

1.3 Роль екологічного обліку у сталому розвитку підприємства

Вступ. Модель сталого розвитку підприємства передбачає прийняття належних своєчасних управлінських рішень, спрямованих на вирішення комплексних завдань та досягнення оптимальних результатів одночасно у виробничій, економічній, екологічній та соціальній сферах. Спрямування до сталого розвитку є пріоритетним завданням як світової спільноти в цілому, так і суспільства кожної країни та окремої господарської одиниці зокрема. Резолюцією Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй [26] були окреслені глобальні цілі сталого розвитку на період до 2030 року, згодом досягнення зазначених цілей було визнано й напрямом розвитку для України [27]. Для вирішення завдань сталого розвитку вкрай важливими є збереження та відновлення ресурсного потенціалу, раціональні моделі споживання та виробництва, екологічна безпека та стале управління природними ресурсами. Отже, природоохоронна діяльність та управління природними ресурсами мають стати невід'ємною частиною еколого-економічного розвитку окремого підприємства, адже надмірне забруднення навколишнього середовища та негативні екологічні наслідки впливають не лише на життєдіяльність людини, а й на економічні та соціальні показники як окремих галузей, так і загальні макроекономічні показники країни в цілому.

З метою відображення вартості наявних природних активів, екологічних витрат та зобов'язань, понесених суб'єктом господарювання, визначення їх впливу на фінансовий стан та рівень одержаного прибутку, на підприємствах доцільно запроваджувати екологічний облік, як складову обліково-економічного інформаційного простору. Питання, пов'язані із впровадженням екологічного обліку на підприємствах, активно обговорюються у науковому колі. Разом з тим, теоретико-методологічні аспекти та організаційні засади ведення екологічного обліку не лише не втрачають своєї актуальності, а потребують додаткових досліджень у площині сталого розвитку підприємства, а саме - з огляду

запровадження раціональних моделей використання, збереження та відновлення природних ресурсів, їх впливу на економічні та соціальні показники.

Виклад основного матеріалу. За останні декілька років екологічна ситуація в Україні перейшла до найактуальніших загроз, поєднавшись з війною та економічними проблемами. Значна розораність території (у деяких областях понад 80 % території), недостатні показники лісистості, погіршення водного балансу ґрунтів, надмірне забруднення повітря, деградація земель та проблемні аспекти утилізації відходів виробництва спонукали до перегляду концепції діяльності бізнесу, запровадження природоохоронних заходів, залучення іноземних партнерів до дій в контексті охорони довкілля, переформатування стилю життя тощо.

За даними Державної служби статистики України у 2019 році сума екологічних податків, сплачених підприємствами, організаціями, установами сягнула 6,1 млрд. грн., витрати на охорону навколишнього природного середовища у цінах споживачів становили 79,1 млрд. грн. При цьому національні витрати на охорону навколишнього природного середовища в економіці сягнули 97,1 млрд. грн. [28].

У 2021 році платниками - суб'єктами природних монополій та платниками рентної плати за користування надрами до Зведеного бюджету України було сплачено 5,4 млрд. грн., що на 0,7 млрд. грн. більше, ніж у 2016 році. З них 2,07 млрд. грн. або 38% від усіх екоподатків припадає на екологічний податок за викиди в атмосферне повітря, 1,1 млрд. грн. (20,8 %) - це надходження за розміщення відходів (рис. 1).

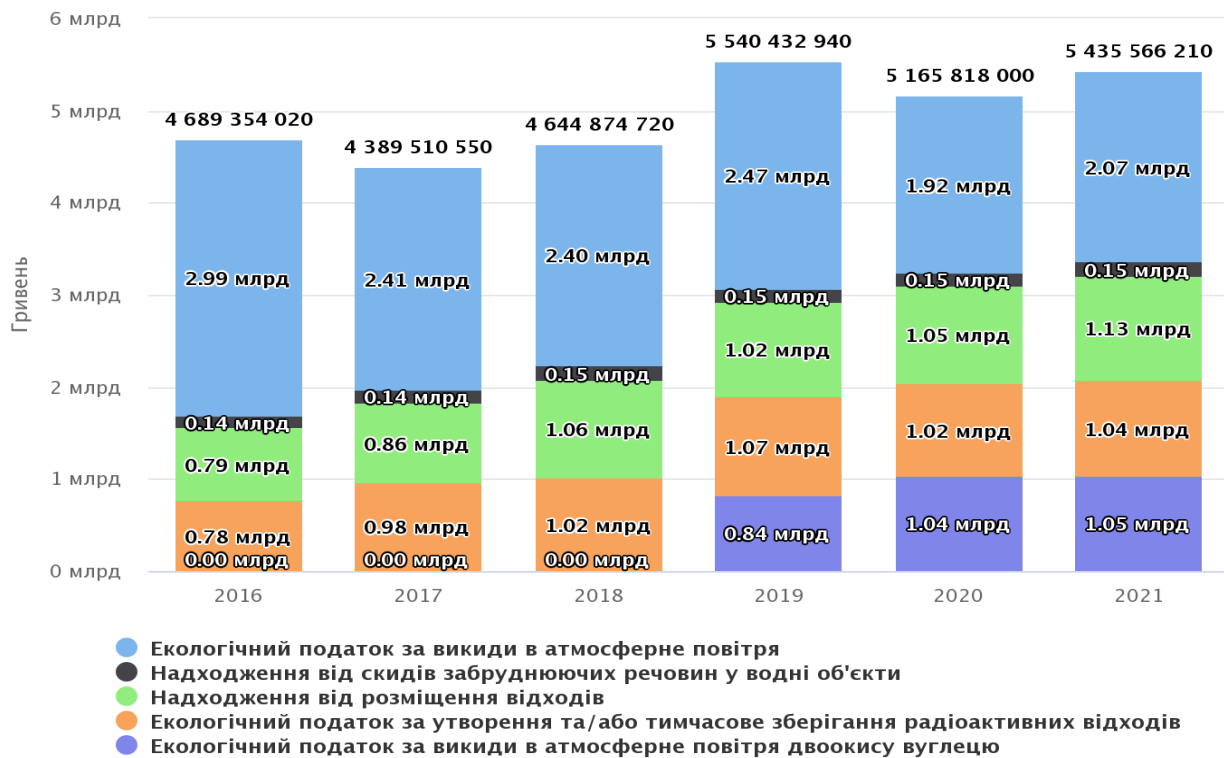


Рис. 1. Надходження до Зведеного бюджету України від сплати екоподатків у 2016-2021 рр.

Джерело: [29].

Обсяги капітальних інвестицій та поточних витрат на охорону навколишнього природного середовища в Україні за 2015-2020 роки зросли на 66,1 % у частині поточних витрат та на 72,5 % у частині капітальних інвестицій (табл. 1).

Таблиця 1.

Витрати на охорону навколишнього природного середовища за видами природоохоронних заходів у 2015-2020 рр., тис.грн.

Роки	Усього	У тому числі на:				
		охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату	очищення зворотних вод	поводження з відходами	захист і реабілітацію ґрунту, підземних поверхневих вод	інші заходи
1	2	3	4	5	6	7
Поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища						
2015	16915535,2	1519827,8	6644284,7	6801931,2	1152701,9	796789,6
2016	19098224,8	1760613,4	7800088,3	6719577,7	1197194,3	1620751,1
2017	20466423,3	2104274,3	8065252,4	7508213,7	983781,8	1804901,1
2018	24317991,0	2897672,0	9623474,4	8830203,5	1288375,0	1678266,1
2019	27480190,3	2963889,1	10872744,2	10227144,3	1583926,5	1832486,2

Продовж. табл. 1.

1	2	3	4	5	6	7
2020	28092551,9	2375792,8	10746809,8	11197148,1	1577030,8	2195770,4
2020 у % до 2015	166,1	156,3	161,7	164,6	136,8	275,6
Капітальні інвестиції на охорону навколишнього природного середовища						
2015	7675597,0	1422946,6	848881,2	737498,9	388259,2	4278011,1
2016	13390477,3	2502805,8	1160029,1	2208676,6	419988,9	7098976,9
2017	11025535,2	2608027,4	1276530,2	2470969,5	1284502,0	3385506,1
2018	10074279,3	3505920,6	1692640,7	1182045,8	1444291,6	2249380,6
2019	16255671,8	4276767,6	1753869,1	5754260,9	1721924,9	2748849,3
2020	13239649,8	5595319,4	1578201,4	2899793,4	2554224,5	612111,1
2020 у % до 2015	172,5	393,2	185,9	393,2	657,9	14,3

Джерело: складено за [28].

Проте в динаміці за 2019-2020 рр. загальні обсяги витрат на охорону навколишнього природного середовища були скорочені на 2403,7 млн. грн. Такі зміни відбулись за рахунок зменшення обсягів капітальних вкладів на 3016 млн. грн. та нарощування поточних витрат на 612,4 млн. грн.

Найбільшою статтею витрат у 2019 році були затрати, пов'язані із поводженням відходів - 15981,4 млн. грн. або 36,5% від усіх витрат (рис. 2).

Витрати на природоохоронні заходи у 2019 році, млн.грн.

