

СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

КІРСАНОВА ТЕТЯНА ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 502.33:658.012.4(477)

ЕКОЛОГІЧНИЙ КОНТРОЛІНГ
В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Спеціальність 08.08.01 – економіка природокористування і охорони
навколишнього середовища

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Суми – 2004

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Сумському державному університеті
Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Лук'янихін Вадим Олександрович,
Сумський державний університет, доцент кафедри
управління

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Харічков Сергій Костянтинович,
Інститут проблем ринку та економіко-екологічних
досліджень НАН України, заступник директора з
наукової роботи;

кандидат економічних наук, доцент
Жулавський Аркадій Юрійович,
Сумський державний університет Міністерства
освіти і науки України, доцент кафедри
управління.

Провідна установа: Київський Національний університет ім. Тараса
Шевченка Міністерства освіти і науки України,
кафедра економічної географії, м. Київ

Захист відбудеться “05” липня 2004 р. о 16:00 годині на засіданні
спеціалізованої вченої ради К 55.051.01 в Сумському державному
університеті за адресою: 40007, м. Суми, вул. Римського-Корсакова, 2, ауд.
М-412.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Сумського державного
університету за адресою: 40007, м. Суми, вул. Римського-Корсакова, 2.

Автореферат розісланий “ 04 ” червня 2004 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Сабадаш В.В.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. На сучасному етапі розвитку економіки України зростає роль процесів екологізації виробництва, реалізація яких дозволить розв'язувати конкретні еколого-економічні проблеми на рівні підприємства.

Екологізація виробництва неможлива без впровадження екологічного менеджменту на рівні основної ланки економіки – підприємства. При цьому однією з найголовніших проблем розробки і реалізації ефективної екологічної політики є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність.

У фундаментальних працях вітчизняних вчених, зокрема, О.Ф. Балацького, І.К. Бистрякова, П.П. Борщевського, Б.В. Буркинського, О.О. Веклич, Т.П. Галушкіної, Б.М. Данилишина, М.І. Долішнього, С.І. Дорогунцова, А.Ю. Жулавського, С.М. Козьменко, О.Л. Кашенко, В.С. Кравціва, Л.Г. Мельника, В.С. Міщенко, Є.В. Мішеніна, Ю.І. Стадницького, В.М. Степанова, В.М. Трегобчука, Ю.Ю. Туниці, С.К. Харічкова, А.В. Чупіса та інших достатньо ґрунтовно досліджені теоретичні питання, пов'язані із загальними проблемами екологічного управління і, зокрема, з процесами інформаційного забезпечення системи екоменеджменту на рівні підприємства; запропоновані науково-методичні підходи до формування інформаційних систем про стан навколишнього середовища на макро- та мікрорівнях. Знайшли своє вирішення практичні питання фінансування природоохоронної діяльності, зокрема, питання планування й обліку екологічних витрат, надання звітності з екологічної діяльності підприємств, індексації екологічних платежів підприємств, формування і використання коштів екологічних фондів, визначення ставок екологічного страхування тощо.

Разом з тим існуюча система інформації про природоохоронну діяльність на підприємствах України не відповідає сучасним вимогам, гальмує подальший розвиток і вдосконалення екологічного менеджменту.

Враховуючи вищенаведене, актуальність теми дисертаційного дослідження полягає в об'єктивній необхідності удосконалення обліку як витрат, так і результатів природоохоронної діяльності, а також активізації інформаційних функцій екоконтролінгу з метою упорядкування розподілу екологічних витрат між окремими видами виробів або операцій, а також удосконалення методик розрахунку збитків від забруднення навколишнього природного середовища й ефективності природоохоронних заходів.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконувалась у відповідності з тематикою пріоритетних напрямків розвитку науки та техніки, зокрема, тематикою наукових

досліджень Сумського державного університету за період 1997–2003 рр. Наукові результати, висновки та рішення дисертації були використані при виконанні фундаментальних тем: “Еколого-економічні обмеження розвитку теплоенергетичного комплексу в Україні” (№ держ. реєстр. 0103U000764), “Розробка ринково-орієнтованого фінансового механізму управління ефективністю екологічного розвитку автотранспортного процесу” (№ держ. реєстр. 0197U016593), науково-дослідної роботи на замовлення Центру економічних досліджень “Здійснити оцінку екологічних витрат виробництва одиниці національного доходу в Україні та розробити відповідні рекомендації” (№ держ. реєстр. 0103U006903), при виконанні НДР в Сумському обласному Відділенні Української Екологічної Академії наук, зокрема при розробці рекомендацій по впровадженню міжнародних стандартів серії ISO 14000 на ВАТ “Сумхімпром”. (№ держ. реєстр. 0101U001773).

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційного дослідження є розробка теоретичних і методичних основ формування екологічного контролінгу в загальній системі управління підприємством.

Відповідно до поставленої мети були визначені такі задачі:

- визначити та узагальнити основні тенденції й напрямки розвитку екологічного менеджменту, а також економічної сутності, місця та ролі екоконтролінгу як важливої його складової;
- провести аналіз науково-методичних підходів до визначення економічної сутності понять “екологічний контролінг”, “екологічний облік”, “екологічні витрати”;
- дослідити процеси інформаційного забезпечення системи екологічного менеджменту на рівні підприємства;
- проаналізувати теоретико-методичні підходи до формування системи планування та обліку екологічних витрат;
- дослідити існуючу на промислових підприємствах систему інформаційного забезпечення управлінських рішень у сфері природокористування й охорони довкілля на предмет її удосконалення;
- визначити основні принципи, напрямки й науково-методичну основу впровадження в системі управління промисловим підприємством елементів екологічного контролінгу.

