

РОЗДІЛ IV

ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 658.012

Погорелов Юрій Сергійович,
д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка,
Вахлакова Вікторія Володимирівна,
к.е.н., асистент кафедри обліку та аудиту,
Донбаський державний технічний університет

ОБЛІК ВИТРАТ НА ЕКОЛОГІЗАЦІЮ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Актуальність теми дослідження обумовлена об'єктивністю та затребуваністю процесів екологізації діяльності вітчизняних підприємств й відповідною необхідністю відображення таких процесів у бухгалтерському обліку для формування об'єктивної та адекватної інформації щодо міри екологізації діяльності підприємства. Мета статті полягає в окресленні пропозицій щодо накопичення в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства на основі використання наявних рахунків обліку витрат та окремих інструментів обліку витрат. Для отримання результатів дослідження використано нормативний метод, монографічний аналіз, сценарний аналіз, візуалізація. Обґрунтовано необхідність якнайскорішого вирішення питань забезпечення екологізації діяльності вітчизняних підприємств. Розглянуто поняття екологізації, екологізації виробництва та споживання. Проведено аналіз існуючих підходів до відображення у бухгалтерському обліку інформації щодо екологізації діяльності підприємства. Уточнено розуміння витрат на екологізацію діяльності підприємства та їхньої відмінності від екологічних витрат. Розглянуто напрями використання інформації щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства для різних зацікавлених контактних аудиторій. Окреслено економічну цінність інформації щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства. Проведено аналіз можливості використання існуючих у бухгалтерському обліку рахунків для накопичення інформації щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства. Показано існуючі суперечності у разі використання наявної методології бухгалтерського обліку під час обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства. Сформовано пропозиції щодо накопичення інформації про витрати на екологізацію діяльності підприємства у бухгалтерському обліку. Запропоновано створення форм управлінської звітності щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства. Результатами дослідження є пропозиції щодо накопичення у бухгалтерському обліку інформації щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства. Наукова новизна дослідження та його практична цінність полягає у визначенні варіантів співвідношення обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства із загальноприйнятим відповідно до П(С)БО бухгалтерським обліком на підприємствах, визначених пропозиціях щодо накопичення інформації про витрати на екологізацію діяльності підприємства у бухгалтерському обліку та внутрішній управлінській звітності підприємства.

Ключові слова: облік, екологізація, витрати на екологізацію діяльності, екологічні витрати, Life cycle costing, управлінська звітність.

ВСТУП

Постановка проблеми. Об'єктивне зростання антропогенного навантаження на довкілля майже у всіх сегментах національного господарства призвело до необхідності переорієнтації з суто економічного погляду на економічні явища та процеси до еколого-економічного погляду, тобто врахування не тільки виключно фінансових результатів та оцінок діяльності

економічних агентів, але й екологічних оцінок. Така проблема існує у всьому світі, й вона є справедливою для України, адже в Україні забруднення довкілля різними джерелами такого забруднення є загрозливим: останніми роками загальний повний обсяг викидів забруднюючих речовин сягає більше 450 млн. тон щорічно [27]; на кожен квадратний кілометр території країни припадало 328,3 тонн діоксиду вуглецю і 7,2 тонн інших забруднюючих повітря речовин [27].

Однак, у деяких регіонах ці показники значно перевищили середній рівень по країні. Так, у Донецькій області обсяги викидів у розрахунку на 1 км² були більшими у 8 разів, а на 1 особу у 3,6 рази, Дніпропетровській – відповідно, у 4 та 3 рази, Луганській – у 2,3 та 2,1 разів більше [27].

В Україні об'єктивно існують причини, які загострюють екологічні проблеми: очисне обладнання схильне до зносу на 50-70%, а його відновлення через відсутність коштів не проводиться; зменшено темпи, а в ряді випадків призупинено капітальне будівництво, реконструкція та модернізація екологічних об'єктів, впровадження екологічно чистих та ресурсозберігаючих технологій; діючий економічний механізм природокористування носить фіскальний характер, спрямований в основному на акумуляцію

коштів на місцевому, обласному та державному рівнях і не враховує економічні інтереси підприємства; недосконала податкова система, відсутні будь-які пільги, пов'язані з активізацією природоохоронної діяльності [12, с. 15; 17, с. 32].

Все сказане зумовлює актуалізацію проблематики екологізації діяльності підприємства та всіх пов'язаних із нею питань, у тому числі питань витрат на екологізацію та їхнього відображення в обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства потребує уточнення змісту поняття екологізації. Існуючі точки зору щодо поняття екологізації, зокрема екологізації виробництва представлено у табл. 1.