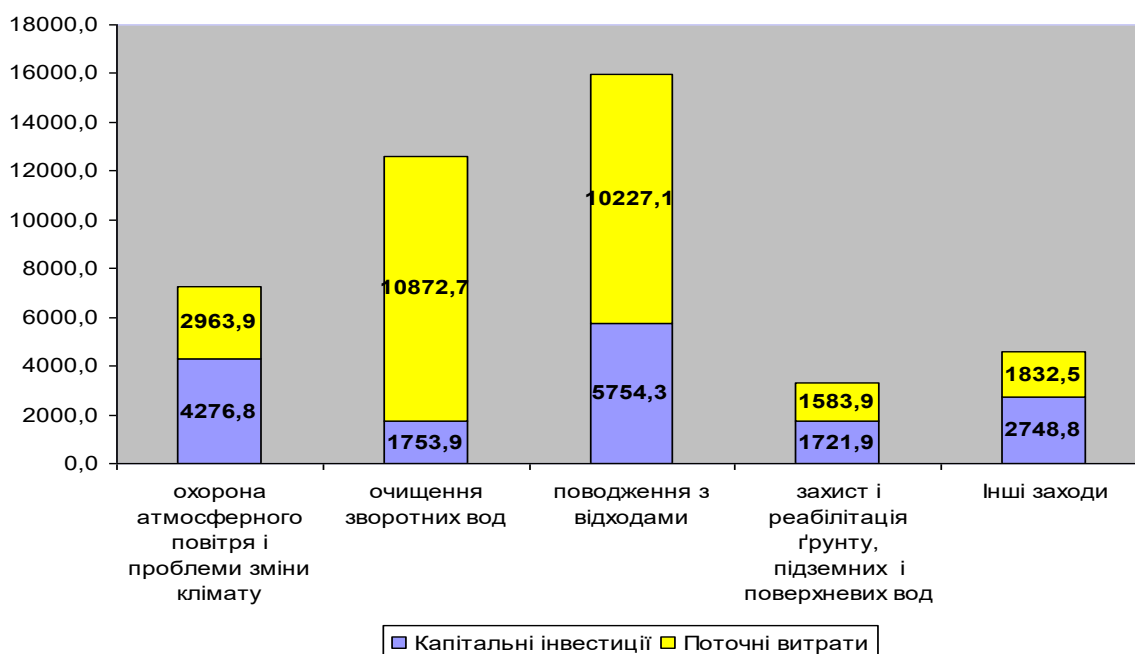


Рис. 2. Обсяги витрат на охорону навколишнього природного середовища за видами природоохоронних заходів в Україні у 2019 році

Джерело: розраховано за [28].

У 2020 році ця стаття затрат була представлена витратами у сумі 14096,9 млн. грн. (34,1 % від усіх природоохоронних витрат) (рис. 3). Друга за розміром стаття витрат пов'язана із очищенням зворотних вод, її питома вага у 2019 році становила – 28,9 %, у 2020 році – 29,8 % (рис. 2; рис. 3).

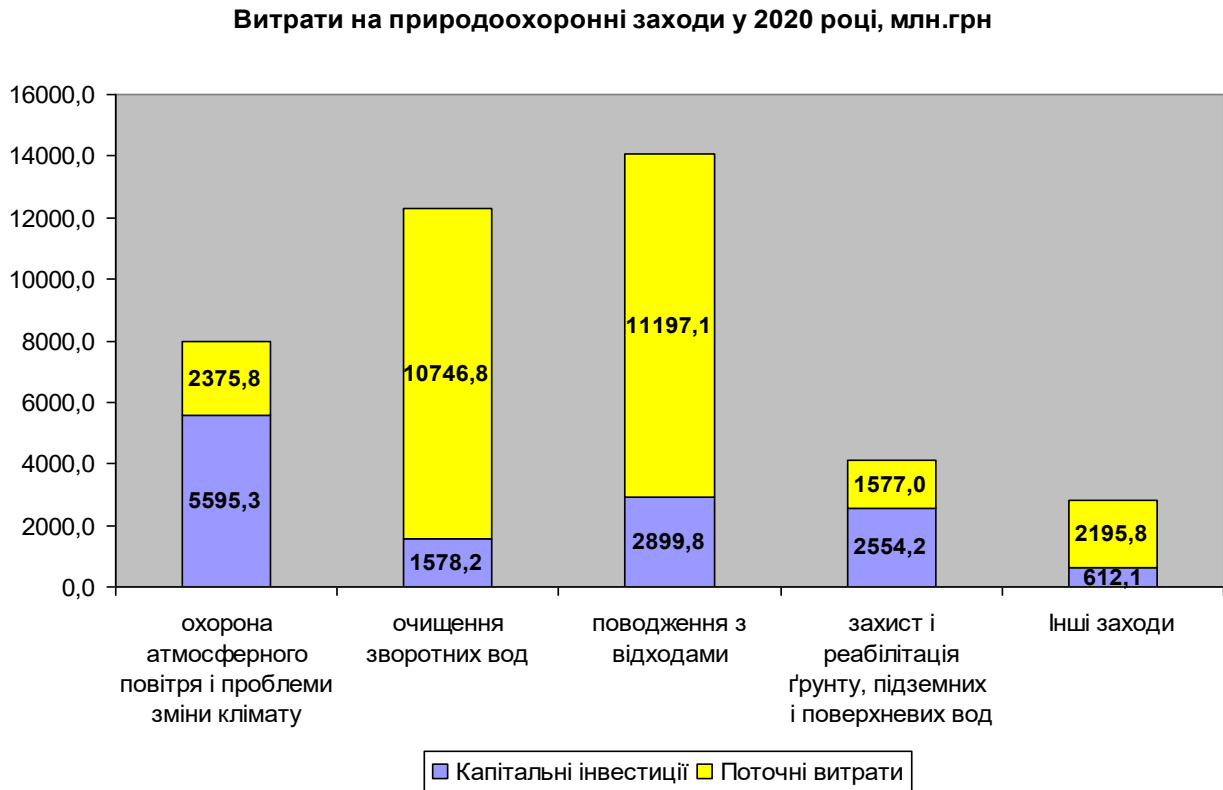


Рис. 3. Обсяги витрат на охорону навколишнього природного середовища за видами природоохоронних заходів в Україні у 2020 році

Джерело: розраховано за [28].

За даними Моніторингового звіту національних індикаторів Цілей сталого розвитку 2021 [28] в державі спостерігається поступове скорочення обсягів скидів забруднених стічних вод у водні об'єкти (рис. 4).

За 2015-2020 роки їх кількість зменшилась на 356,7 млн. куб. м. або на 40,8 %.



Рис. 4. Обсяги скидів забруднених стічних вод у водні об'єкти в Україні у 2015-2020 рр.

Джерело: розраховано за [28].

Позитивним наслідком від нарощування капіталовкладень в охорону атмосферного повітря (у 3,9 рази) стало зменшення обсягів викидів в атмосферу забруднюючих речовин на 21,7 % у порівнянні з 2015 роком (рис. 5).

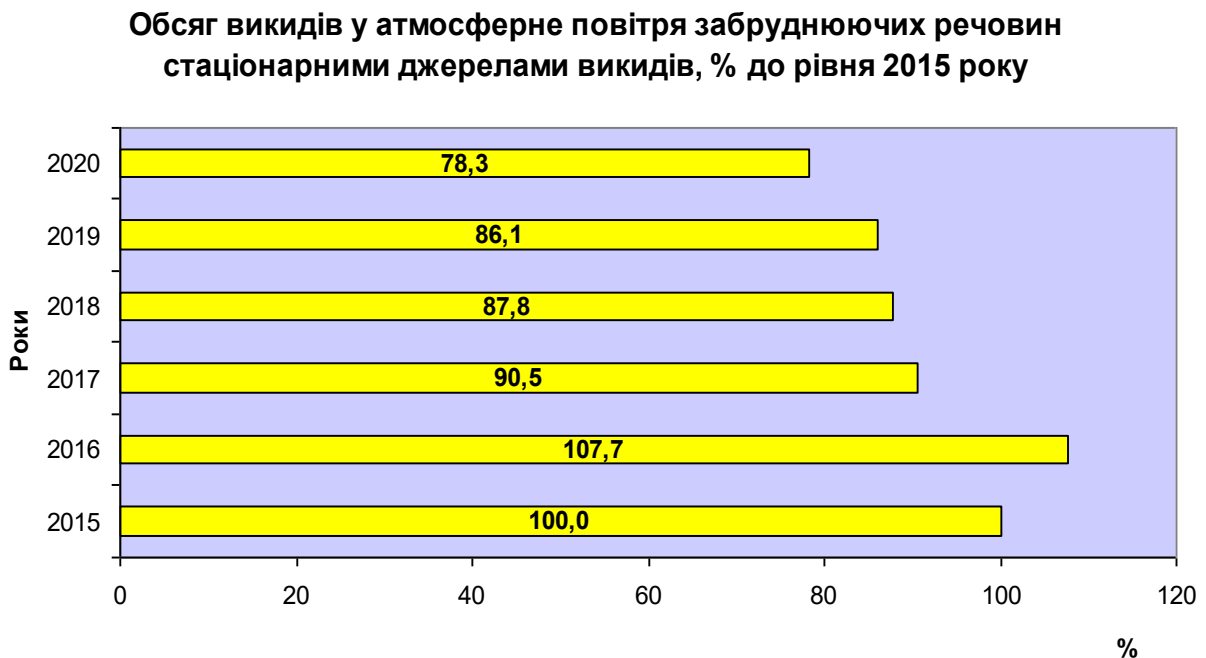


Рис. 5. Обсяги викидів у атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами викидів, % в Україні у 2015-2020 рр.

Джерело: розраховано за [28].

Поступово виробники нарощують площі угідь, зайнятих під органічним виробництвом (рис. 6). За досліджуваний період їх кількість зросла на 51,45 тис. га або 12,5 %.