Предмет і об’єкт дослідження. *Предметом* дослідження є еколого-економічні відносини, які виникають у процесі інформаційного забезпечення системи екоменеджменту на рівні підприємства.

Об’єкт дослідження – інформаційне забезпечення процесу екологізації діяльності промислового підприємства.

Методи дослідження. Теоретико-методичну основу дисертаційного дослідження склали фундаментальні наукові положення економіки природокористування, економічної теорії сталого розвитку, теорії менеджменту та екологічного управління, теорії управлінського обліку, загальної теорії систем.

Для вирішення поставлених задач у дисертації використовувались загальнонаукові та спеціальні методи наукових досліджень, зокрема: статистичний і порівняльний аналіз – при дослідженні екологічної ситуації та перспектив її розвитку на державному, регіональному й локальному рівнях, а також при вивченні зарубіжного й вітчизняного досвіду управлінського обліку в екологічній сфері; комплексного аналізу – при узагальненні теоретико-методичних підходів до формування принципів екологізації виробництва й екологічного менеджменту в вітчизняних умовах господарювання; причинно-наслідкових зв'язків – при дослідженні сутності й змісту понять “екологічний контролінг”, “екологічний облік”, “облік екологічних витрат”, “екологічні витрати”; системно-структурного аналізу – при визначенні взаємозв'язку складових частин бухгалтерського обліку на промисловому підприємстві; балансовий метод – при складанні звіту про екологічну діяльність підприємства.

У дослідженні було використано законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України щодо охорони навколишнього природного середовища, офіційні матеріали Держкомстатистики України і Сумського обласного та міських управлінь статистики; монографії та науково-аналітичні статті вітчизняних та зарубіжних авторів.

Наукова новизна одержаних результатів:

- суттєво розвинено економічну сутність категорії “екологічний контролінг”, яка трактується як інформаційно-аналітичний інструмент екоменеджменту, що являє собою систему екологічного планування, обліку, контролю, аналізу і аудиту, реалізація яких сприяє обґрунтуванню альтернативних підходів при здійсненні оперативного й стратегічного управління підприємством, спрямованих на підвищення еколого-економічної ефективності;
- подальшого розвитку дістали методичні положення щодо відображення природоохоронних витрат в управлінському й фінансовому обліку; а також вперше розроблено схему обліку господарських операцій, пов'язаних із природоохоронною діяльністю на рахунках бухгалтерського обліку;
- розвинені наукові принципи та удосконалено методи формування системи статистичної інформації на рівні окремого підприємства;
- набули подальшого розвитку методичні положення щодо введення окремої калькуляційної статті “екологічні витрати” з метою її

використання при розрахунку собівартості продукції, робіт і послуг, а також вперше запропоновано складання планового кошторису відповідних витрат;

- подальшого розвитку набула система класифікації екологічних витрат за найбільш істотними, з точки зору екологічного обліку, ознаками, яка може бути основою для складання єдиного класифікатора природоохоронних витрат на рівні міністерств, а також класифікатора-довідника екологічних витрат на підприємствах-забруднювачах.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що запропоновані в роботі методичні рекомендації щодо удосконалення системи інформаційного забезпечення управління природоохоронною діяльністю надають змогу створити умови для “зрівняння у правах” основної, господарської і природоохоронної діяльності при їх оцінці й стимулюванні; забезпечити вирішення проблеми визначення економічної ефективності природоохоронних заходів і оцінки економічних збитків суспільства внаслідок забруднення навколишнього природного середовища.

Введення екоконтролінгу в практику діяльності підприємства дозволить: прискорити впровадження системи екологічного менеджменту згідно з положеннями стандартів ISO 14000; здійснювати планування, нормування й облік екологічних витрат, а також контроль й аналіз інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування; підвищити значення природоохоронної діяльності в економіці підприємства, її вплив на формування кінцевих показників його роботи; налагодити систему внутрішньовиробничих відносин між окремими підрозділами підприємства.

Розроблені методичні підходи та практичні рекомендації щодо інформаційного забезпечення процесу екологізації діяльності промислового підприємства є передумовою поглибленого вивчення “фінансових наслідків” від природоохоронної діяльності та їх впливу на рентабельність підприємства і його цінову політику. Науково-методичні та практичні результати дисертаційного дослідження були використані на ВАТ “Сумхімпром” при розробці напрямків з удосконалення інформаційного забезпечення процесу екологізації виробничної діяльності (акт впровадження від 9 лютого 2004 р.).

