук К.В., Дикий А.П., Назаренко Т.П., Томашевська І.Л. Вступ до бухгалтерського обліку або не все складне, що таким здається:** Навчальний посібник для початківців. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 244 с.
- 65. Світовий бізнес:** Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 498 с.
- 66. Семейон В.С., Яковець Г.Ю., Янкі Т.С. Угорська мова. Частина 1. Magyar nyelv. 1. rész.:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 460 с.
- 67. Сидорець Т.В., Дударєва К.О., Кіфіак М.В. Румунська мова. Limba română:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.І. Цуркану – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 344 с.

- 68. Словник обліково-економічних термінів.** / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Трифонова. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
- 69. Словник обліково-економічних термінів.** / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Трифонова, проф. С.З. Мошенського – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “РУТА”, 2006. – 696 с.
- 70. Стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: тести:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.І. Петренко. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 208 с.
- 71. Статистика:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 292 с.
- 72. Управленческо счетоводство. Теория на икономически анализ. Контрол. Одит:** навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленина О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
- 73. Чижевська Л.В. Методика викладання облікових дисциплін:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 504 с.
- 74. Чижевська Л.В., Капуціан Р., Снідевич Е.В., Ладан Т.М. Чеська мова для бухгалтерів. Čeština pro účetní:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 140 с.
- 75. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436 с.
- 76. English for Financial Accounting. Фінансовий облік англійською мовою:** навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Волинець І.С., Козлова М.О., Рабошук А.В. та ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 272 с. – (Серія “Ділова англійська мова”)
- 77. Zbiór baśni i legend całego świata.** – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 164 с.

ПРО АВТОРА

Замула Ірина Валеріївна, кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

За результатами досліджень опубліковано 110 праць. З них 8 монографій у співавторстві (загальним обсягом 16,51 друк. арк.), у тому числі за кордоном – 2; 55 наукових статей (загальним обсягом 30,77 друк. арк.), у тому числі за кордоном – 7; 32 тези доповідей на конференціях (загальним обсягом 5,24 друк. арк.); 9 навчальних посібників у співавторстві та 6 підручників у співавторстві з грифом МОН України.

Співавтор монографій “Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции” (2005 р.), “Очерки по бухгалтерскому учету и контролю” (2005 р.), “Бухгалтерський облік: історичний аспект” (2006 р.), “Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация” (2007 р.), “Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості” (2008 р.), “Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку” (2009 р.), “Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики” (2009 р.), “Теория измерения капитала и прибыли” (2010 р.).

Стипендіат Кабінету Міністрів України для молодих учених відповідно до рішення колегії Міністерства освіти і науки України від 9 жовтня 2008 р., протокол № 10/2-13 та постанови Комітету з державних премій України в галузі науки і техніки від 14 жовтня 2008 р. № 3.

Має сертифікат про знання польської мови “Certyfikat znajomości języka polskiego” виданий Державною комісією підтвердження знання польської мови як іноземної (м. Варшава, Польща), викладає облікові дисципліни польською мовою.

Під її науковим керівництвом захищена дисертація Ю.П. Майданевич на тему “Бухгалтерський облік і контроль процесу виробництва продукції молочної промисловості: організація і методика” у 2007 р.

Наукове видання

Ірина Валеріївна Замула

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ
СТІЙКОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ**

МОНОГРАФІЯ

Науковий редактор *д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець*

Технічний редактор *Ю.В. Башинська*

Корректор *І.В. Левицька*

Художник обкладинки *О.М. Діділовський*

Підписано до друку 01.06.2010 р. Папір офсетний. Формат 60x84 1/16

Гарнітура “Таймс”. Друк офсетний. Ум. др. арк. 25,58.

Обл. вид. арк. 23,10. Наклад 300 прим. Зам. № 30.

Видано редакційно-видавничим відділом ЖДТУ
вул. Черняхівського, 103, м. Житомир, 10005