

Висновки. Таким чином, проаналізовано розділ III чинного Податкового кодексу України щодо врахування проблем екологічного обліку. Запропоновано вдосконалення статей 135 і 138 в еколого-економічному напрямі для кореспонденції зі сучасним бухгалтерським обліком. Розроблено пропозиції з доповнення чинних П(С)БО 16, Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування щодо потреб екологічного обліку, зокрема обліку екологічних доходів і витрат.

Література

1. Лебедевич С.І. Теоретико-методологічні засади формування галузевої системи екологічного менеджменту підприємств : монографія / Світлана Іванівна Лебедевич. – Львів : Вид-во "Ліга-Прес", 2008. – 340 с.
2. Туниця Ю.Ю. Екологічна Конституція Землі. Ідея. Концепція. Проблеми / Ю.Ю. Туниця. – Львів : Вид. центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2002. – 298 с.
3. Податковий кодекс України: станом на 1 січня 2011 р. / Верховна рада України. – Офіц. вид. – К. : ДП "Інформаційно-видавничий центр ДПА України", 2010. – С. 101-151.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р., № 291 із змінами // Все про бухгалтерський облік : всеукраїнська професійна бухгалтерська газета. – 2009. – № 5. – С. 9-17.
5. Попова Г.Д. Экология и качество. Организация учета, аудита и финансирования экологического аудита : монография / Г.Д. Попова, М.В. Расинская. – Новочеркасы : Изд-во ЮР-ГТУ, 2011. – С. 47-48.
6. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 / Затверджено наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 р., № 318 із змінами. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.rada.gov.ua>.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.09 р., № 291 із змінами // Все про бухгалтерський облік : всеукраїнська професійна бухгалтерська газета. – 2009. – № 5. – С. 17-59.

Лебедевич С.И., Хомьяк И.О. Проблемы экологического учета в условиях современной системы налогообложения в Украине

Проанализировано отображение в действующем Налоговом кодексе Украины экологических доходов и расходов. Отмечены разработанные предложения из усовершенствования раздела III "Налог на прибыль предприятий" относительно учета потребностей экологического учета в современном экологическом управлении экономикой, в частности в отраслевой системе экологического менеджмента предприятий.

Ключевые слова: экологический учет, система налогообложения, экологические доходы, экологические расходы, экологическое управление, экологический менеджмент.

Lebedevich S.I., Khom'yak I.O. Problems of ecological account in the conditions of the modern system of taxation in Ukraine

A reflection in the operating Internal revenue code of Ukraine of ecological profits and charges is analysed. The developed suggestions are marked from the improvement of section III income "Tax enterprises" in relation to the account of necessities of ecological account in a modern ecological management an economy, in particular in the of a particular branch system of ecological management of enterprises.

Keywords: ecological account, system of taxation, ecological profits, ecological charges, ecological management, ecological management.

УДК 657.42:504.06

Асист. Г.А. Говда – НЛТУ України, м. Львів

ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОЛОГІЧНИХ ЗАХОДІВ

Досліджено основні проблеми обліку матеріальних витрат на здійснення екологічних заходів у мисливських господарствах та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: облік витрат, екологічні заходи, мисливські господарства, внутрішньогосподарський контроль.

Постановка проблеми. Враховуючи складну екологічну ситуацію у світі загалом і в Україні зокрема, на сьогодні багато уваги приділяють екологічним напрямам діяльності користувачів лісових, зокрема і мисливських, угідь. Це зокрема збереження та підтримування в належному стані наявних на території господарства пам'яток природи та заповідних об'єктів, створення маршрутів для екологічних екскурсій; організація постійно функціонуючих екологічних гуртків тощо. Така діяльність зумовлює виникнення витрат, зокрема матеріальних, на здійснення заходів екологічного спрямування. У сучасній системі бухгалтерського обліку методика обліку таких витрат розроблена недостатньо, а для мисливських господарств вона відсутня взагалі. Напрямок цього дослідження зумовлений необхідністю розроблення єдиної уніфікованої методики бухгалтерського обліку витрат на ведення мисливського господарства загалом та здійснення екологічних заходів зокрема, а також забезпечення прийняття управлінських рішень та контролю їх виконання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми виокремлення екологічних витрат у складі сукупних витрат підприємств досліджено у працях вітчизняних вчених, зокрема С.В. Мішеніна [13], І.М. Синякевича [15], Ю.Ю. Туниці [16] та ін. Проблеми обліку екологічних витрат у системі бухгалтерського обліку висвітлено у працях таких вчених, як О. Веклич [3, 4], Л. Гнилицька [5], Т.А. Дьоміна [6], І.В. Замула [7, 8], О.М. Кондратюк [9], Л.І. Максимів [12], Н. Малюга [11], К.С. Саєнко [14]. Однак дослідженню проблем обліку матеріальних витрат на проведення екологічних заходів у мисливських господарствах не приділено належної уваги.

