

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЄВОСТІ ЗАКОНОДАВЧИХ АКТІВ ЩОДО ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Здійснено огляд вітчизняного нормативного забезпечення екологічної діяльності підприємств і запропоновано шляхи покращання його дієвості за допомогою бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. 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 людини і природи важливим є забезпечення правових гарантій стабільного розвитку шляхом закладання економіко-правових основ регулювання впливів на навколишнє середовище, тим самим захищаючи права людини на безпечне для її життя і здоров'я довкілля в інтересах нинішнього і майбутніх поколінь.

В Україні розроблено ряд нормативних актів щодо екологічної діяльності, та на сьогодні вони не діють. Тому виникає необхідність розробити і впровадити заходи, що забезпечили б виконання законодавчих норм, що дозволить досягти сталого 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 розроблено.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемами правового забезпечення охорони навколишнього природного середовища займалися 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. Лапечук, Г.П. Серов, А.В. Яблоков). Питання щодо регулювання бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємств та огляду складових системи бухгалтерського обліку, які можуть забезпечити виконання положень діючих нормативних актів, в економічній літературі не розглядалися.

Метою дослідження є виявлення інструментів за допомогою яких бухгалтерський облік може забезпечити дієвість законодавчих актів щодо екологічної діяльності.

Викладення основного матеріалу дослідження. 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 СНД.

Правові вимоги щодо забезпечення екологічної безпеки наповнюють сьогодні більшість законодавчих і підзаконних актів України і тим самим справляють 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 сталого 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 сталого 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 в цих програмах нічого не зазначено про роль обліку екологічної діяльності, який, вважаємо, є також однією з найважливіших складових концепції сталого 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 сталого розвитку, та включити до головних факторів, що забезпечать дієвість програм, обов’язкове ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності з наступним поданням звітності, яка містила б екологічні питання; затвердити бухгалтерський облік екологічної діяльності як складову стійкого розвитку країни.

Сьогодні діють наступні 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” від 1991 року;
- 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.

Огляд частини основних діючих нормативних актів щодо екологічної діяльності та пропозиції щодо облікового забезпечення їх виконання наведено у табл. 1.

Таблиця 1. Облікове забезпечення виконання основних вимог екологічного законодавства

№ з/п	Назва законодавчого акту	Основні положення законодавчого акту	Облікове забезпечення
1	2	3	4
1	Конституція України	– 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	– 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

1	2	3	4
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, що містять екологічні складові; - формування порядку організації обліку зазначених об'єктів; - визначення порядку формування інформації про екологічну діяльність у звітності підприємства
3	Земельний Кодекс України	<ul style="list-style-type: none"> - регулює земельні відносини 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"> - способи оцінки лісового фонду; - методика обліку витрат на відтворення рослинного і тваринного світу
5	Водний Кодекс України	<ul style="list-style-type: none"> - 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 	<ul style="list-style-type: none"> - визначення бази нарахування плати за викиди і скиди, що здійснюються господарюючими суб'єктами
6	Кодекс України про надра	<ul style="list-style-type: none"> - 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 	<ul style="list-style-type: none"> - способи відображення в обліку та розкриття у звітності впливу використання надр на здоров'я людини та навколишнє середовище
7	Закон України "Про природно-заповідний фонд"	<ul style="list-style-type: none"> - визначає правові основи організації, охорони, ефективного використання природно-заповідного фонду України, відтворення його природних комплексів та об'єктів 	<ul style="list-style-type: none"> - відображення в обліку відшкодування за нанесення шкоди природно-заповідному фонду; - визнання земельних ділянок, віднесених до складу природно-заповідного фонду, об'єктом бухгалтерського обліку

1	2	3	4
8	Закон України "Про охорону атмосферного повітря"	– визначає порядок стандартизації та нормування в галузі охорони атмосферного повітря; – затверджує перелік заходів та основні вимоги щодо охорони атмосферного повітря; – визначає порядок 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
10	Закон України "Про екологічну експертизу"	– визначає, що головною 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; – 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 оцінки 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"	– 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 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

Конституція України 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" [4]. Ця вимога щодо розкриття інформації про екологічну діяльність підприємств на сьогодні в Україні не виконується. Тому для виконання вимог Конституції України пропонуємо залучити наступне 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 обліку екологічної діяльності як складової стійкого розвитку.

Охорона навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки життєдіяльності людини – невід'ємна умова сталого 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" [2]. Він є базовим законодавчим актом 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 говорить, 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 України [2]. Таке формулювання не забезпечує налагодження системи належного спостереження за станом навколишнього природного середовища. Тому в системі бухгалтерського обліку необхідно чітко окреслити наступні питання:

- відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, що містять екологічні складові;
- формування порядку організації обліку зазначених об'єктів;
- визначення порядку формування інформації про екологічну діяльність у звітності підприємства.

Ці положення допоможуть забезпечити збереження та ефективне 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 України. 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 актом у цій галузі є Лісовий Кодекс України. 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 покращання стану водних ресурсів регулюється водним законодавством, складовою якого є Водний Кодекс України. 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 надра. 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, плата за користування надрами, 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", то в 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 актів, основоположним серед яких є Закон України "Про охорону атмосферного повітря" [1], який спрямований на збереження нормального стану 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" 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 та 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”. 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.

Відповідно до Закону України “Про екологічну експертизу” 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) [3].

Вважаємо, що 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 сталого, 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”. 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” 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 середовища відходів.

Огляд основних положень законодавчих актів 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, 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 дієвості існуючої нормативної бази щодо екологічної діяльності можна розкрити у наступних основних положеннях:

– затвердження бухгалтерського обліку екологічної діяльності як складової сталого розвитку країни;

– визначення нових об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової;

– 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 ефективне використання природних ресурсів на окремо взятих підприємствах та на рівні держави.

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.

Знання екологічного законодавства повинно 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.

Список використаної літератури:

1. Закон України “Про охорону атмосферного повітря”

2. Закон України від 25 червня 1991 р. "Про охорону навколишнього природного середовища"

3. Закон України “Про екологічну експертизу”

4. Конституція України

ЗАМУЛІА Ірина Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент, заступник декана обліково-фінансового факультету Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– облік, аналіз і контроль екологічної діяльності суб'єктів господарювання