Таблиця 1

Тлумачення поняття «екологізація виробництва»

Джерело	Визначення поняття
[33]	Комплекс заходів, який включає в себе передусім раціональне використання природних ресурсів на всіх стадіях їх переробки та відтворення, зменшення кількості відходів та оптимізацію їх якості, раціональне розташування виробничих сил, а також раціоналізацію мислення технічних робітників
[32]	Інструмент забезпечення екологічної безпеки та досягнення сталого розвитку, інтегруючий соціо-еколого-економічні процеси, засновані на прийнятті взаємопов'язаних економічних, техніко-технологічних, соціальних рішень, що сприяють ефективному досягненню екологічних цілей і завдань в еколого-економічній виробничій системі
[26]	Удосконалення наявних і створення нових технологічних процесів, які повніше задовольняють принцип непорушення екологічної рівноваги

Поняття «екологізація» конкретизується стосовно певних процесів або явищ, набуваючи нових характерних рис. Так, на стику екології та економіки виникають поняття «екологізація виробництва» та «екологізація споживання». Поняття екологізації виробництва пов'язано із раціональним використанням природних ресурсів, їхньою економією, розширеним відтворенням, непорушенням екологічної рівноваги [26], а екологізація споживання розглядається як зміна переваг споживачів у бік екологічно чистої продукції та товарів проти тих, що забруднюють навколишнє середовище [7, 37].

Об'єктивність процесів екологізації зумовлює доцільність їхнього відображення в бухгалтерському обліку, оскільки такі процеси потребують витрачання ресурсів, але передбачають формування певного корисного ефекту.

Принципово питання відображення результатів екологічної діяльності підприємств в обліку новими не є, й такі питання почали розглядатися доволі давно (наприклад [4]), й можна простежити в обліку еволюцію від суто обліку екологічних витрат [4, 9] до обліку витрат на діяльність підприємства, яка відповідає екологічним вимогам [2, 3]. При цьому окремі автори в межах еволюції обліку розглядають навіть еколого-економічний облік [15, 24], або екологічний облік [5, 6, 8, 25, 30, 34, 36], або фінансово-екологічний облік [16]. Інші автори [20, 21-23] більш зважено розглядають не екологічний облік як окремий вид обліку, а інтеграцію питань обліку екологічної діяльності підприємства у загальну систему бухгалтерського обліку. Окремі дослідники

[10, 14, 18, 19, 31, 35] акцентують увагу та методологічних аспектах обліку певних операцій, пов'язаних із екологізацією діяльності підприємства. Втім, слід зазначити, що впровадження повноцінного еколого-економічного обліку хоча й є перспективним напрямом еволюції обліку, але часто потребує доволі значних зусиль й тому не підтримується вітчизняними підприємствами,

Тому, з прагматичної точки зору, заслуговує на увагу питання відображення показників та результатів екологізації діяльності підприємства в бухгалтерському обліку на основі достатньої адаптації існуючої методології та практики обліку з урахуванням принципу повноти. Слід при цьому підкреслити, що результат екологізації часто має не фінансовий характер (точніше, не тільки фінансовий), тому його повноцінне відображення в обліку часто ускладнене. На відміну від нього витрати на екологізацію діяльності підприємства часто мають фінансовий вираз, й саме тому вони заслуговують на відображення в бухгалтерському обліку.

Мета статті (постановка завдання). Мета статті полягає в окресленні облікових процедур для обліку витрат, пов'язаних із екологізацією діяльності підприємства.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Попри той факт, що екологізація діяльності вітчизняних підприємств дедалі більше постає об'єктивним та витребуваним процесом в українській економіці, питання відображення в обліку витрат на

екологізацію діяльності підприємства залишаються не повною мірою вирішеними.

Використання поняття «витрати на екологізацію діяльності підприємства» потребує уточнення його змісту. На основі аналізу [12, 13, 29] поняття витрат на екологізацію діяльності підприємства пропонується розуміти як частину екологічних витрат, яка викликана зусиллями підприємства мінімізувати шкідливий вплив на зовнішнє середовище та пов'язана із запобіганням забруднення. Витрати на екологізацію діяльності підприємства (у вигляді витрат запобігання забруднення) не можна ототожнювати із екологічними витратами, оскільки екологічні витрати (у суспільному розумінні) включають в себе як витрати на запобігання забруднення, так і економічний збиток від такого забруднення [1].