Метою роботи є визначення організаційних та методичних основ обліку витрат на проведення екологічних заходів з урахуванням інформаційного забезпечення, формування та нагромадження витрат за їх центрами та місцями виникнення.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні в науковій літературі немає чіткого визначення поняття "екологічних витрат". У працях вчених вжити різні терміни: "природоохоронні витрати", "екологічні витрати", "витрати на природоохоронні заходи" та інші. Деякі вчені вживають термін "екологічні зобов'язання" [2, 8]. Зокрема, І.В. Замула вважає, що екологічні зобов'язання виникають як внаслідок здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів), так і "... добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище" [8, с. 258]. С.М. Бичкова та М.Ю. Єгоров вважають їх наслідками екологічного характеру, що зумовлені взаємодією з навколишнім природним середовищем та можуть вплинути на фінансовий стан підприємства [2, с. 21]. У табл. наведе-

но різні підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до визначення витрат екологічного спрямування. Проаналізувавши наведені визначення, можна зробити висновок, що вони здебільшого стосуються виробничих підприємств, які негативно впливають на довкілля, а тому повинні здійснювати відповідні природоохоронні заходи.

Враховуючи специфіку діяльності мисливських господарств, на нашу думку, доцільно використовувати термін "витрати на проведення екологічних заходів", як таких, що є складовими їх основної операційної діяльності (охорона і догляд за наявними на території обходу пам'ятками природи, заповідними місцями, створення екологічних стежок, організація екологічних гуртків, проведення екологічних екскурсій тощо) та мають екологічне спрямування.

Табл. Підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до трактування категорії "екологічні витрати"

Автор	Визначення терміна
Брилев А.Н. [1, с. 7]	<i>Витрати на охорону довкілля</i> – витрати з усунення негативного впливу сучасного виробництва на довкілля і життєдіяльність людини і з відновлення раніше порушених природних об'єктів.
Замула І.В. [7, с. 16]	<i>Екологічні витрати</i> – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства.
Дьоміна Т.А. [6, с. 86], Гнилицька Л. [5, с. 3]	<i>Природоохоронні витрати</i> – це виражена у вартісній формі сукупність всіх видів ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності.
Макар С.В. [10, с. 12]	<i>Природоохоронні витрати</i> – це суспільно необхідні витрати на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності чи загальну підтримку природно-ресурсного потенціалу, зокрема збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях – від локального до глобального.
Максимів Л.І. [12, с. 19]	<i>Екологічні витрати</i> – це 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.
Мішенін Є.В. [13, с. 15]	<i>Екологічні витрати</i> – це витрати на природоохоронні заходи, які враховують витрати на попередження інтенсивного забруднення навколишнього середовища і на різке зменшення негативного впливу на природу.
Саєнко К.С. [14, с. 34]	<i>Екологічні витрати</i> – це витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.
Синякевич І.М. [15, с. 46]	<i>Екологічні витрати виробництва</i> – це сукупність живої та уречевленої праці, яка витрачається на відтворення природних ресурсів і природного довкілля, попередження та ліквідацію забруднення довкілля, підтримання в нормальному стані і покращення якості природних ресурсів, а також майбутньої праці, яка буде витрачатися на усунення негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків, що викликані теперішнім забрудненням і нераціональним використанням природних ресурсів.
Туниця Ю.Ю. [16, с. 56]	<i>Екологічні витрати</i> – сукупність витрат і збитків у сфері природокористування та матеріальних благ загалом.

Відображення в обліку витрат на здійснення таких заходів варто організувати таким чином, щоб можна було виділити їх у окрему статтю у складі витрат на ведення мисливського господарства.