Матеріали дисертаційної роботи використовуються в навчальному процесі Сумського державного університету при підготовці дисциплін “Бухгалтерський облік”, “Аудит”, “Податковий менеджмент”, “Контролінг”, “Управління природоохоронною діяльністю”, що підтверджено відповідним актом.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею, в якій викладено авторський підхід до розробки теоретичних і методичних основ формування екологічного

контролінгу в загальній системі управління підприємством. Сформульовані в дисертаційній роботі наукові положення, висновки та рекомендації належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані лише ті ідеї та положення, які запропоновані автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи доповідались та обговорювались на 4 наукових та науково-практичних конференціях: всеукраїнській науковій конференції студентів та молодих учених “Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання” (Донецьк, 2000 р.), всеукраїнській науково-практичній конференції “Шляхи зміцнення фінансово-економічної самостійності регіонів України” (Дніпропетровськ, 2000 р.), четвертій міжнародній міждисциплінарній науково-практичній конференції “Сучасні проблеми гуманізації і гармонізації управління” (Харків, 2003 р.), другій міжнародній науково-практичній конференції “Динаміка наукових досліджень 2003” (Дніпропетровськ, 2003 р.).

Публікації. Основні результати дисертаційного дослідження опубліковані в 11 наукових працях загальним обсягом 21,64 д.а. (з них особисто автору належить 14,09 д.а.), у тому числі: в одній монографії у співавторстві, у 2 брошурах, у 4 статтях у наукових фахових виданнях (із них 3 – у співавторстві), 4 публікації у матеріалах конференцій.

Структура і обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 179 найменувань, 8 додатків і містить 18 таблиць і 20 рисунків. Повний обсяг дисертації становить 228 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

У першому розділі “Аналіз теоретичних і методичних передумов екологічного контролінгу в умовах екологізації виробництва”, досліджені й узагальнені науково-методичні підходи до формування складових екологізації виробництва й екологічного менеджменту на рівні підприємства. Проаналізовані тенденції і напрямки розвитку екологічного менеджменту як основи екологізації виробництва.

Показано, що одним із пріоритетних завдань екологічної політики України є збір, обробка й аналіз об’єктивної статистичної інформації. Така інформація необхідна при розробці довгострокових програм сталого розвитку країни та її регіонів, визначенні основних пропорцій між екологічними можливостями й соціально-економічними потребами суспільства. Доведено, що особливого значення набуває інформація про природоохоронні витрати при проведенні поточної екологічної політики,

формуванні відповідних статей державного бюджету й контролю за їх виконанням, визначенні обсягів і напрямків природоохоронних робіт в окремих регіонах і галузях економіки, удосконаленні еколого-економічних методів впливу на природокористувачів.

Аналіз статистичних даних підтверджує, що економіка України може бути охарактеризована як дефіцитна з погляду реальних екоресурсних надходжень: частка екологічних зборів у загальній сумі податків складає близько 0,3%, тоді як в країнах Західної Європи цей показник коливається в межах від 4,4% в Австрії до 11,9% в Ірландії; поточні витрати на природоохоронну діяльність значно перевищують капітальні. При постійно зростаючих загальних витратах на охорону навколишнього середовища частка фінансування за рахунок державного і місцевих бюджетів має тенденцію до зниження. Так, у 2000 році бюджетне фінансування склало 1,8% загальної величини витрат (для порівняння: в Австрії екологічні інвестиції досягають 16% всіх капіталовкладень). Хоча в 2002 році цей показник збільшився до 2,57%, цього недостатньо для проведення ефективної природоохоронної діяльності.

У роботі запропоновано науково-методичні підходи до визначення сутності та змісту екоконтролінгу як інформаційно-аналітичного інструменту екологічного менеджменту, а також визначено економічний зміст таких понять як “екологічний облік” та “облік екологічних витрат”. Під *екоконтролінгом* ми розуміємо систему екологічного планування, обліку, контролю, аналізу та аудиту, реалізація яких сприяє обґрунтуванню альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління підприємством, спрямованих на підвищення еколого-економічної ефективності; *екологічний облік* на підприємстві в дисертації трактується як система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування і охорони навколишнього середовища з метою обґрунтування управлінських рішень; під *обліком екологічних витрат* – система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації про екологічні витрати підприємства з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень.

У роботі доведено, що впровадження екоконтролінгу на підприємствах неможливе без вдосконалення системи екологічного обліку, оскільки саме з його допомогою можна отримати достовірну інформацію про екологічну діяльність підприємства. На основі аналізу існуючої в Україні системи бухгалтерського обліку і поділу його на фінансовий, управлінський і податковий автор дійшов висновку, що екологічний облік доцільно віднести до складу управлінського обліку як невід’ємну його частиною (рис. 1).



Рис. 1. Екологічний облік у системі бухгалтерського обліку

У другому розділі “Теоретичні та науково-методичні підходи до планування й обліку екологічних витрат у системі екоконтролінгу” уточнено економічну сутність категорії “екологічні витрати”, запропоновані принципи та розроблено методи визначення їх величини та структури. Вдосконалені методичні підходи до планування та обліку екологічних витрат, визначення амортизації основних фондів природоохоронного призначення як джерела фінансування їх простого відтворення.

У роботі доведено, що облік екологічних витрат є основним елементом екологічного обліку в цілому. При цьому зазначено, що існують різні підходи до трактування категорії “екологічні витрати”. Більшість авторів ототожнюють поняття, які російською мовою визначаються як “экологические затраты” та “экологические издержки”. Нами екологічні витрати трактується як виражена у вартісній формі сукупність усіх витрат підприємства, які забезпечують процеси природокористування і охорони навколишнього середовища.

Пропонується класифікація екологічних витрат за найбільш істотними, з точки зору екологічного обліку, ознаками (табл. 1), яка може бути основою для складання єдиного класифікатора природоохоронних витрат за галузями, видами й характером їх використання.