У бухгалтерському обліку підприємства коректно відображати лише суто витрати на

запобігання забруднення (витрати на екологізацію діяльності підприємства), оскільки суспільний економічний збиток від забруднення до діяльності підприємства відношення не має (поки з точки зору бухгалтерського обліку не конкретизований у зобов'язаннях підприємства або витратах майбутніх періодів, що пов'язані із нейтралізацію нанесеної екологічної шкоди).

Слід підкреслити, що сьогодні в Україні згідно існуючих П(С)БУ відображення результатів екологізації діяльності підприємства не є обов'язковим, й у існуючій фінансовій звітності показники витрат на екологізацію діяльності підприємства не підлягають обов'язковому розкриттю для сторонніх користувачів. Втім, інформація щодо таких витрат може бути за результатами обліку корисною підприємству у таких випадках (рис. 1).

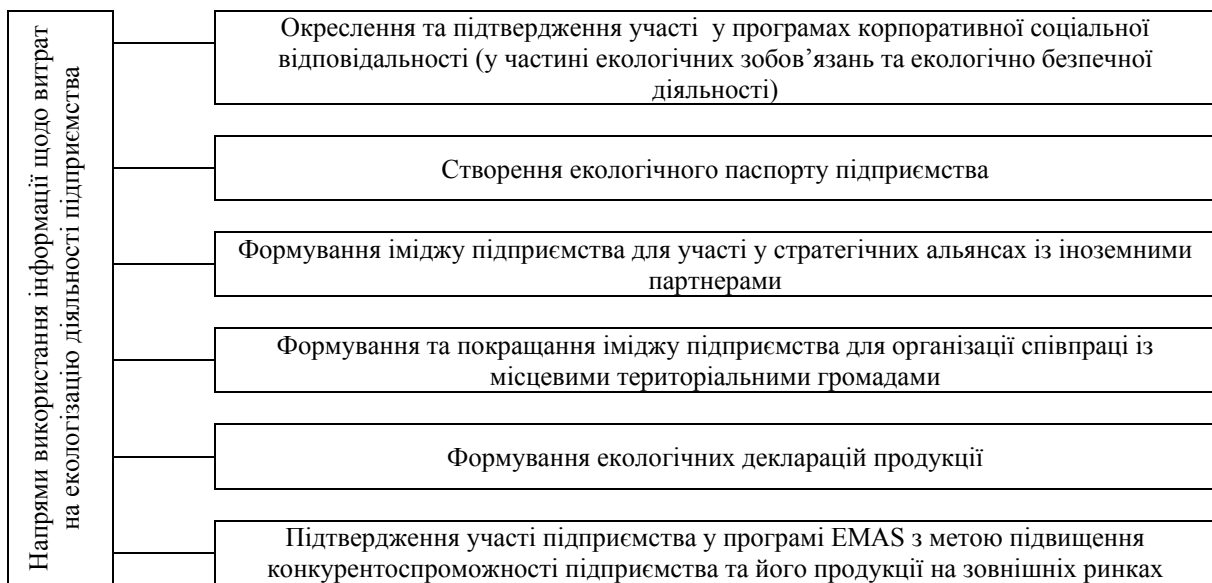


Рис. 1. Напрями використання інформації щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства (запропоновано авторами)

Інформація щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства для підприємства може мати не тільки суто суспільний ефект, бути корисною для

певних дій, але й мати безпосередню економічну цінність у таких випадках (рис. 2).