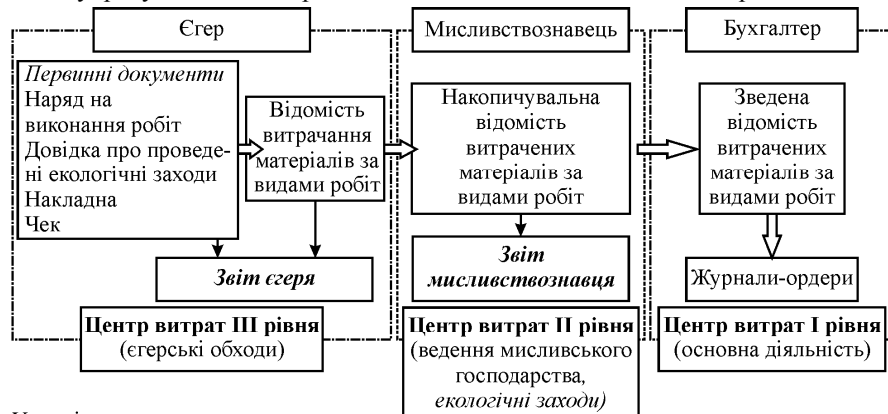
Вивчення практики діяльності мисливських господарств показало, що егері господарства вживають низку заходів, пов'язаних зі збереженням пам'ятних і заповідних природних місць, пропагуванням дбайливого ставлення до природи (шляхом створення екологічних стежок, проведення екологічних екскурсій, організації шкільних екологічних гуртків, виступів у пресі, на радіо чи телебаченні тощо). Тому до матеріальних витрат на проведення екологічних заходів варто віднести будівельні та допоміжні матеріали, запчастини, пальне, мастильні та інші матеріали, використані для догляду та охорони заповідних місць, заказників, пам'яток природи, при прокладанні екскурсійних маршрутів, створенні екологічних стежок як піших і велосипедних, так і для автомобільного, гужового, річкового транспорту тощо. Щодо матеріальних витрат, які пов'язані з організацією та роботою екологічних гуртків при господарстві (на території обходу) чи у школах, то до них належать: матеріали для виготовлення годівниць, засобів лову дрібних тварин, рамок для вуликів тощо; пальне та мастильні матеріали при виїзді автомобільним транспортом у ліс для підгодівлі тварин, встановлення годівниць тощо; корми та матеріали для підстилки при використанні коней для потреб гуртка; витрати на закупівлю і створення демонстраційних матеріалів; інші витрати.

Виокремлення екологічних витрат пропонуємо здійснювати уже на стадії первинного обліку. Для відображення в обліку матеріальних витрат, які виникають під час проведення різноманітних заходів екологічного спрямування, ми розробили форму Довідки про проведені екологічні заходи. У ній зазначають які матеріали і в якому обсязі використано під час здійснення конкретних екологічних заходів протягом декади. Для узагальнення інформації про матеріальні витрати на здійснення екологічних заходів за місяць по егерському обходу та з метою оптимізації облікових записів ми пропонуємо використовувати Відомість витрачених матеріалів за видами робіт.

З метою чіткої організації поточного обліку витрат на рівні егерського обходу (центр витрат III рівня) ми визначили окремі місця виникнення витрат, одним з яких є екологічні заходи. Тому в подальшому витрати на проведення екологічних заходів окремих обходів варто узагальнювати у центрі витрат II рівня (ведення мисливського господарства). Для цього мисливствознавець у Накопичувальній відомості використаних матеріалів за видами робіт відображає витрати на проведення екологічних заходів для окремого обходу за місяць.

Зведений облік матеріальних витрат на проведені екологічні заходи здійснюється на рівні центру витрат I рівня (основна діяльність) у бухгалтерії. Для цього ми пропонуємо форму Зведеної відомості витрачених матеріалів за видами робіт, у якій поряд з іншими видами робіт зазначено матеріальні витрати на екологічні заходи за місяць як окремих егерських обходів, так і господарства загалом. Методику обліку матеріальних витрат на проведення екологічних заходів від первинного документа до журналів-ордерів

представлено на рис. Такий спосіб формування інформації про матеріальні витрати дасть змогу відобразити витрати на проведення екологічних заходів у повному обсязі за окремою статтею калькуляції до рахунку 23 "Виробництво" субрахунок 231 "Витрати на ведення мисливського господарства".



Умовні позначення:

→ - документи додаються до звіту

⇒ - рух інформації про витрати від документа до документа

Рис. Схема організації обліку матеріальних витрат на екологічні заходи за центрами витрат

Висновки. Таким чином, запропонована організація обліку матеріальних витрат на проведення екологічних заходів дає змогу групувати витрати не лише за місцями їх виникнення, але й за центрами витрат трьох рівнів, які ми визначили з урахуванням організаційно-технологічних особливостей мисливських господарств. Це дасть змогу організувати не лише оперативний облік витрат, але і внутрішньогосподарський контроль як основу прийняття управлінських рішень.