Класифікація екологічних витрат

Класифікаційні ознаки	Витрати
Галузеві	Галузь, підгалузь, вид виробництва
Територіальні	Регіон, область, район, місто
Види витрат	За економічними елементами За статтями калькуляції
Економічна природа витрат	Поточні Капітальні
Джерела фінансування	Власні кошти, позичений капітал та ін.
Форми здійснення	Поточна природоохоронна діяльність Природоохоронні заходи
Місце виникнення	Витрати виробництва, цеху, ділянки, окремої служби
Спосіб перенесення витрат на продукцію	Прямі Непрямі
Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Постійні Змінні
Напрямки природоохоронної діяльності	Охорона водних ресурсів Охорона повітряного басейну Охорона земель Охорона надр Відтворення біологічних ресурсів, у т.ч.: - охорона лісових ресурсів - створення і розвиток природоохоронних територій - охорона і відтворення диких тварин і птахів - відтворення рибних ресурсів
Види природоохоронної діяльності	Витрати на відтворення природних ресурсів Витрати на запобігання забруднення довкілля Витрати на ліквідацію (компенсацію) наслідків забруднення довкілля

На основі класифікації пропонується проводити на підприємствах ретельну інвентаризацію обладнання і споруд в основних і допоміжних цехах і розробляти більш конкретизований для кожного цеху перелік основних засобів і робіт, які повністю або частково належать до екологічних. Рекомендовано розробити коди екологічних витрат за вказаною розбивкою, а в первинні документи внести відповідні реквізити.

Ці коди мають містити такі відомості: шифр за типовим класифікатором; місце виникнення витрат; вид виробу (його шифр), у собівартість якого будуть включені дані витрати; рахунок аналітичного обліку.

Проведений у роботі аналіз джерел фінансування природоохоронної діяльності показав, що основна їх частина (90–98%) покривається за рахунок власних коштів підприємства. Кошти державних і місцевих фондів охорони довкілля використовуються не в повному обсязі, а більша їх частина – не за цільовим призначенням та пріоритетними напрямками.

Одним із джерел валового самофінансування є амортизація. Разом з тим існуючі методи нарахування амортизаційних відрахувань і включення їх у собівартість продукції та валові витрати не стимулюють підприємства до простого та розширеного відтворення основних фондів. Так, за даними управління статистики по Сумській області ступінь зносу основних фондів

природоохоронного призначення склав у 2002 р. 48,4%, при цьому показник їх вибуття перевищує коефіцієнт відновлення майже втричі.

У дисертаційній роботі з метою вдосконалення фінансування відтворення природоохоронних фондів на підприємстві запропоновано ввести екологічний амортизаційний фонд. Контроль за використанням коштів фонду слід включити у функції служби екоконтролінгу, яку доцільно створювати на базі існуючих на підприємствах відділів охорони природи.

У **третьому розділі** “Удосконалення системи екоконтролінгу на промислових підприємствах” запропоновані принципи управління потоками екологічної інформації на підприємстві; сформульовані напрямки розвитку систем планування й обліку екологічних витрат на промислових підприємствах, а також запропоновано рекомендації щодо удосконалення елементів екоконтролінгу на мікрорівні.

В дисертаційному дослідженні зазначено, що запронований механізм інформаційного забезпечення повинен співвідноситися з екологічними стандартами підприємства і забезпечувати більш якісне виконання підприємством вимог, відображених у цих стандартах.

Застосування стандартів системи ISO 14000, дія яких поширюється на управління навколишнім середовищем, а також екологічного контролінгу має загальну мету – забезпечити організації інструментарієм для ефективного управління навколишнім середовищем, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою управління. Це допоможе організаціям досягти як екологічних, так і економічних цілей. При цьому зазначено, що окремі елементи системи екоконтролінгу враховані в стандартах системи ISO 14000. Зокрема, в розділі 4.2 “Екологічна політика” державного стандарту України ДСТУ ISO 14001–97 зазначається, що вище керівництво має окреслити основні напрямки екологічної політики і забезпечити, щоб вона передбачала наявність організаційної структури, спрямованої на вирішення екологічних цілей і задач.

Щодо екологічного аудиту (розділ 4.5.4 ДСТУ ISO 14001–97) як інструменту надання інформації, як правило, зовнішнім користувачам, екоконтролінг має забезпечувати необхідною інформацією, насамперед, вище керівництво організації. Крім того, одним із найважливіших принципів роботи служби екологічного контролінгу на підприємстві є її постійне функціонування з метою забезпечення як оперативного, так і довгострокового існування підприємства.

У дисертаційній роботі зазначено, що аналіз з боку керівництва (розділ 4.6 ДСТУ ISO 14001–97) повинен охоплювати встановлення можливої потреби в зміні політики, цілей та інших елементів системи управління навколишнім середовищем, а також результати аудиту, обставини, які змінюються, і зобов’язання щодо постійного вдосконалення.

При цьому зазначено, що останнє положення (принцип постійного вдосконалення) має бути відображене також і в системі екоконтролінгу (рис. 2).



Рис. 2. Механізм функціонування системи екологічного контролінгу

Крім того, у дослідженні підкреслюється, що, будучи координуючою функцією, екоконтролінг повторює кожен цикл функціонування системи екоменеджменту в зворотньому напрямі. Тобто використовується принцип зворотнього зв'язку, з метою виявлення й актуалізації максимально об'єктивної екологорелевантної інформації.