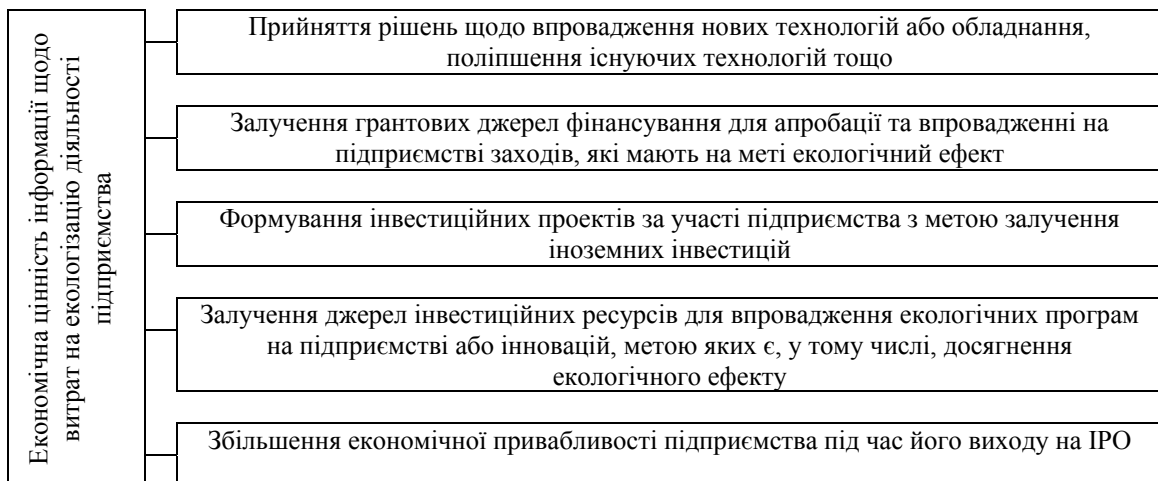


Рис. 2. Економічна цінність інформації щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства (запропоновано авторами)

Для українських підприємств економічна цінність інформації про екологічні витрати є недооціненою. Так, питання соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу або його відповідності певним екологічним нормам до сьогодні в Україні значного поширення не отримали. Хоча ще у 1993 році Рада ЄС ввела у дію «Правила добровільної участі компаній промислового сектора в Схемі екологічного управління й аудиту Європейського Співтовариства» (Схема EMAS).

Даний документ передбачений для компаній (у тому числі малих і середніх підприємств), які здійснюють промислово діяльність. Участь у EMAS сьогодні в Європі є добровільною, але сам факт існування такого документу свідчить про подальшу актуалізацію екологічності як важливого критерію діяльності підприємства. У такому трактуванні адекватні витрати на екологізацію діяльності підприємства будуть одним з факторів, що зумовлює його привабливість для потенційних інвесторів, отже, це спрощуватиме вихід підприємства на IPO. Відображення витрат на екологізацію діяльності підприємства є корисним і з позиції декларування корпоративної соціальної відповідальності підприємства у побудові взаємодії підприємства із зацікавленими контактними аудиторіями.

Розглядаючи питання відображення в обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства, можна виділити три шляхи співвідношення обліку таких витрат із загальноприйнятим бухгалтерським обліком в Україні відповідно до норм ПСБО:

1. Ведення паралельного обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства разом із традиційним бухгалтерським обліком.

2. Інтеграція обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства у систему бухгалтерського обліку.

3. Обмежений облік у вигляді накопичення інформації за окремими видами витрат на екологізацію діяльності підприємства.

Аналізуючи розглянуті три шляхи співвідношення обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства із загальноприйнятим бухгалтерським обліком в Україні відповідно до норм ПСБО, слід сказати таке. Очевидно, що обмежений облік є найбільш простим шляхом обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства, але його цінність представляється доволі сумнівною, оскільки він дозволить накопичувати тільки доволі фрагментарну інформацію. Паралельний (відокремлений) облік витрат на екологізацію діяльності підприємства дозволить формувати необхідну інформацію, але він потребуватиме додаткових витрат зусиль та часу, у певних моментах фактично дублюючи традиційний бухгалтерський облік. У такій ситуації найбільш корисним постає з числа розглянутих шлях №2, у вигляді інтеграції обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства у систему бухгалтерського обліку у загальну систему бухгалтерського обліку на підприємстві.

Разом із тим, при спробі інтегровано відобразити витрати на екологізацію діяльності підприємства у бухгалтерському обліку виникає

сукупність проблем. По-перше, згідно існуючої методології обліку в Україні, витрати на екологізацію діяльності підприємства будуть розмежовані на ті витрати, які будуть враховані як зростання вартості активів, й витрати періоду (оскільки такі витрати некоректно включати до складу собівартості продукції). Наприклад, встановлення нових фільтрів, які знешкоджують викиди на підприємстві, з точки зору виробництва є екологізацією, але має бути відображене як зростання вартості активів підприємства (й відповідні суми в обліку не будуть відображені як витрати), а витрати на консультування щодо вибору та встановлення таких фільтрів, або вивчення комерційних пропозицій, скоріше за все, будуть відображені у складі адміністративних витрат підприємства. Отже, консолідовано відобразити такі витрати не представляється можливим, оскільки з точки зору методології обліку частина таких витрат буде мати інвестиційний характер й в обліку буде відображена як зростання вартості активів, а інша частина – буде розпорошена між різними статтями витрат підприємства. По-друге, навіть операційні витрати підприємства, які пов'язані із екологізацією, будуть розпорошені за декількома рахунками, оскільки такі витрати можуть відноситися як до виробничої діяльності підприємства, й відповідно до загальновиробничих витрат, так і до інших видів діяльності підприємства. По-третє, орієнтуючись на загальний принцип зіставлення доходів та витрат, включати витрати на екологізацію до сукупності витрат періоду не дуже коректно, оскільки результат від таких витрат, скоріше за все, відноситиметься до майбутніх періодів діяльності підприємства. Отже, методологічно більш правильно такі витрати вважати витратами майбутніх періодів. Але й при цьому виникає актуальна проблема (відповідно до принципу співставлення доходів та витрат в обліку): чітко визначити період, у якому понесені витрати на екологізацію діяльності підприємства принесуть певний корисний результат у фінансовому вимірнику, можливо далеко не завжди, отже у певних випадках згідно П(С)БО 16 «Витрати», витрати на екологізацію діяльності підприємства більш коректно вважати витратами періоду (коли не можна чітко встановити факт та період отримання корисних результатів), а у певних випадках такі витрати можуть бути визнані як витрати майбутніх періодів.