Рис. 6. Динаміка площ земель під органічним виробництвом в Україні за 2015-2020 рр.

Джерело: розраховано за [28].

Незважаючи на доступність до наукових розробок та відкритих статистичних даних щодо динаміки міжнародних та національних індикаторів Цілей сталого розвитку, в глобальному масштабі відсутня єдина стратегія змін методів господарювання відповідно до окреслених еколого-економічних орієнтирів. Адже перехід до сталого розвитку пов'язаний із комплексом взаємопідпорядкованих політичних, еколого-економічних та соціальних факторів, що обмежуються регіональними природними особливостями, галузевими чинниками та можливостями окремої господарської одиниці.

Перед товаровиробниками та споживачами різних галузей постають гострі та вкрай актуальні питання зміни пріоритетів на користь збільшення екологічних витрат, пов'язаних із природоохоронною діяльністю, запровадженням раціональних моделей використання наявних природних ресурсів, які обов'язково повинні бути зафіксовані та узагальнені в інформаційно-обліковому просторі з метою подальшого розрахунку економічного ефекту від їх впровадження та виявлення позитивних та негативних наслідків. Отже,

екологічний облік повинен розглядатись як базовий елемент інформаційної системи управління сталим розвитком будь-якого підприємства.

На сьогоднішній день еколого орієнтований облік не регламентований національними стандартами. Відсутній понятійний апарат та теоретико-методичне обґрунтування, тож досить проблемними залишаються питання практичного впровадження екологічного обліку на підприємствах, зокрема, у площині переходу до сталого розвитку.

Дослідники розглядають поняття «екологічного обліку» з різних позицій, надаючи йому несхожих, а іноді принципово протилежних значень.

М.С. Скрипник, дослідивши літературні джерела та існуючі практики, виділяє кілька підходів до визначення екологічного обліку: як обліку екологічних аспектів діяльності підприємства (компонент системи управління навколишнім середовищем підприємства); як частину системи екологічного менеджменту; як інформаційну основу для проведення екологічного аудиту, страхування, оцінки інвестиційних проектів. При цьому бухгалтерський екологічний облік науковець визначає як «інтегровану систему збору та ідентифікації, реєстрації та узагальнення даних екологічного характеру з метою визначення екологічної ефективності і спроможності діяльності господарюючого суб'єкта, а також надання цих даних користувачам для обґрунтування і прийняття рішень» [30, С. 242].

І.В. Замулою бухгалтерський облік екологічної діяльності представлено як складову системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, тобто систему виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації користувачам про вплив діяльності суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище [31, С. 87]. У дисертаційному дослідженні авторкою розроблено науковий підхід, який визнає бухгалтерський облік «системою, що забезпечує формування та оприлюднення інформації про екологічну діяльність суб'єкта господарювання (тобто систему господарювання, що базується на концепції стійкого розвитку економіки і не порушує гармонійного функціонування існуючої екосистеми) з метою

підвищення рівня регулювання антропогенного впливу на навколишнє природне середовище» [32, С. 32].

В.С. Лень та О.М. Колівешко, аналізуючи різні визначення екологічного обліку, об'єднують їх у дві групи: за ознакою загального підходу до визначення (як категорії наук про екологію) та ознакою спеціального визначення поняття, що характеризує діяльність підприємства, пов'язану з природокористуванням. При цьому власне трактування «екологічного обліку» науковці представляють як еколого-економічну категорію, що являє собою процес розпізнавання, оцінювання і передачі екологічної інформації, та дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення і формувати судження [33, с. 228]. Для господарюючих суб'єктів дефініцію «екологічного обліку» науковці замінюють поняттям «бухгалтерський облік екологічної діяльності», яке розглядають як підсистему бухгалтерського обліку, що формує та передає користувачам інформацію про господарські операції, пов'язані з використанням природного середовища та впливом господарської діяльності на його стан [33, с. 227].

Заслужовують на увагу і дослідження О. Сокола, який екологічний облік розглядає як складову системи обліку сталого розвитку, що відповідає за акумулювання та передачу екологічноприналежної інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень щодо управління та поліпшення сталого розвитку підприємства, при цьому, на думку автора, ця процедура дозволяє ідентифікувати екологічні витрати та зобов'язання протягом нормального циклу виробництва для прийняття рішень, що призведуть до зменшення негативного впливу на навколишнє середовище, отримуючи при цьому позитивний економічний ефект [34, С. 39].

В.Р. Голик, зробивши огляд дефініцій екологічного обліку, пропонує трактувати екологічний облік як систематизацію фінансової та нефінансової інформації з метою оптимізації екологічної та економічної діяльності компанії та забезпечення стійкості бізнесу [35, с. 221].

Дослідивши різні публікації науковців за кілька десятиків років, зазначимо, що підходи до визначення «екологічного обліку» дістали динамічного розвитку від бухгалтерського обліку, як елемента інформаційного забезпечення діяльності підприємства, пов'язаного із «процедурою збору, розпізнавання, оцінювання і передачі екологічної інформації для прийняття управлінських рішень», до «інструмента реалізації концепції сталого розвитку» (рис. 7).

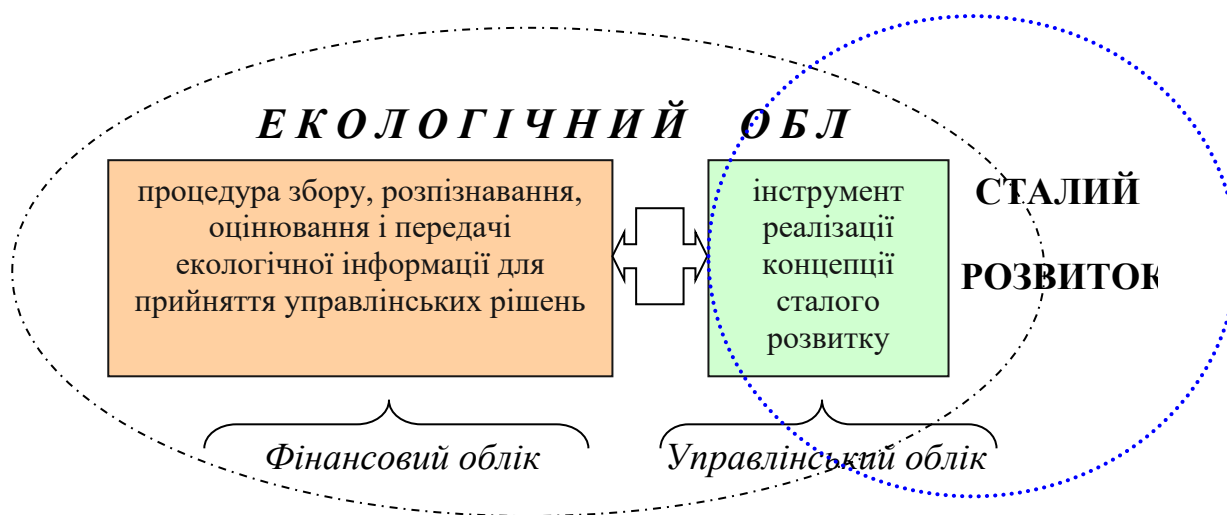


Рис. 7. Зміна концептуального підходу до поняття «екологічний облік»

Джерело: узагальнено автором.

На наш погляд, такі зміни спричинені, по-перше, діджиталізацією та науково-технічним прогресом в інформаційній та обліково-аналітичній сферах, можливістю обробляти та аналізувати визначені масиви інформації в базах даних, зокрема тих, що пов'язані із екологічною діяльністю підприємства.

По-друге, світова глобалізація проблем екологічного характеру, їх вплив на економічну та соціальну складову діяльності підприємства, популяризація світових стандартів спонукають до переосмислення сутності екологічного обліку та переходу від витратно-доходної концепції до комплексної концепції сталого розвитку, яка поєднує економіко-екологічну модель розвитку із соціальною складовою.

Різноманітність підходів до сутності екологічного обліку призводить до певних розбіжностей у визначенні об'єктів такого обліку (табл. 2).

Таблиця 2.

Основні об'єкти обліку екологічної діяльності, що розглядаються науковцями

№ з/п	Автор	Об'єкти обліку екологічної діяльності*													
		Екологічні активи*	Необоротні активи	Права оренди природних ресурсів (нематеріальні)	Природно-ресурсний потенціал	Генетично модифіковані організми	Відходи виробництва	Джерела фінансування екологічної діяльності	Екологічні витратив	Пасиви*	Екологічні зобов'язання	Екологічні доходи	Фінансові результати або екологічні ефекти	Екологічні господарські операції	Інші об'єкти, пов'язані з навколишнім середовищем
1	Замула І.В. [32, с.7]	+	+		+	+	+		+		+	+	+		
2	Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. [36, с.187]	+	+		+	+	+		+	+	+	+	+		
3	Лепетан І.М. [37, с. 32]	+		+	+				+	+	+		+	+	
4	Штик Ю.В., Щуренко М.В., Панасенко А.О. [38, с.236]	+	+	+			+	+	+			+			
5	Ганусич В.О., Шеверя Я.В. [39, с. 46]	+							+		+	+			+
6	Гриценко О.І. [40, с. 681]								+			+	+		

*Перераховані елементи не об'єднано до відповідних груп активів та пасивів у зв'язку з їх відокремленим розглядом науковцями у своїх дослідженнях.

Джерело: узагальнено автором.

І.В. Замула [32, с. 7], Т.М. Сторожук та Н.С. Дружинська [36, с. 6] в системі об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних із екологічною діяльністю суб'єктів господарювання, розглядають: екологічні активи (природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення), екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності тощо.