Загалом, у дисертаційному дослідженні зазначено, що удосконалення системи екологічного контролінгу на промислових підприємствах переважає повторення таких етапів функціонування системи екологічного менеджменту, як аналіз, планування і координація, регулювання і реалізація, контроль і моніторинг. Такий комплексний підхід надає змогу забезпечити альтернативність підходів у прийнятті управлінських рішень у сфері природокористування і охорони довкілля на підприємстві.

Аналіз систем планування та обліку екологічних витрат на вітчизняних підприємствах як базових елементів екоконтролінгу дозволив виявити ряд недоліків, основними з яких є такі: при складанні калькуляції собівартості окремих виробів екологічні витрати не виділені в окрему статтю, а наведені у

загальновиробничих витратах і розподіляються разом із ними пропорційно сумі основних витрат на переробку. Такий метод розподілення екологічних витрат значною мірою змінює собівартість окремих виробів, а в подальшому і ціну продукції. Автором пропонується здійснювати розподілення екологічних витрат залежно від обсягів і токсичності шкідливих речовин, що викидаються при виробництві тієї чи іншої продукції; у бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з природокористуванням не знаходять свого відображення, через відсутність у плані рахунків бухгалтерського обліку окремого рахунку, а існуючі показники екологічних витрат не відображають їх дійсної величини; на більшості підприємств не складається звіт, який би містив комплексну інформацію щодо екологічної діяльності підприємства і був доступний як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам.

Зазначені недоліки системи еколого-економічної інформації мають місце і в практиці управління підприємствами ВАТ “Сумихімпром” і ВАТ “Центролит”.

З метою усунення виявлених недоліків у плануванні та обліку екологічних витрат у роботі обґрунтовано доцільність та запропоновано методичні положення щодо виділення окремої калькуляційної статті – “Екологічні витрати” для відображення в собівартості продукції екологічних витрат, а також окремого синтетичного рахунку для обліку цих витрат за економічними елементами. Це надасть можливість службі охорони природи підприємства або його цехам планувати поточні витрати на природоохоронну діяльність та здійснювати їх розподіл між продукцією, що випускається залежно від питомих показників утворення шкідливих речовин на одиницю продукції, планових норм витрат природних ресурсів та діючих нормативів ГДК, ГДВ, ГДС. Обґрунтовується доцільність та пропонується ввести в план рахунків бухгалтерського обліку окремих рахунок 8-го класу з метою відображення природоохоронних витрат в управлінському й фінансовому обліку; а також розробити схему обліку господарських операцій, пов'язаних з природоохоронною діяльністю на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 3).

Практичною реалізацією системи екоконтролінгу, на нашу думку, має бути “Звіт про екологічну діяльність підприємства”, який повинен знайти відображення в системі державної статистичної звітності підприємства.

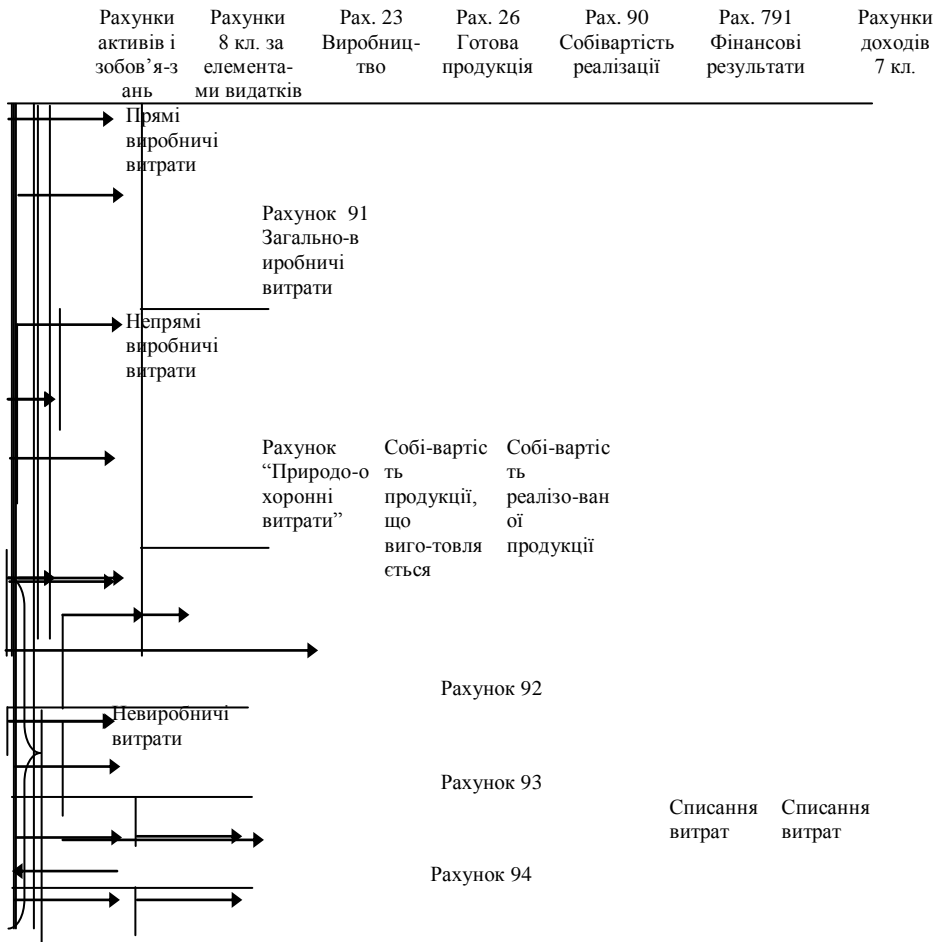


Рис. 3. Пропонована схема відображення господарських операцій природоохоронного характеру