Певним вирішенням окресленої проблемної ситуації могло б стати введення спеціального субрахунку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 94 «Інші операційні витрати», але далеко не всі затрати, пов'язані із екологізацією діяльності підприємства за прийнятою методологією обліку можуть бути враховані у складі таких рахунків.

Частковим вирішенням є можливість застосування субрахунку 978 рахунку 97 «Інші витрати», оскільки сам рахунок є відокремленим від інших «більш традиційних» рахунків витрат, отже принципово його можна використовувати для обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства. Але разом із тим діюча інструкція щодо використання Плану рахунків бухгалтерського обліку не передбачає можливості коректного накопичення інформації щодо

понесених витрат на екологізацію на 97 рахунку, оскільки згідно такої інструкції витрати з такого рахунку можуть бути списані тільки одразу на дебет рахунку 79 «Фінансовий результат». У такій ситуації виникає дилема: у разі консолідації витрат на екологізацію за запропонованим рахунком буде порушуватися принцип віднесення таких витрат до існуючих статей витрат (загальновиробничі, адміністративні тощо), й фактично будуть порушені вимоги Інструкції [11]; з іншого боку, використовувати рахунок 97 (як, до речі і 94) як транзитний не можна, оскільки це прямо суперечить інструкції [11], згідно норм якої накопичені за цими рахунками витрати слід одразу списувати на фінансовий результат підприємства. З іншого боку, використовувати два рази рахунки витрат підприємства за статтями (тобто двічі відображати інформацію щодо затрат підприємства на екологізацію діяльності на рахунках 9 класу – за їхньою приналежністю до певної статті затрат та до витрат на екологізацію) також некоректно, хоча й суто арифметично вірно – у такій ситуації один з двох використовуваних рахунків буде виступати як транзитний щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства.

Норми вітчизняних П(С)БО у такій ситуації більшою мірою обмежують підприємство – якщо підприємство веде облік відповідно до норм М(С)БО, то ситуація дещо спрощується, оскільки підприємство, дотримуючись існуючих принципів обліку, може самостійно впроваджувати необхідні рахунки, у тому числі й відокремлені рахунки для накопичення інформації про витрати підприємства на екологізацію його діяльності. І в такій ситуації як сукупна величина витрат на екологізацію діяльності підприємства, так і окремих статей таких витрат може бути визначена порівняно просто – як обороти за спеціальним рахунком, який буде мати транзитний характер. Але навіть в такій ситуації невірним залишається питання «інвестиційних» витрат на екологізацію діяльності підприємства, тобто витрат коштів, уособлених у вартості необігових активів.

У такій ситуації найбільш коректним виходом може стати впровадження спеціального внутрішнього рахунку, на якому буде накопичуватися інформація щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства (якщо це дозволяє система бухгалтерського обліку на підприємстві) або впровадження у разі використання автоматизованого обліку у загальній номенклатурі статей витрат підприємства статті «Витрати на екологізацію діяльності підприємства» (наприклад, використання програмного комплексу «1С Бухгалтерія 8.2» дозволяє не тільки вести облік витрат за існуючими у бухгалтерському обліку статтями витрат, але й за кожним видом витрат деталізувати їхній характер). Це дозволить, не порушуючи норми Інструкції [11] та не втручаючись у загальні «традиційні» проводки на підприємстві, автоматично накопичувати інформацію стосовно операційних витрат на екологізацію діяльності підприємства.