І.М. Лепетан [37, с. 32] серед об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності окрім екологічних витрат, зобов'язань, екологічних активів та

природних ресурсів виділяє екологічні ефекти (доходи, збитки), екологічні господарські операції та права оренди природних ресурсів. Науковцем до основних об'єктів обліку екологічної діяльності віднесені активи, пасиви та результати діяльності підприємства.

Штик Ю.В., Щуренко М.В. та Панасенко А.О. [38, с.236] до зазначених об'єктів обліку додають оборотні активи (відходи, запаси, які використовуються в процесі експлуатації основних засобів екологічного призначення) та джерела фінансування екологічної діяльності (власні і позикові), а серед екологічних витрат виділяють поточні, капітальні та фінансові витрати.

Ми погоджуємось із поглядами науковців та вважаємо, що найсуттєвішими об'єктами екологічного обліку є безпосередньо природні ресурси, що знаходяться у користуванні підприємства, необоротні природоохоронні засоби та інші матеріальні й нематеріальні екологічні активи; поточні витрати та витрати, пов'язані із капітальними вкладеннями у ці об'єкти, екологічні зобов'язання, доходи та еколого-соціальний ефект від здійснення природоохоронної діяльності підприємства (рис. 8).

Різноманітність об'єктів екологічного обліку потребує розробки спеціалізованого нормативного та організаційно-методичного забезпечення на державному рівні. На жаль, у сьогоdnішніх реаліях багато питань у цьому напрямку залишаються відкритими.

Серед базових питань, що вимагають додаткового розгляду та закріплення у нормативно-правовому забезпеченні є:

- додаткова регламентація у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку інформації про екологічні об'єкти обліку із врахуванням міжнародних стандартів та світових концепцій сталого розвитку;

- виокремлення положень у методичних розробках щодо формування облікової політики підприємства у частині ведення екологічного обліку за його об'єктами;

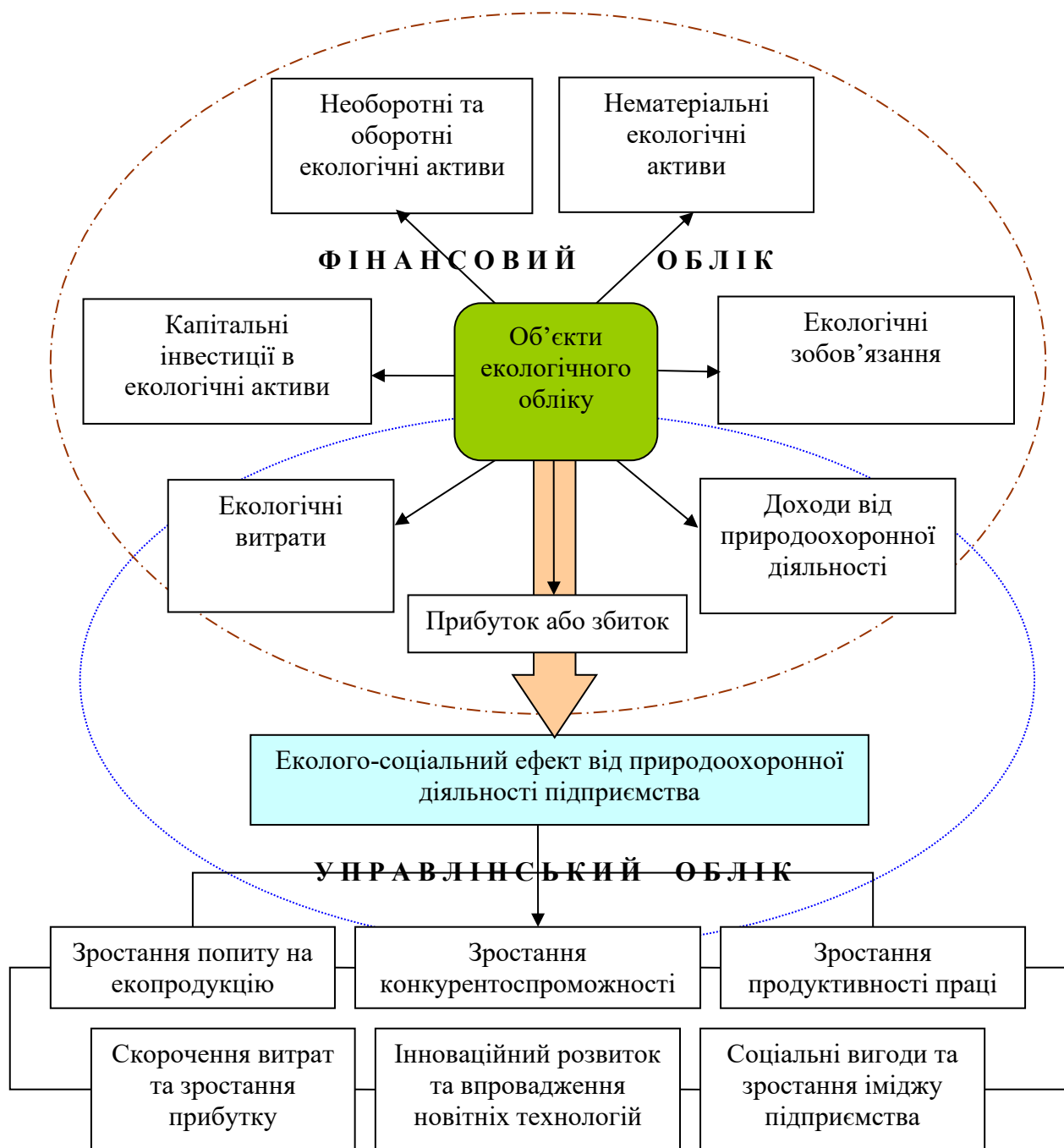


Рис. 7. Основні об'єкти екологічного обліку

Джерело: узагальнено за [41, с. 153; 42, с. 125].

– розробка рекомендованої системи синтетичних рахунків та регістрів бухгалтерського обліку, що сприятимуть послідовному накопиченню бухгалтерської інформації щодо раціонального використання ресурсного потенціалу та природоохоронної діяльності підприємства;

– запровадження додаткових реквізитів у вже розроблених первинних документах з метою їх одночасної уніфікації та розширення інформативності для

потреб управління, зокрема, з метою оцінювання впливу на довкілля за допомогою натуральних показників та виконання контрольно-аналітичних функцій на первинних етапах обробки інформації;

– окреслення орієнтирів для формування нефінансової частини звіту про управління з метою забезпечення зацікавлених сторін у всебічній, прозорій, об'єктивній інформації щодо визнання стану та перспектив досягнення еколого-економічних цілей сталого розвитку підприємства тощо.

Прогалини у законодавстві спонукають дослідників до пошуку вирішення вищезазначених проблем. Найчастіше науковці пропонують удосконалити діючі національні положення (стандарти), деталізуючи та диференціюючи аспекти екологічної діяльності підприємства, включаючи природоохоронні заходи та раціональне використання природних ресурсів. Наприклад, НП(С)БО 11 «Зобов'язання», НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 16 «Витрати» фахівці радять доповнити відповідно окремими абзацами про екологічні зобов'язання, доходи та витрати [43, 44, 45]

Для ідентифікації та відображення в бухгалтерському обліку природного ресурсу або будь-якого іншого об'єкта екологічного обліку необхідно провести його оцінку. Для розрахунку економічної оцінки природного ресурсу використовують три підходи: рентний, результативний та витратний. На практиці, вартість природних ресурсів за економічною теорією та вартість, що відображається в національній системі бухгалтерського обліку, не завжди ідентичні, оскільки оцінка природних ресурсів при обчисленнях суттєво коригується ринковими цінами, тож залежить не лише від якісних характеристик, а й від політико-економічної ситуації в країні. Якщо ж ми говоримо про нормативну грошову оцінку, то її методика не завжди враховує показники родючості ґрунту, вологості, логістичний аспект у частині реалізації одержаної продукції. Отже, ми можемо говорити про певну необ'єктивність такої оцінки, неможливість її гнучкого реагування на раціональне природокористування. Дороговартісність проведення експертної оцінки не дозволяє підприємствам часто звертатись до відповідних служб, а коригування

визначеної раніше оцінки на індекс інфляції у деяких випадках може давати значну похибку у співвідношенні до дійсної вартості екологічного активу.

С.М. Остапчук та Н.Г. Царук зазначають, що грошова оцінка водних, земельних та біологічних активів є недостатньою для прийняття ефективних управлінських рішень щодо їх раціонального використання на рівні підприємства, галузі, країни, глобальної економіки [46, с. 40], тому звертають увагу на важливість натуральних та якісних показників використання ресурсів та необхідність їх розкриття у нефінансовій частині звітності.

Відсутність затвердженого методологічного інструментарію ведення екологічного обліку повинно компенсуватись підприємством самостійно, в першу чергу, за допомогою закріплення основних положень щодо організації та ведення зазначеного обліку в обліковій політиці. Наказ про облікову політику в такому випадку перетворюється на внутрішній нормативний документ з методології, організації та методики ведення екологічного обліку, що здатний задовольнити власні потреби та запити зовнішніх користувачів у формуванні необхідної інформації.

До основних положень, що впливають на організацію екологічного обліку на підприємстві, можна віднести: форму організації та ведення обліку, програмне забезпечення, перелік відповідальних осіб за здійснення обліку та формування звітності, робочий план рахунків, процедуру документообігу та зберігання документів, періодичність та порядок проведення інвентаризації об'єктів екологічного обліку, особливості ведення зазначеного обліку у філіях, його взаємоузгодженість із фінансовим та податковим обліком тощо.