Структура запропонованого звіту містить дві головні частини. Перша – це основний звіт (табл. 2), який повинен відображати як витратну частину, пов’язану з екологічними витратами, так і доходну, пов’язану з отриманням доходів від ведення природоохоронної діяльності. Друга частина – це додатки, які слід розробляти таким чином, щоб вони в якості окремих звітів могли надаватись у різні контролюючі служби (статуправління, податкову інспекцію, держуправління екоресурсів та ін.):

Таблиця 2

Основний звіт про екологічну діяльність підприємства

№ п/п	Найменування показника	Звітний період	Попередній період
I Витрати:			
1.	Капітальні витрати, усього, у тому числі:		
1.1.	Введення нових об'єктів природоохоронного призначення.		
1.2.	Ремонт і реконструкція діючих об'єктів.		
1.3.	Інші капітальні витрати.		
2.	Поточні витрати, усього, у тому числі:		
2.1.	Витрати, пов'язані із утриманням і експлуатацією природоохоронного обладнання.		
2.2.	Утилізація (поховання) відходів.		
2.3.	Витрати на утримання персоналу.		
2.4.	Адміністративні витрати.		
2.5.	Інші поточні витрати.		
3.	Податки й збори, усього, у тому числі:		
3.1.	Збори за викиди, скиди, розміщення відходів у межах встановлених лімітів.		
3.2.	Збори за викиди, скиди, розміщення відходів понад встановлені ліміти.		
3.3.	Збори за викиди в атмосферне повітря від рухомих джерел.		
3.4.	Збори за збитки, завдані природі, і штрафи за порушення природного законодавства.		
Всього витрат			
II Доходи (економії):			
4.	Економія або дохід унаслідок:		
4.1.	Скорочення обсягів твердих відходів.		
4.2.	Скорочення викидів в атмосферне повітря, у тому числі скорочення викидів в атмосферне повітря від рухомих джерел.		
4.3.	Скорочення викидів у водні джерела.		
4.4.	Переробки вторинної сировини.		
4.5.	Інші економії (доходи).		
Всього доходів (економії)			

Додатки до основного звіту:

- розрахунок збору за забруднення навколишнього середовища;
- охорона атмосферного повітря;
- охорона водних ресурсів;
- охорона земельних ресурсів;
- звіт про утворення і знищення токсичних відходів;
- зниження рівня шуму і вібрацій;
- охорона природних ландшафтів;
- дослідження у сфері навколишнього середовища;
- відновлення і демонтаж обладнання;
- відомість про матеріальні витрати на природоохоронну діяльність;
- розрахунок амортизації природоохоронних фондів;
- інші види діяльності у сфері охорони довкілля.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичні узагальнення та представлено авторське розв'язання наукової проблеми – розробки науково-методичних основ формування екологічного контролінгу в загальній системі управління підприємством. Розв'язання цієї проблеми дозволяє здійснювати планування, нормування й облік екологічних витрат, а також контроль й аналіз інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування і оцінювати значення природоохоронної діяльності в економіці підприємства, її вплив на формування кінцевих показників його роботи.

Результати дослідження є підставою для таких висновків.

1. У дисертації в якості основи впровадження екоконтролінгу на підприємствах запропоновано використовувати екологічний облік, оскільки саме з його допомогою можна отримати вихідну інформацію про екологічну діяльність підприємства. На основі аналізу існуючої в Україні системи бухгалтерського обліку й поділу його на фінансовий, управлінський і податковий автор дійшов висновку, що екологічний облік має бути включений до складу управлінського і бути невід'ємною його складовою.

2. У роботі визначена економічна сутність поняття “екологічний контролінг”, що являє собою систему екологічного планування, обліку, контролю, аналізу і аудиту, реалізація яких сприяє обґрунтуванню альтернативних підходів при здійсненні оперативного й стратегічного управління підприємством, спрямованих на підвищення еколого-економічної ефективності. Уточнено пов'язаний з даним поняттям термін “екологічний облік”, під якими розуміється система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування і охорони навколишнього середовища з метою обґрунтування управлінських рішень. Поняття “екологічні витрати” в дослідженні трактується як виражена у вартісній формі сукупність усіх витрат підприємства, які забезпечують процеси природокористування і охорони навколишнього середовища.

3. У дисертації набула подальшого розвитку система класифікації екологічних витрат за найбільш істотними, з точки зору екологічного обліку, ознаками, яка дозволяє скласти єдиний класифікатор природоохоронних витрат на рівні міністерств, а також деталізованого класифікатора-довідника екологічних витрат на підприємствах, що забруднюють довкілля.