Використання цієї ж статті «Витрати на екологізацію діяльності підприємства» принципово є можливим й для накопичення інформації стосовно інвестиційних витрат (які в бухгалтерському обліку

будуть представлені збільшенням вартості активів): віднесення операції введення основних засобів до складу витрат на екологізацію діяльності підприємства можливо із уточнення відповідної статті витрат. Слід підкреслити, що у контексті існуючої методології обліку, звичайно, зростання вартості активів не є витратами, але облік витрат на екологізацію діяльності підприємства не регламентований нормативно, отже, скоріше може бути віднесений до управлінського обліку, у якому визнання витрат може здійснюватися не тільки за принципом співвідношення витрат та доходів, але й за касовим методом.

Зважаючи на той факт, що сучасна система обліку не дозволяє консолідовано відображати затрати, які можуть бути пов'язані із екологізацією виробництва, й на той факт, що такі затрати можуть відноситися до різних часових горизонтів (зокрема, частина з них буде операційною, а, отже, буде розпорошено відображатися на рахунках операційних затрат, а частина буде фактично інвестиційною), певним вирішенням ситуації може стати використання спеціальних інструментів управління затратами, наприклад Life cycle costing (розглянуто у [28]), відповідно до якого витрати підприємства розглядаються за окремими етапами життєвого циклу. Це не відміння загальної методології обліку із розподілом витрат на операційні та інвестиційні (тобто ті, які збільшують вартість активів підприємства), але доповнює її, дозволяючи консолідовано розглянути необхідну інформацію щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства.

Для задоволення інформаційних потреб зацікавлених осіб щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства певний інтерес може представляти впровадження двох внутрішніх форм управлінських звітності щодо відповідних витрат: звіту про інвестиційні та операційні витрати на екологізацію діяльності підприємства, а також звіту про рух грошових коштів, пов'язаних із екологізацією діяльності підприємства.

Інформація з таких звітів може мати економічну цінність відповідно до рис. 2 й може бути використана для ознайомлення спільноти із екологічною спрямованістю діяльності підприємства, підтвердження діяльності підприємства відповідно до EMAS, підтвердження корпоративної соціальної відповідальності тощо. У таких звітах пропонується за окремими статтями витрат на екологізацію діяльності підприємства (окрім з таких статей будуть тотожними для всіх підприємств й будуть частково співпадати із витратами підприємства поелементно, але окремі будуть унікальними) відображати понесені витрати за період (для звіту про інвестиційні та операційні витрати на екологізацію діяльності підприємства) або від'ємні грошові потоки підприємства, пов'язані із екологізацією його діяльності (звіт про рух грошових коштів, пов'язаних із екологізацією діяльності підприємства).

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Впровадження обліку витрат на екологізацію

діяльності підприємства є необхідним кроком для побудови інформаційного забезпечення такої екологізації. Такий облік пропонується інтегрувати у загальну систему бухгалтерського обліку підприємства шляхом використання транзитного рахунку та формування (за необхідності) двох форм управлінської звітності щодо витрат на екологізацію діяльності підприємства.