Розглянемо можливі елементи облікової політики у розрізі окремих об'єктів екологічного обліку:

➤ *Необоротні матеріальні екологічні активи.* Визначається метод та послідовність оцінки необоротного активу екологічного обліку (метод оцінки земельних ресурсів, довгострокових біологічних активів, основних засобів природоохоронного призначення, у тому числі очисних споруд, уловлювачів, фільтрів, інших пристроїв, спрямованих на збереження екологічних систем),

склад комісії для визначення справедливої вартості ресурсу / об'єкта, ліквідаційної вартості, строку корисного використання (експлуатації). Здійснюється визнання методів нарахування амортизації основних засобів за групою засобів чи окремим об'єктом, процедура проведення переоцінки необоротних активів, критерій суттєвості відхилення залишкової вартості від справедливої для цілей проведення переоцінки, періодичність зарахування сум дооцінки екологічних активів тощо.

➤ *Необоротні нематеріальні екологічні активи.* Визначаються строки корисного використання (експлуатації) нематеріальних екологічних активів, ліквідаційна вартість та методи нарахування амортизації прав користування природними ресурсами або майном природоохоронного призначення, процедура переоцінки нематеріальних активів в бухгалтерському обліку, критерій суттєвості відхилення залишкової вартості від справедливої для цілей проведення переоцінки нематеріальних активів, методика визначення сум втрат від зменшення корисності екологічних нематеріальних активів, періодичність зарахування сум дооцінки до складу нерозподіленого прибутку.

➤ *Капітальні екологічні витрати матеріального і нематеріального характеру.* Фіксується перелік та склад статей витрат за напрямом діяльності та характером капіталовкладень, зокрема, на виготовлення, створення, утримання, дослідження та розробку засобів природоохоронного призначення, удосконалення технології чи організації виробництва та покращення якості продукції (техобслуговування, поточний ремонт, капітальний ремонт, модернізація), на створення / виготовлення нематеріального активу, вирощування і розведення довгострокових біологічних активів, порядок їх капіталізації, виокремлення тих статей витрат, що не капіталізуються (наприклад, фінансові витрати на будівництво, виготовлення, виробництво необоротних кваліфікаційних активів). Закріплюється порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням природних ресурсів, капітальним ремонтом або модернізацією основних засобів природоохоронного призначення (розробка Положення про поточні ремонти та капітальні поліпшення).

➤ *Оборотні екологічні активи.* Встановлюється одиниця обліку поточних біологічних активів, відходів виробництва та інших запасів, їх види, склад, структура, оцінка (у тому числі поточних біологічних активів, органічної або екологічно забрудненої продукції при її первісному визнанні, оцінка відходів, що підлягають / не підлягають переробці, є шкідливими / нешкідливими для довкілля), склад комісії для визначення справедливої вартості різних видів екологічних активів та органічної продукції, порядок обліку транспортно-заготівельних витрат для запасів, методи оцінки оборотних екологічних активів при вибутті.

➤ *Екологічні зобов'язання.* Розкривається класифікація за видами зобов'язань, пов'язаних із природоохоронною діяльністю, (за користування природними ресурсами, за недотримання норм екологічного законодавства, зокрема, зобов'язання зі сплати штрафів та пені за несвоєчасні розрахунки за екологічними податками та платежами, розрахунки з екологічного страхування, зобов'язання з оплати праці персоналу, що займається природоохоронною діяльністю, органічним виробництвом, добровільні виплати з боку підприємства щодо усунення негативного впливу на навколишнє природне середовище, ін.), способом погашення, часом виникнення, термінами та можливістю погашення, описуються методи оцінки зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.

➤ *Екологічні витрати.* Виділяється перелік і склад екологічних витрат, що формують собівартість виготовленої продукції. Наприклад, вартість матеріалів, палива, енергії, спожитих під час ековиробництва; витрати на оплату праці працівників та соціальні внески; витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів природоохоронного призначення, включаючи амортизацію та ремонтні роботи; екологічні податки та рентні платежі, інші витрати з усунення негативних наслідків, пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища; витрати некапітального характеру, спрямовані на покращення якості продукції та раціональне природокористування; витрати на експертизу, екологічну сертифікацію та аудит. Витрати на самостійне зберігання, переробку, утилізацію або захоронення екологічно небезпечних відходів або сплату послуг

стороннім організаціям, якщо вони виконують цю роботу. Зазначається перелік екологічних витрат загальновиробничого призначення (експлуатаційні та цехові витрати, витрати на охорону праці працівників, зайнятих екологічним виробництвом). Встановлюється база розподілу загальновиробничих екологічних витрат на кожний об'єкт та показників нормальної потужності роботи підприємства, процедури визначення понаднормових витрат.

Виокремлюються із зазначеного переліку витрати, що не належать до операційних: управлінські витрати, пов'язані з природоохоронною та організаційною діяльністю; фінансові витрати з кредитування заходів на відновлення природних ресурсів та розвиток екологобезпечних технологій; витрати на дослідження та розробки, науково-дослідні роботи, спрямовані на досягнення цілей сталого розвитку підприємства.

➤ *Доходи від природоохоронної діяльності.* Наводиться класифікація доходів підприємства від продажу та реалізації екопродукції, від надання послуг з природоохоронної діяльності, доходів від збереження і відтворення навколишнього природного середовища, екологобезпечних технологій, що досягаються за рахунок економії природних ресурсів, матеріалів, пільгового кредитування, податкового стимулювання, грошових надходжень у вигляді трансфертів з бюджетів тощо. Закріплення процедури визначення екологічних доходів та розробка внутрішньої документації для проведення зазначених розрахунків.

➤ *Прибуток або збиток.* Здійснюється розробка управлінської звітності з метою формування фінансових результатів від природоохоронної діяльності та раціонального природокористування, проведення розрахунку економічного та еколого-соціального ефекту; встановлюється процедура використання нерозподіленого прибутку, у тому числі закріплюються норми відрахувань до резервного капіталу з метою здійснення інвестицій до сфери екозбереження та досягнення цілей сталого розвитку.

До наказу про облікову політику доцільно розробити додатки, що розкриватимуть особливості методики ведення екологічного обліку на

підприємстві, зокрема - робочий план рахунків бухгалтерського обліку у частині вище зазначених об'єктів; розроблені / удосконалені форми первинних документів та реєстрів обліку (якщо типові форми не спроможні надати необхідну інформацію); внутрішня управлінська та нефінансова звітність; порядок проведення інвентаризації об'єктів екологічного обліку; графік документообігу та порядок здійснення контролю за господарськими операціями природоохоронного значення.

Важливе значення для групування, зведення та зберігання даних за економічно однорідними об'єктами екологічного обліку мають бухгалтерські рахунки. Належним чином розроблений робочий план рахунків є запорукою ефективної організації екологічного обліку. При складанні плану рахунків фахівці спираються, насамперед, на досвід, знання та власні професійні судження щодо ведення обліку у сфері сталого розвитку.

І.В. Замула у дисертаційному дослідженні обґрунтувала послідовність накопичення інформації за аналітичними розрізами окремих об'єктів екологічного обліку в межах діючого плану рахунків. Зокрема, для обліку природно-ресурсного потенціалу та необоротних активів природоохоронного призначення авторка пропонує використовувати аналітичні рахунки до синтетичних рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 01 «Орендовані необоротні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (для активів природоохоронного призначення); для генетично-модифікованих організмів – рахунки 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; відходи виробництва (в залежності від токсичності, нормування та можливостей щодо їх подальшої переробки) – накопичувати на субрахунках 206 «Матеріали, передані в переробку» та 209 «Інші матеріали»; екологічні зобов'язання – обліковувати на рахунках 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками і платежами»; 68 «Розрахунки за іншими операціями». Для обліку витрат дослідниця виділяє ряд аналітичних рахунків,

класифікуючи їх за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові) та за характером впливу на природне середовище (експлуатаційні, природоохоронні), та обліковує їх на рахунках 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати». Екологічні доходи науковець радить виокремлювати в сумі виручки від реалізації екологічно чистої продукції та безвідходного виробництва в межах аналітичних рахунків, відкритих до синтетичного 70 «Доходи від реалізації»; для надходжень у вигляді економічного стимулювання – використовувати окремий аналітичний рахунок до синтетичного 719 «Інші доходи від операційної діяльності»; для визначення впливу екологічної діяльності на фінансовий стан підприємства – застосовувати рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [32, с. 12-14].

У науковій літературі зустрічається велика кількість синтетичних та аналітичних рахунків для обліку об'єктів екологічного обліку, що обґрунтовано відмінними підходами дослідників до змістовного навантаження накопиченої інформації та дещо різним баченням її кінцевого застосування.

Так, О. І. Малишкін [47] виділяє наступні аналітичні рахунки: 103.1 «Споруди природоохоронної діяльності», 152.1 «Придбання (виготовлення) споруд природоохоронної діяльності»; на рахунку 20 - «Запаси природоохоронної діяльності»; на рахунку 23 - «Витрати природоохоронної діяльності». Л. В. Гнилицька [48], Т. М. Сторожук, Н. С. Дружинська [36] пропонують для відображення екологічних витрат субрахунки 913 та 237; а також субрахунки 1010 «Основні засоби природоохоронного призначення», 128 «Нематеріальні активи природоохоронного призначення», 129 «Генетично модифіковані організми», 2010 «Відходи виробництва», 7120 «Екологічні доходи», 794 «Фінансовий результат екологічної діяльності».