4. У дисертації дістали подальший розвиток методичні положення щодо введення окремої калькуляційної статті “екологічні витрати”, які дозволяють використовувати її при розрахунку собівартості продукції, робіт і послуг, а надалі і при ціноутворенні на окремі види продукції. При цьому запропоновано розподіляти екологічні витрати на собівартість продукції пропорційно обсягам і токсичності шкідливих речовин, що викидаються при виробництві тієї чи іншої продукції.

5. Запропоновані в дисертаційній роботі методичні положення щодо введення в План рахунків бухгалтерського обліку окремого рахунку 8-го класу, а також розроблена схема обліку господарських операцій, пов'язаних з природоохоронною діяльністю на бухгалтерських рахунках, дозволяють відобразити екологічні витрати в управлінському й фінансовому обліку на підприємстві.

6. Розроблений в дисертації комплексний звіт “Про екологічну діяльність підприємства”, що підлягає опублікуванню, складений на основі відокремленого планування й обліку екологічних витрат, дозволяє створити гнучкий інструмент управління на підприємстві і надає йому можливість здійснювати систематичний контроль за екологічними аспектами діяльності й аналізувати критичні ситуації, а також формулювати цілі екологічної політики і розробляти програми для конкретних видів діяльності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ

Монографії та брошури

1. Кирсанова Т.А., Кирсанова Е.В., Лукьянихин В.А. Экологический контроллинг – инструмент экоменеджмента / Под ред. к.э.н., доц. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Изд-во “Козацький вал”, 2004. – 222 с. *Особистий внесок: сформульовані науково-методичні принципи формування екологізації виробництва як складової концепції переходу України до сталого розвитку, а також екоконтролінгу як інформаційно-аналітичного інструменту екологічного менеджменту; проаналізовані системи обліку екологічних витрат в Україні й за кордоном; наведені практичні підходи до амортизації основних фондів природоохоронного значення як одного з найважливіших елементів екологічних витрат; запропоновані принципи вдосконалення й рекомендації щодо оптимізації елементів системи екоконтролінгу на промислових підприємствах.*
2. Кирсанова Т.А. Информационное обеспечение управленческого учета экологических затрат. – Сумы: Изд-во “Козацький вал”, 2003. – 52 с.
3. Кирсанова Т.А. Налоговый учет в системе рыночных отношений. Методические рекомендации по ведению налогового и бухгалтерского учета на предприятиях. – Сумы: ВВП “Мрія” ЛТД, 1997. – 24 с.

Статті в наукових фахових виданнях

4. Кирсанова Т.А. Классификация экологических затрат как основа разработок по их планированию и учету // Економіка: проблеми теорії та

- практики: Зб. наук. пр. – Вип. 188: У 4 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. Том III. – С. 744-751.
5. Лукьянихин В.А., Кирсанова Т.А. Учет экологических затрат в системе управления предприятиями // Вісник СумДУ. – 2001. – № 6 (27) – 7 (28). – С. 89-100. *Особистий внесок: досліджено взаємозв'язок складових частин бухгалтерського обліку й структуру екологічних витрат; запропоновано структуру звіту про екологічну діяльність підприємства, а також схему відображення господарських операцій природоохоронного характеру в бухгалтерському обліку.*
 6. Кирсанова Т.А., Кирсанова Н.В. Экологические фонды – основной источник инвестиций природоохранной деятельности // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. – Вип. 65. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2000. – С. 57-61. *Особистий внесок: проведено аналіз практичних підходів до амортизації основних фондів природоохоронного значення як одного з найважливіших елементів екологічних витрат.*
 7. Кирсанова Т.А., Пликус И.И. Экологический баланс как составная часть финансовой отчетности предприятия // Механізм регулювання економіки, економіка природокористування, економіка підприємства та організація виробництва: Зб. наук. пр. – Вип. 3. – Суми: Вид-во Сумського державного університету, 2000. – С. 28-37. *Особистий внесок: вдосконалено принципи та методи формування системи статистичної інформації на рівні окремого підприємства на основі відокремленого планування й обліку екологічних витрат.*

Матеріали і тези конференцій

8. Кирсанова Т.А., Кирсанова Н.В. Экологические фонды – основной источник инвестиций природоохранной деятельности // Тр. всеукр. наук.-практ. конф. “Шляхи зміцнення фінансово-економічної самостійності регіонів України”. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – С. 116. *Особистий внесок: проведено аналіз практичних підходів до амортизації основних фондів природоохоронного значення як одного з найважливіших елементів екологічних витрат.*
9. Кирсанова Т.А., Кирсанова Н.В. Экологическая отчетность в системе управления предприятием // Тр. Всеукр. наук. конф. студентів та молодих учених “Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання”. Част. 1. – Донецьк: ДоНУ, 2000. – С. 17-18. *Особистий внесок: запропоновано включення в перелік звітів, що підлягають публікуванню, звіт, пов'язаний із природоохоронною діяльністю підприємства.*
10. Кирсанова Т.А. Финансирование природоохранной деятельности в Сумской области: статистический анализ // Матеріали 4-й Междунар.

- междисциплинарной научн.-практ. конф. “Современные проблемы гуманизации и гармонизации управления”. – Харьков, 2003. – С. 300-301.
11. Кирсанова Т.А. Источники информационного обеспечения управленческих решений в области природопользования // Матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. “Динаміка наукових досліджень 2003”, Т. 27. – Дніпропетровськ: “Наука і освіта”, 2003. – С. 34-37.