Напрямами подальших досліджень у цьому випадку можуть бути рекомендації щодо інтеграції фінансового та управлінського обліку витрат на екологізацію діяльності підприємства, пропозиції щодо автоматизації обліку таких витрат, розроблення можливих змін до форм фінансової звітності з метою більш розширеного відображення інформації щодо міри екологізації діяльності підприємства тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балацкий О. Ф. Экономика и качество окружающей природной среды / Балацкий О. Ф., Мельник Л. Г., Яковлев А. Ф. – Л.: Гидрометеиздат, 2004. – 187 с.
2. Бескровный Д. В. Учет витрат на экологически безопасное производство льна: дис...к.э.н. 08.00.12 / Денис Витальевич Бескровный. – СПб: СБГЭУ, 2000. – 198 с.
3. Бескровный Д. В. Система учета витрат как информационная основа управления процессом экологизации производства / Д. В. Бескровный // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2013. – № 4 (52).
4. Брижаченко В. М. Об учете экологических витрат в горной промышленности / В. М. Брижаченко, В. И. Чиж // Бухгалтерский учет. – 1986. – №12. – С. 30-32.
5. Вороновська О. В. Екологічний облік в системі інформаційних джерел антикризового регулювання аграрного виробництва / О. В. Вороновська // Збірник наукових праць Таврійського Державного агротехнологічного університету (економічні науки). – Мелітополь, 2010. – № 3. – С. 127-132.
6. Вороновська О. В. Сутність і розвиток екологічного обліку / О. В. Вороновська // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2(31). – С. 195-200.
7. Голуб А. А. Экономика природопользования / А. А. Голуб, Е. Б. Струкова. – М.: Аспект-Пресс, 2005. – 188 с.
8. Грей Р. Экологический учет: введение в основные проблемы / Р. Грей. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. – 215 с.
9. Думнов А. Экологические витраты: проблемы сопоставления и анализа / А. Думнов, И. Потравный // Вопросы экономики. – 1998. – №6. – С. 122-132.
10. Ильичева Е. В. Отражение экологических обязательств в бухгалтерском учёте предприятия / Е. В. Ильичева // Вестник Челябинского государственного университета. – 2008. – №7. – С. 118-123.
11. Інструкція щодо використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291 із змінами та доповненнями.
12. Кислый В. Н. Экологизация управления предприятием: [монография] / В. Н. Кислый, Е. В. Лапин, Н. А. Трофименко. – Сумы: ВТД «Университетская книга», 2009. – 232 с.
13. Кларер Й. Охрана окружающей среды и экономическое развитие / Кларер Й., Франсис П., Николас Д. М. – Сантандре, Венгрия: Региональный экологический центр Центральной и Восточной Европы, 2009. – 342 с.
14. Коблянська О. І. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. І. Коблянська, М. О. Цибульник // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 93-98. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9\(2\)_14.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(2)_14.pdf).
15. Кожухова О. С. Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция [Электронный ресурс] / О. С. Кожухова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2012. – № 3 (39). – Режим доступу: <http://www.uecs.ru/uecs-39-392012/item/1165-2012-03-26-11-23-42>.
16. Кондратюк О. М. Роль і місце фінансового екологічного обліку у вирішенні проблем охорони навколишнього середовища / О. М. Кондратюк // Економіка: проблеми теорії і практики : зб. наук. праць : в 5 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – Вип. 201. – Т. III. – С. 600-606.
17. Корнилов А. Г. Проблемы формирования экономического механизма управления природопользованием / А. Г. Корнилов. – Чебоксары: Изд-во «КЛИО», 1997. – 183 с.
18. Кувалдина Т. Б. Бухгалтерский учет капитальных и текущих экологических витрат в коммерческих организациях / Т. Б. Кувалдина, О. В. Шурыгина // Сибирская финансовая школа. – 2013. – № 2 (97). – С. 67-71.
19. Кузнецова О. В. Бухгалтерський облік операцій з управління відходами в забезпеченні економіко-екологічної безпеки підприємств-утилізаторів [Електронний ресурс] / О. В. Кузнецова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2013. – Вип. 3. – С. 57-63.
20. Кулій-Дем'янюк Ю. В. Бухгалтерський облік витрат на охорону навколишнього середовища підприємств АПК: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Ю. В. Кулій-Дем'янюк. – К., 2013. – 21 с.
21. Лебедевич С. І. Концепція екологізації бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / С. І. Лебедевич // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24. – С. 153-158. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvntu_2014_24.10_28.pdf.
22. Лебедевич С. І. До питання вдосконалення обліку витрат підприємств в умовах екологізації економіки

- / С. І. Лебедевич, Х. Р. Хомик // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22. – С. 56-64.
23. Лыкова Е. Е. Экологизация учетной системы как новое направление реформирования бухгалтерского учета в России / Е. Е. Лыкова // Грамота. – 2015. – № 4 (94). – С. 100-102. – Режим доступа: http://scjournal.ru/articles/issn_1993-5552_2015_4_24.pdf.
24. Ляпина А. Комплексный эколого-экономический учет: теория и вопросы реализации / А. Ляпина // Вопросы статистики, 1998. – №8. – С. 8-15.
25. Майданевич П. М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства [Електронний ресурс] / П. М. Майданевич // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(1). – Режим доступа: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escnof_2013_10\(1\)_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escnof_2013_10(1)_46.pdf).
26. Мусієнко М. М. Екологія: тлумачний словник / М. М. Мусієнко. – К.: Либідь, 2004. – 376 с.
27. Національна доповідь про стан навколишнього природного середовища в Україні у 2012 році [Електронний ресурс] / Міністерство екології та природних ресурсів України. – Режим доступа: http://www.menr.gov.ua/docs/activity-protection/Ekomereja_zberjennya_bioriznomanittya_zemelni_resursi_tvarinniy_ta_roslinniy_svit/publication/Nac_Dop_2_012.doc.
28. Погорелов Ю. С. Управление затратами предприятия: монография / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Г. В. Макухин. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
29. Саенко К. С. Учет экологических витрат / К. С. Саенко. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
30. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві / Л. А. Сахно // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 89-92.
31. Смольникова Ю. Ю. Экологическая деятельность организаций: отражение в отчетности / Ю. Ю. Смольникова. // Сборник научных трудов Sworld. – 2012. – Т. 18. – № 1. – С. 40-42.
32. Ферару Г. С. Экологический менеджмент: [учебн.] / Г. С. Ферару. – Ростов н/Д: Феникс, 2012. – 528 с.
33. Царенко О. М. Основы экологии та економіка природокористування: навч. посіб. / Царенко О. М., Несветов О. О., Кадацький М. О. – 2-ге вид., стереотип. – Суми: Університетська книга, 2004. – 400 с.
34. Чхутиашвили Л. В. Становление и пути совершенствования экологического бухгалтерского учета в российских организациях в рыночных условиях хозяйствования / Л. В. Чхутиашвили // Актуальные проблемы российского права. – 2012. – № 2. – С. 95-113.
35. Шавкунова Н. А. Экологические обязательства: вопросы учета и финансовой отчетности / Н. А. Шавкунова // Известия Алтайского государственного университета. – 2002. – № 2. – С. 109-111.
36. Экологический учет и аудит: сборник статей / Под ред. Л. З. Шнейдмана. – М.: ФБК ПРЕСС, 1997. – 192 с.
37. Экологический энциклопедический словарь. – М.: Ноосфера, 2006. – 930 с.