О. Є. Шмигель [49, с.119] рекомендує відкривати наступні рахунки (за класами): 1 клас - основні засоби природоохоронного призначення; знос основних засобів природоохоронного призначення; придбання основних засобів

природоохоронного призначення; 2 клас - природні ресурси (сировина); 4 клас - фінансування природоохоронних заходів; резервний капітал на здійснення інвестицій у сферу охорони довкілля; 5 клас - довгострокові екологічні зобов'язання; 6 клас - екологічні збори і платежі; розрахунки з екологічного страхування; оплата праці персоналу, зайнятого у сфері охорони довкілля; розрахунки з соціального страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля; 7 клас - дохід від реалізації природоохоронних засобів; дохід від надання екологічних послуг. У 8-му класі рахунків науковець виділяє окремий рахунок "Природоохоронна діяльність" у розрізі субрахунків (матеріальні витрати; витрати на оплату праці співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля; витрати на соціальне страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля; амортизація основних засобів природоохоронного призначення; екологічні збори і платежі; інші витрати екологічного характеру).

В. А. Дерій [43], О. І. Коблянська [50] та М. І. Совик [45] для обліку витрат, пов'язаних із екологічною діяльністю підприємства, рекомендують виділити окремий рахунок 86 «Екологічні витрати», аналітичні рахунки до якого підприємство формуватиме залежно від виду та напрямку його діяльності.

П. О. Куцик і О. А. Полянська [42, с. 126] радять застосовувати для обліку фінансових витрат, пов'язаних з обслуговуванням одержаних кредитів для здійснення екологічної діяльності, аналітичні рахунки 9511 «Відсотки за кредит на охорону атмосферного повітря», 9512 «Відсотки за кредит на запобігання змінам клімату», 9521 «Інші фінансові витрати на охорону на охорону навколишнього середовища», а для екологічних витрат, пов'язаних з дослідженням, - рахунки 9411 «Витрати на дослідження і розробки екологобезпечних технологій» і 9412 «Витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря». Для відображення фінансування екологічної діяльності науковці вводять рахунки 4881 «Цільове фінансування екологічної діяльності», 4882 «Цільове фінансування операцій з атмосферним повітрям» та ін.

Найбільшу питому вагу в обліковому інформаційному просторі щодо еколого-раціональної діяльності підприємства займають операції витратного характеру. Саме тому їх класифікація та особливості накопичення на рахунках бухгалтерського обліку є приводом для активних наукових дискусій. Виділення екологічних витрат серед усіх інших є досить проблематичним, оскільки відсутні нормативні вимоги та методичні рекомендації щодо їх виокремлення. До того ж відсутня й пряма мотивація для обліку таких витрат: держава на сьогоднішній день не має резервів для реалізації програми по відшкодуванню витрат підприємствам України, пов'язаних із екологічною спрямованістю їх діяльності.

Разом із тим, побудова екологічної моделі обліку викликає природне бажання суб'єкта господарювання проаналізувати обсяг понесених природоохоронних та організаційних витрат, що спонукає управлінський персонал до розробки додаткової класифікації витрат та її введення у робочий план рахунків. Зазначені трансформації можуть бути реалізовані як через виокремлення окремих аналітичних рахунків екологічного спрямування серед витрат звичайної діяльності підприємства, через застосування транзитного додаткового рахунку 86 «Екологічні витрати» у складі рахунків 8 класу «Витрати за елементами», так і через додаткове введення до системи рахунків синтетичного рахунку, наприклад, «Екологічні витрати за видами діяльності (узагальнюючий)», на якому могли б накопичуватись витрати відповідно до вимог управління за звітними періодами.

Вважаємо, що для узагальнення екологічних витрат не доцільно усю інформацію зберігати на одному синтетичному рахунку, достатньо буде створити окремі аналітичні розрізи у вже відкритих рахунках, наприклад: капітальні екологічні витрати матеріального характеру (витрати на забезпечення природними ресурсами; на поліпшення природних ресурсів; на поліпшення якості продукції; витрати з попередження забруднення природних ресурсів; на усунення наслідків забруднення; витрати на переробку, зберігання, утилізацію відходів, ін.); капітальні екологічні витрати нематеріального характеру (за видами); поточні екологічні витрати (на поліпшення природних ресурсів та

забезпечення поточних біологічних активів; на поліпшення якості продукції; з попередження забруднення природних ресурсів; на усунення наслідків забруднення; витрати на переробку, зберігання, утилізацію відходів); організаційно-управлінські екологічні витрати (за видами), фінансові екологічні витрати (за видами), інші екологічні витрати (за видами) тощо. Економічні елементи витрат за визначеними аналітичними рахунками можуть мати загальноприйнятий вигляд (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати тощо).

Таке розмежування витрат відповідатиме ідентифікації основних об'єктів екологічного обліку, а саме: капітальних витрат у необоротні матеріальні і нематеріальні екологічні активи; поточних витрат, що включаються у вартість органічної продукції (оборотних екологічних активів); а також інших витрат, що безпосередньо впливають на фінансовий результат від екологічної діяльності (витрат, що не включаються у собівартість продукції; витрат, які не є операційними екологічними витратами). Адже екологічні витрати створюють не лише можливості для реалізації концепції сталого розвитку підприємства, водночас вони мають суттєвий вплив на собівартість кінцевого екологічного продукту та загальну суму витрат неопераційного характеру і, як результат, на суму прибутку від його реалізації.

На наш погляд, запровадження будь-якої із вище перерахованих систем рахунків або розробка підприємством власної аналітики матиме позитивний ефект з огляду на спрощення процедури ідентифікації того чи іншого об'єкта екологічного обліку та одержану можливість накопичення й обробки інформації. Діджиталізація облікових процесів значно спрощує використання аналітичних рахунків та розширює їх функціональне призначення. За умов правильного налаштування облікового комп'ютерного забезпечення (або за наявності спеціальної програми), можна без жодних зусиль проаналізувати та вибудувати логіко-математичну модель реального стану та можливих змін у природоохоронних засобах і використовуваних ресурсах, джерелах їх утворення, доходах, витратах, фінансових результатах від екологічно спрямованої

діяльності підприємства. Отже, додаткова аналітика допоможе виконувати контрольно-аналітичні та прогностичні функції в процесі управління сталим розвитком підприємства.

На основі проведених у 2001 році досліджень Developing Value, до яких увійшли 240 прикладів з більш, ніж 60 країн світу з аналізом «бізнес-кейсів» щодо стійкості в нових ринкових умовах, було визначено, що екологічна спрямованість безпосередньо впливає на доходи та економію витрат від поліпшення екологічного процесу, на зростання репутації, а також на покращення доступу до ринку через органічні продукти (табл. 3).

Таблиця 3.

Матриця бізнес-кейсів

Бізнес-фактори	Екологічна спрямованість як фактор стійкого розвитку	
	Поліпшення екологічного процесу	Екологічні продукти та послуги
Зростання доходів та доступ до ринку	Переконливі докази бізнес-кейсів	Окремі докази бізнес-кейсів
Скорочення витрат та продуктивність	Переконливі докази бізнес-кейсів	Немає доказів бізнес-кейсів
Доступ до капіталу	Окремі докази бізнес-кейсів	Окремі докази бізнес-кейсів
Управління ризиками та можливість функціонування	Окремі докази бізнес-кейсів	Окремі докази бізнес-кейсів
Людський капітал	Відсутні докази бізнес-кейсів	Відсутні докази бізнес-кейсів
Вартість торгівельної марки та репутація	Переконливі докази бізнес-кейсів	Відсутні докази бізнес-кейсів

Джерело: складено за [51, с. 31].

Якщо 20 років назад переорієнтування бізнесу на сталий розвиток лише започатковувалось, і в окремих випадках не було достатньої кількості доказів щодо позитивного впливу на ті чи інші бізнес-фактори, то вже сьогодні – це не лише стала практика, а основний тренд розвитку міжнародного підприємництва, у тому числі - вітчизняної національної економіки. Отже, інформаційне забезпечення управлінських рішень на окремому підприємстві повинно проводитись із дотриманням політики гарантування еколого-соціальної та економічної безпеки його діяльності.

Для того, щоб облікова інформація про проведені заходи екологічного спрямування була зрозумілою вітчизняним та зарубіжним користувачам звітності, вона повинна відповідати стандартним показникам якості інформації, визначених міжнародними стандартами, та одночасно враховувати специфічні особливості проведених господарських операцій щодо забезпечення сталого розвитку підприємства. Безумовно, основним джерелом такої інформації є звітність підприємств.

Інформація про результати екологічної діяльності суб'єкта господарювання розкривається у різних видах звітності: статистичній, податковій, фінансовій та нефінансовій (звітності зі сталого розвитку) (рис. 8).

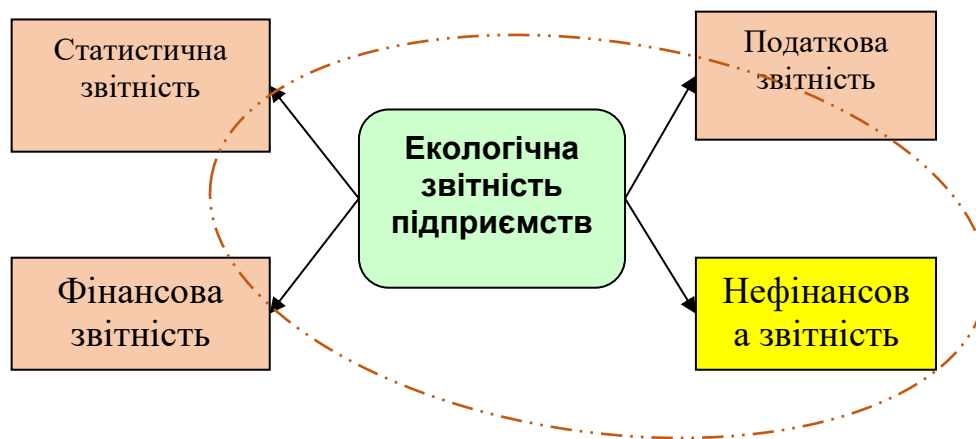


Рис. 8. Звітність, що розкриває інформацію про об'єкти екологічного обліку

Джерело: узагальнено автором.