АНОТАЦІЯ

Кирсанова Т.О. – Екологічний контролінг в системі управління підприємством. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.08.01 – економіка природокористування і охорони навколишнього середовища. – Сумський державний університет, Суми, 2004.

Дисертація присвячена розвитку теоретичних та методичних положень екологічного контролінгу в системі управління підприємством та удосконаленню системи управління потоками екологічної інформації в структурі підприємства.

Узагальнені науково-методичні підходи до формування основних напрямків екологічного менеджменту в рамках екологізації виробництва. Висвітлені сутність і зміст категорії “екоконтролінг” як інформаційно-аналітичного інструменту екоменеджменту. Наведене авторське визначення змісту таких понять, як “екологічний облік” та “екологічні витрати”. Запропоновано класифікацію екологічних витрат, яка може становити основу складання єдиного класифікатора природоохоронних витрат. Сформульовані напрямки удосконалення систем планування й обліку екологічних витрат на промислових підприємствах. Дістали подальшого розвитку методичні положення щодо введення окремої калькуляційної статті “екологічні витрати”, при цьому запропоновано розподіляти екологічні витрати на собівартість продукції пропорційно обсягам і токсичності шкідливих речовин, що викидаються при виробництві продукції. У роботі пропонується ввести в план рахунків бухгалтерського обліку окремих рахунок 8-го класу, а також розроблена схема обліку господарських операцій, пов’язаних з природоохоронною діяльністю на бухгалтерських рахунках. Розроблений комплексний звіт “Про екологічну діяльність підприємства”, який повинен містити інформацію про витрати та доходи, пов’язані з природокористуванням.

Ключові слова: екологізація виробництва, екологічний менеджмент, екологічний контролінг, інформаційне забезпечення, управлінський облік, екологічний облік, екологічні витрати, облік і планування екологічних витрат.

АННОТАЦИЯ

Кирсанова Т.А. – Экологический контроллинг в системе управления предприятием. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.08.01 – экономика природопользования и охраны окружающей среды. – Сумский государственный университет, Сумы, 2004.

Диссертация посвящена развитию теоретических и методических положений экологического контроллинга в системе управления предприятием и совершенствованию системы управления потоками экологической информации в структуре предприятия.

Обобщены научно-методические подходы к формированию основных направлений экологического менеджмента в рамках экологизации производства. Определены сущность и содержание категории “экоконтроллинг” как информационно-аналитического инструмента экологического менеджмента. Приведено авторское определение содержания таких понятий как “экологический учет” и “экологические затраты”. Предложена классификация экологических затрат, которая может выступать основой для составления единого классификатора природоохранных затрат. Сформулированы направления совершенствования систем планирования и учета экологических затрат на промышленных предприятиях. Получили дальнейшее развитие методические рекомендации по выделению самостоятельной калькуляционной статьи “экологические затраты” для отражения в себестоимости продукции экологических затрат, при этом предлагается распределять такие затраты на себестоимость продукции пропорционально объемам и токсичности вредных веществ, выделяемых при производстве продукции. Предложено ввести в план счетов бухгалтерского учета отдельный счет 8-го класса, а также разработана схема учета хозяйственных операций, связанных с природоохранной деятельностью на счетах бухгалтерского учета. Разработан комплексный отчет “Об экологической деятельности предприятия”, который должен содержать информацию о затратах и доходах, связанных с природоохранной деятельностью.

Ключевые слова: экологизация производства, экологический менеджмент, экологический контроллинг, информационное обеспечение, управленческий учет, экологический учет, экологические затраты, учет и планирование экологических затрат.

SUMMARY

Kirsanova T.O. – Ecological Controlling in the System of Enterprise Management. – Manuscript.

The dissertation for taking the Candidate degree of economic sciences on the speciality 08.08.01 – Economics of Nature Management and Protection of the Environment. – Sumy State University, Sumy, 2004.

The dissertation is devoted to the development of the theoretical and methodical clauses of ecological controlling in the system of enterprise management, and also to the development of perfection principles of ecological information flows at the enterprise structure and recommendations on optimization of the ecocontrolling elements on the micro level.

In the dissertation it is analyzed and generalized theoretical and methodical approaches to forming of the basic directions of the ecological management in the framework of production ecologization. Scientific and methodical principles of definition of the ecocontrolling substance and content are highlighted as information and analytical instrument of ecomanagement, and also are carried out the analysis of scientific and methodical approaches to definition of economic content of such concepts as “ecological account at the enterprise”, “ecological costs”, “account of ecological costs”. The classification of ecological costs are proposed, which can serve the basis for composition of the unique classifier of environmental costs. The perfection principles of ecological information flows management in the enterprise structure are developed; directions of perfection of planning system and ecological costs account system at the industrial enterprises are formulated, and also recommendations regarding the optimization of the ecocontrolling elements on the micro level are proposed.

Key Words: production ecologization, ecological management, ecological controlling, dataware, management account, ecological account, ecological costs, account and planning of ecological costs.

Підписано до друку 04.06.2004р.
Друк офсетний.
Обл.-вид. арк. 1,2.

Формат 60x84/16.
Умовн. друк. арк. 1,1.
Наклад 100 прим.

Папір офсетний.
Гарнітура Таймс.
Замовлення №

Друкарня СумДУ. 40007, м. Суми,
вул. Римського-Корсакова, 2