Література

1. Брылев А.Н. Пути совершенствования учета и анализа затрат на охрану окружающей среды : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук / А.Н. Брылев. – Л., 1983. – 20 с.
2. Бычкова С.М. Роль и значение экологического учета и аудита в рыночной экономике / С.М. Бычкова, М.Ю. Егоров // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2001. – № 9. – С. 20-23.
3. Веклич О. Врахування екологічного чинника в системі національних рахунків / О. Веклич // Экономика України : політико-економічний журнал. – 1997. – № 12. – С. 50-56.
4. Веклич, О. Урахування природного капіталу як базового компонента економічного розвитку України / О. Веклич, Т. Яхеева // Экономика України : політико-економічний журнал. – 2004. – № 12. – С. 73-80.
5. Гнилицька Л. Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит : наук. журнал. – 2002. – № 7. – С. 13-17.
6. Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность / Т.А. Демина. – М. : Изд-во "Финансы и статистика", 1990. – 112 с.
7. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І.В. Замула. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2010. – 440 с.

8. Замула І.В. Екологічні доходи та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / І.В. Замула // Вісник Університету банківської справи Національного банку України : зб. наук. праць : зб. наук. праць. – 2011. – Вип. 1. – С. 257-259.

9. Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств : дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.09 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / О.М. Кондратюк. – К., 2008. – 260 с.

10. Макар С.В. Основы экономики природопользования : пер. с англ. / С.В. Макар // Конференция ООН по торговле и развитию : сб. докладов. – М. : Изд-во "Финансы и статистика", 1997. – 200 с.

11. Малюга Н. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення / Н. Малюга, І. Замула // Бухгалтерський облік і аудит : наук. журнал. – 2009. – № 5. – С. 35-41.

12. Максимів Л.І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л.І. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит : наук. журнал. – 2005. – № 5. – С. 18-23.

13. Мішенін С.В. Еколого-економічні проблеми природокористування у лісовому комплексі / С.В. Мішенін / за ред. д-р экон. наук, акад. УЕАН Я.В. Ковалюк. – Суми : ВВП "Мрія-1" ЛТД, 1998. – 272 с.

14. Саенко К.С. Учет экологических затрат / К.С. Саенко. – М. : Изд-во "Финансы и статистика", 2005. – 376 с.

15. Синякевич І.М. Економіка природокористування : навч. посібн. / І.М. Синякевич. – Львів : Вид-во ІЗМН, 2000. – С. 402.

16. Туниця Ю.Ю. Еко-економіка і ринок: подолання суперечностей / Ю.Ю. Туниця. – К. : Изд-во "Знання", 2006. – 314 с.

Говда Г.А. Учет материальных издержек на осуществление экологических мероприятий

Исследованы основные проблемы учета материальных издержек на осуществление экологических мероприятий в охотничьих хозяйствах, а также предложены пути их решения.

Ключевые слова: учет издержек, экологические мероприятия, охотничьи хозяйства, внутривладельческий контроль.

Hovda G.A. The account of material costs on realization of ecological measures

In the article are investigated basic problems of organization of account of material costs on realization of ecological measures in the hunting growing and the ways of their decision are offered.

Keywords: cost accounting, ecological measures, hunting growing, internal control.

УДК 630*79;631.16

**Здобувач М.Х. Шершун, канд. экон. наук –
Институт агроэкологии и природокористування НААН**

СТРАТЕГІЯ, КРИТЕРІЇ ТА ІНДИКАТОРИ ЗБАЛАНСОВАНОГО ВЕДЕННЯ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА: ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ШЛЯХИ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ

Проведено аналіз стратегії, критеріїв та індикаторів збалансованого ведення лісового господарства (ЗВЛГ). Встановлено, що основні індикатори не визначають оптимальної моделі, запропоновано додаткові параметри для удосконалення системи оцінювання. Наведено основні шляхи реалізації засад ЗВЛГ за рахунок більш ефективного використання лісових ресурсів та їх екологічних функцій. Визначено основні еколого-економічні та нормативно-правові аспекти реалізації основних засад ЗВЛГ в Україні.

Ключові слова: збалансоване ведення лісового господарства, критерії та індикатори, стратегія, еколого-економічні та нормативно-правові засади.