Статистичні дані, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання, спрямовану на запобігання, скорочення чи ліквідацію наслідків забруднення навколишнього природного середовища, надають відомості про кількість викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, обсяги утворених відходів та дії підприємства щодо них, відображаються у наступних формах річної статистичної звітності: ф. № 2-ТП (повітря) «Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів» (річна); ф. № 1-екологічні витрати «Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» (річна); ф. № 1 - відходи «Звіт про утворення та поводження

з відходами» (річна). Зазначені форми містять показники як у натуральних вимірниках (ф. №2 – тп та ф. №1 відходи), так й у грошових (ф. №1 - екологічні витрати). Підґрунтям для їх складання є дані первинної облікової документації (накладні, товарно-транспортні накладні, акти приймання, ордери, ф. № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», відомості), паспорти відходів, нормативно-технічна та технологічна документації; відомості з реєстрів бухгалтерського обліку, сформовані за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Податкова звітність, що характеризує процес природокористування та вплив господарської діяльності на навколишнє природне середовище розкривається у деклараціях з екологічного податку, рентної плати та податку на землю.

Податкова декларація екологічного податку та додатки до неї містять інформацію про суму податкових зобов'язань суб'єктів господарювання у зв'язку зі здійсненням викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти, розміщенням відходів, у тому числі внаслідок утворення радіоактивних відходів. Кожен тип додатка забезпечує обчислення податкового зобов'язання за окремим видом об'єкта оподаткування.

Декларація з рентної плати охоплює питання виникнення податкових зобов'язань за користування надрами, лісовими ресурсами та за спеціальне водокористування. Земельні ресурси не входять до цієї декларації, а розглядаються відокремлено. В залежності від того, чи є користувач земельних ресурсів суб'єктом оподаткування єдиним податком, він формує: 1) Податкову декларацію з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) – у разі невикористання таких земельних ділянок у господарській діяльності платником єдиного податку третьої групи, передачі їх в оренду (та/або нерухомого майна, що розташоване на таких ділянках) або у разі перебування суб'єкта господарювання на загальній системі оподаткування; 2) Податкову декларацію платника єдиного податку четвертої групи – для однойменних платників єдиного податку. Зазначимо, що

платниками єдиного податку четвертої групи можуть бути виключно сільськогосподарські товаровиробники, а об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, що перебуває у їх власності або користуванні. Таким чином, у податковому законодавстві процес користування земельним ресурсним потенціалом не розглядається як складова екоподатків, він є або майновим податком, або виступає альтернативою податків з одержаного прибутку / доходу.

Відмітимо, що у 2021 році серед надходжень платежів до бюджету рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів склала 80,7 млрд грн, або 6,2% [52, с. 19]. У структурі доходів місцевих бюджетів єдиний податок з фізичних осіб (за усіма групами платників) становив 6,0% (34,8 млрд грн); орендна плата з юридичних осіб – 3,3% (18,9 млрд грн); земельний податок з юридичних осіб – 2,0% (11,8 млрд грн) [52, с. 23]. Тому вважаємо, що безумовно важливим аспектом для розробки та подальшого аналізу ефективності запровадження концепції сталого розвитку підприємства є врахування податкових наслідків за забруднення навколишнього природного середовища та податкових зобов'язань у зв'язку з володінням / користуванням природних ресурсів.

Фінансова звітність підприємств є основним джерелом інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів, що розкриває дані про наявні господарські засоби та джерела їх утворення на певну дату, результати фінансово-господарської діяльності, рух коштів та зміни у власному капіталі. Проте, як зазначають науковці, суттєвим недоліком існуючих форм фінансової звітності є відсутність окремих розділів або статей щодо екологічних показників діяльності підприємства [53, с. 14].

Інформація про природні ресурси, що перебувають у власності або користуванні підприємства, нематеріальні екологічні активи, наявні необоротні природоохоронні засоби та інші оборотні матеріальні екологічні активи, а також понесені суми поточних та капітальних витрат природоохоронного призначення відображаються у складі необоротних та оборотних активів ф. №1 Баланс та

ф. №5 Примітки до річної фінансової звітності. Відповідно екологічні, податкові зобов'язання та зобов'язання за розрахунками з оренди накопичуються у складі пасивів Балансу підприємства. Доходи та витрати від здійснення природоохоронної діяльності підприємства відображаються у ф. №2 Звіту про фінансові результати разом з іншими фінансовими результатами підприємства за видами діяльності.

Отже, фінансова звітність не може надати обґрунтованої інформації про наявні активи, пасиви, рух грошових коштів, явища та процеси в екологічній сфері та охарактеризувати зміни, що відбуваються у природоохоронній діяльності суб'єкта господарювання. Саме тому вагома роль у формуванні належної інформаційної бази про сталий розвиток підприємства відведена нефінансовій звітності, а саме звіту про управління.

Нефінансова інформація спрямована на розкриття соціально-екологічних аспектів діяльності підприємства у сукупності з фінансовою інформацією про економічні результати. При складанні звіту з управління підприємства здебільшого спираються на національні та міжнародні (європейські) стандарти, наприклад, Глобальні ініціативи зі звітності (GRI Standards), положення Глобального договору ООН (UN Global Compact), стандарти бухгалтерського обліку сталого розвитку (SASB Standards), Міжнародну концепцію інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Framework). Складання нефінансової частини звіту про управління в Європі офіційно регламентоване Директивою 2014/95/ЄС, в Україні - Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління» № 982 від 07.12.2018 р.

Уніфікована форма звіту про управління для розкриття нефінансових показників поки що не розроблена, проте зазначеною Директивою 2014/95/ЄС рекомендовано розкривати опис бізнес-моделі, здійснювати опис політики управління підприємства на принципах обачності для інвесторів (дью-ділідженс) щодо питань впливу на екологію та навколишнє середовище, здоров'я, безпеку, зайнятість та соціальний захист працівників підприємства, визначати результати

такої політики та ризику, пов'язані з визначеними питаннями. Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління №982 від 07.12.2018 р. за напрямом «Екологічні аспекти» запропоновано формувати інформацію про вплив діяльності підприємства на навколишнє середовище та проведені заходи з охорони довкілля. При цьому основними показниками, що характеризують екологічну діяльність суб'єкта господарювання, є: раціональне використання води; викиди парникових газів; споживання енергії; управління відходами тощо.

У міжнародній практиці екологічна інформація, що відображається у звітності GRI (The Global Reporting Initiative), досить часто представлена показниками прямої дії (загальними та питомими величинами), які дають змогу оцінити та порівняти еколого-економічні процеси, що відбуваються на підприємстві. При цьому дані, накопичені у звітності GRI, інтегровані до принципів Глобального договору ООН (табл. 4).

Таблиця 4

Інтеграція звітності GRI з принципами Глобального договору ООН

№ з/п	Екологічні елементи GRI G3	Принципи Глобального договору		
		Принцип 7: Превентивний підхід до вирішення екологічних проблем	Принцип 8: Підвищення відповідальності за стан навколишнього середовища	Принцип 9: Розвиток та поширення екологічно безпечних технологій
1	EN 1 - Використані матеріали з розбиттям за масою чи обсягом			
2	EN 2 - Відсоток використаних матеріалів, що є переробленими відходами			
3	EN 3 - Пряме використання енергії із вказанням первинних джерел EN 4 - Непряме використання енергії із вказанням первинних джерел			
4	EN 5 - Енергія, зекономлена в результаті дій зі зниження енергоспоживання і підвищення енергоефективності			
5	EN 6 - Ініціативи для забезпечення енергоефективних продуктів та послуг, вироблених із відновлювальних джерел енергії, а також зменшення потреб в енергії як результат цих ініціатив впродовж звітного періоду EN 7 - Ініціативи для зменшення непрямого використання енергії та досягнуте зменшення			

Продовження таблиці 4

6	EN 8 - Водозабір із розбиттям за джерелами EN 9 - Джерела води, на які значно впливає водозабір організації			
7	EN 10 - Частка і загальний обсяг води, яка багаторазово і повторно використовується			
8	EN 11 - Місцезнаходження і розмір земельних ділянок власних, орендованих, в розпорядженні чи прилеглих до, захищених чи ділянок із високою природничою цінністю, які знаходяться поза межами захищеної території EN 12 - Опис істотних впливів діяльності, продуктів та послуг щодо біорізноманіття на захищених територіях і територіях із високою природничою цінністю поза межами захищеної території EN 13 - Захищені або відновлені місця проживання			
9	EN 14 - Стратегії, поточні дії та майбутні плани управління впливами на біорізноманіття EN 15 - Кількість видів, занесених в Червону Книгу і національний список збереження видів, місця проживання яких перебувають на територіях, що є під впливом діяльності організації (з розбиттям за ризиком вимирання) EN 16 - Загальні прямі і непрямі викиди парникових газів із вказанням маси EN 17 - Інші значні непрямі викиди парникових газів із вказанням маси			
10	EN 18 - Ініціативи для зменшення викидів парникових газів та досягнуте зменшення			
11	EN 19 - Викиди озоноруйнівних речовин із вказанням маси EN 20 - Викиди в атмосферу NO _x , SO _x та інших значних забруднюючих речовин із вказанням типу і маси EN 21 - Загальний обсяг викидів із вказанням якості стічних вод і об'єкта, який їх приймає EN 22 - Загальний обсяг відходів (з розбиттям за типом і способом утилізації) EN 23 - Загальна кількість та обсяг значних розливів EN 24 - Маса перевезених, імпортованих, експортованих чи перероблених відходів, які згідно з додатками I, II, III, VIII Базельської конвенції вважаються небезпечними, а також відсоток відходів, перевезених із одної країни в іншу			
12	EN 25 - Назва, розмір, статус захисту та цінність біорізноманіття водних об'єктів і пов'язаних з ними місць проживання			
13	EN 26 - Ініціативи зменшення впливу продуктів та послуг на навколишнє середовище, а також ступінь зменшення впливу			
14	EN 27 - Відсоток проданих товарів та їх пакувальних матеріалів, які повертаються для переробки виробнику (з розбиттям за категоріями)			
15	EN 28 - Грошова вартість великих штрафів та загальна кількість негрошових санкцій за недотримання екологічних законів і нормативних актів EN 29 - Істотні впливи на навколишнє середовище перевезення продуктів та інших благ і матеріалів, що використовуються у діяльності організації, а також перевезення робочої сили			
16	EN 30 - Загальні витрати та інвестиції на охорону навколишнього середовища (з розбиттям за типом)			

Джерело: складено за [54, с. 51-63].

Як бачимо, переважна більшість показників звітності GRI сформована за первинними даними бухгалтерського обліку та відображається у натуральних

показниках. Частину зазначених показників підприємство формує у статистичній та податковій звітності. Це ще раз підкреслює, що звітність GRI не є частиною фінансової звітності, а являє собою супроводжувальну звітність із додатковими еколого-економічними показниками.

Отже, економічні показники у природоохоронній діяльності здебільшого носять опосередкований характер, тому вважаємо за потрібне побудувати адаптивну обліково-аналітичну модель екологічного обліку, яка б з однієї сторони була інваріантною по відношенню до показників сталого розвитку, а з іншого – задовольняла б потреби користувачів в обліковій (фінансовій та управлінській) інформації про екологічну діяльність підприємства.

Для практичної реалізації обліково-економічної моделі екологічного обліку пропонуємо розроблені форми управлінського обліку - аналітичного бухгалтерського балансу (табл. 5) та звіту про фінансові результати (табл. 6), до яких вводяться аналітичні субрахункові форми за об'єктами.

Таблиця 5.

Запропонована форма аналітичного балансу за об'єктами екологічного обліку

Актив	Початок періоду			Кінець періоду		
	Всього, грн	Екологіч на складова	Відсоток / кількість (обсяг)***	Всього, грн	Екологіч на складова	Відсоток / кількість (обсяг)***
1. Необоротні активи						
Основні засоби*, у т.ч.:						
Земельні ділянки						
Капітальні витрати на поліпшення земель						
Споруди і т.д.(за видами)						
Природні ресурси (за видами)						
Нематеріальні активи*, у т.ч.:						
Права користування ресурсами (за видами)						
Права користування майном і т.д.						
Незавершені капітальні інвестиції, у т.ч в:						
Основні засоби, у т.ч.:						
за джерелами фінансування						
Нематеріальні активи						
за джерелами фінансування						
Довгострокові біологічні активи						
за джерелами фінансування						

Продовж. табл. 5.

Довгострокові біологічні активи**						
Рослинництва						
Тваринництва (за видами) і т.д						
2. Оборотні активи						
Виробничі запаси, у т.ч.:						
Матеріали						
Відходи виробництва (за видами)						
Поточні біологічні активи, у т.ч.:						
Рослинництва						
Тваринництва (за видами)						
Основне виробництво, в т.ч.:						
За видами виробництва						
Готова продукція, у т.ч.:						
За видами продукції						
Дебіторська заборгованість, у т.ч.:						
за видами заборгованості						
Інші активи екологічного призначення (які не увійшли у попередні розділи)						
Разом						
Пасив	Початок періоду			Кінець періоду		
	Всього, грн	Екологіч на складова	Відсоток / кількість (обсяг)	Всього, грн	Екологіч на складова	Відсоток / кількість (обсяг)
1. Власний капітал						
Зареєстрований капітал, у т.ч.:						
Активи у забезпеченні						
Резервний капітал, у т.ч.:						
Екологічного спрямування (за видами)						
Нерозподілений прибуток (збиток), у т.ч.:						
Від екологічної діяльності (за видами)						
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення, у т.ч.:						
Від екологічної діяльності (за видами)						
Кредити банків						
Цільове фінансування (за джерелами)						
3. Поточні зобов'язання, у т.ч.:						
Кредити банків						
Поточна заборгованість, у т.ч.:						
за товари, роботи, послуги						
розрахунками з бюджетом						
розрахунками з оплати праці						
розрахунками зі страхування і т.д.						
Інші пасиви екологічного призначення (які не увійшли у попередні розділи)						
Разом						

* У розрізах: первісна вартість; залишкова; сума зносу (окрім земельних ресурсів).

** У розрізах: справедлива (залишкова) вартість, первісна вартість, сума зносу.

*** Застосування кількості та обсягу є можливим для обліку однотипних матеріальних активів (наприклад, відходів, продукції, т.д.)

Джерело: розробка автора.

Таблиця 6.

Запропонована форма аналітичного звіту про фінансові результати
підприємства (екологічний аспект)

Доходи	Початок періоду			Кінець періоду		
	Всього, грн	Екологіч на складова	Відсоток	Всього, грн	Екологіч на складова	Відсоток
Чистий дохід від реалізації продукції, робіт, послуг, у т.ч. <i>Екологічного спрямування (за видами)</i>						
Інші операційні доходи, у т.ч.: <i>Екологічного спрямування (за видами)</i>						
Інші фінансові доходи, у т.ч.: <i>Екологічного спрямування (за видами)</i>						
Інші доходи екологічного спрямування						
Разом доходи						
Витрати	Початок періоду			Кінець періоду		
	Всього, грн	Екологіч на складова	Відсоток	Всього, грн	Екологіч на складова	Відсоток
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) у т.ч.: <i>Екологічного спрямування, з них:</i>						
<i>матеріальні витрати</i>						
<i>витрати на оплату праці</i>						
<i>відрахування на соціальне страхування</i>						
<i>амортизація</i>						
<i>інші витрати</i>						
Адміністративні витрати, у т.ч.: <i>Екологічного спрямування (за видами)</i>						
Витрати на збут, у т.ч.: <i>Екологічного спрямування (за видами)</i>						
Фінансові витрати, у т.ч.: <i>Екологічного спрямування (за видами)</i>						
Інші екологічні витрати						
Разом витрати						
Фінансовий результат до оподаткування						
Податок на прибуток						
Прибуток (збиток), у т.ч.:						
<i>Від екологічної діяльності</i>						

Джерело: розробка автора.

Представлений підхід не порушуватиме цілісність формування інформаційного потоку звітних даних та забезпечить єдність оцінки та співставність екологічних активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат у загальному контексті господарської діяльності та концепції сталого розвитку підприємства, зокрема, у частині екологічної безпеки та сталого управління природними ресурсами.

Зазначену практику можна застосувати й до інших форм фінансової звітності. Наприклад, виділяючи у формі аналітичного звіту про рух грошових коштів надходження та витрати, пов'язані із операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю у еколого-соціальний розвиток підприємства.

Поєднання у запропонованих аналітичних формах вартісних вимірників із загальними та питомими величинами, створить нові можливості для поєднання різних видів екологічної звітності, у тому числі із показниками звітності GRI, що дозволить об'єктивно оцінити питання відповідальності та сталості бізнесу.

Сьогодні Фонд Міжнародних стандартів фінансової звітності активно працює над розробкою єдиних міжнародних стандартів розкриття ESG-інформації, для чого сформована Рада з міжнародних стандартів звітності у галузі сталого розвитку (International Sustainability Standards Board, ISSB). Саме тому в подальшому варто буде звернути увагу на адаптацію даних нефінансових стандартизованих звітів до аналітичної управлінської звітності з метою синхронізації та уніфікації інформаційних потоків. В результаті стане можливим проведення аналізу динамічних та структурних змін серед об'єктів екологічного обліку за окремі періоди, а також визначення економічного ефекту від впровадження еколого орієнтованої діяльності, її впливу на загальний фінансовий стан підприємства та подальші стратегічні рішення щодо реалізації концепції сталого розвитку.

Висновки. Отже, становлення ідей та принципів сталого розвитку у концептуальних засадах ведення бізнесу вимагає відповідних змін в інституті бухгалтерського обліку. Проте на сьогодні в Україні ще досі не затверджені теоретико-методологічні засади ведення екологічного обліку, їх розробка залишається пріоритетом самих суб'єктів господарювання. Запропоновані у дослідженні підходи до формування інформаційних потоків дозволять поглибити управлінські аспекти екологічного обліку як інструмента реалізації концепції сталого розвитку, що сприятимуть аналізу результатів еколого орієнтованої діяльності, оцінці доцільності інвестицій та інновацій у цю сферу та визначенню подальших перспектив стійкого розвитку підприємства.