Погорелов Юрий Сергеевич, Вахлакова Виктория Владимировна
УЧЕТ ЗАТРАТ НА ЭКОЛОГИЗАЦИЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Актуальность темы исследования обусловлена объективностью и востребованностью процессов экологизации деятельности отечественных предприятий и соответствующей необходимостью отображения таких процессов в бухгалтерском учете для формирования объективной и адекватной информации о мере экологизации деятельности предприятия. Цель статьи состоит в формировании предложений по накоплению в бухгалтерском учете информации о затратах на экологизацию деятельности предприятия на основе использования существующих счетов учета затрат и отдельных инструментов учета затрат. Для получения результатов исследования использованы нормативный метод, монографический анализ, сценарный анализ, визуализация. Обоснована необходимость скорейшего решения вопросов обеспечения экологизации деятельности отечественных предприятий. Рассмотрены понятия экологизации, экологизации производства и потребления. Проведен анализ существующих подходов к отображению в бухгалтерском учете информации по поводу экологизации деятельности предприятия. Уточнено понимание затрат на экологизацию деятельности предприятия и их отличия от экологических затрат. Рассмотрены направления использования информации о затратах на экологизацию деятельности предприятия для различных заинтересованных контактных аудиторий. Рассмотрена экономическая ценность информации о затратах на экологизацию деятельности предприятия. Проведен анализ возможности использования существующих в бухгалтерском учете счетов для накопления информации о затратах на экологизацию деятельности предприятия. Показаны существующие противоречия в случае применения существующей методологии бухгалтерского учета для учета затрат на экологизацию деятельности предприятия. Разработаны предложения о накоплении информации о затратах на экологизацию деятельности предприятия в бухгалтерском учете. Предложено создание форм управленческой отчетности о затратах на экологизацию деятельности предприятия. Результатами исследования являются предложения по накоплению в бухгалтерском учете информации о затратах на экологизацию деятельности предприятия. Научная новизна исследования и его практическая ценность состоит в определении вариантов соотношения учета затрат на экологизацию деятельности предприятия с общепринятым соответственно П(С)БУ бухгалтерским учетом на предприятии, сформированных предложениях о накоплении информации о затратах на экологизацию деятельности предприятия в бухгалтерском учете и внутренней управленческой отчетности предприятия.

Ключевые слова: *учет, экологизация, затраты на экологизацию деятельности, экологические затраты,*

Pogorelov Y., Vahlakova V.

ACCOUNTING COSTS FOR ENTERPRISE ACTIVITY GREENING

Topicality of research is grounded by objective character and demand of processes of greening of domestic enterprises activity and need of accounting such processes to form objective and adequate information about measure of enterprise activity greening. Aim of the article is to make suggestions about summarizing in accounting information about costs for enterprise activity greening using existing accounting records and some instruments of costs accounting. To get research results legislative method, monograph analysis, scenario analysis, visualization have been used. Necessity of fastest solving issues of providing domestic enterprises activity greening has been grounded. Notions of greening, production greening, consumption greening have been considered. Notion of costs for enterprise activity greening has been detailed. Analysis of existing approaches to account information about enterprise activity greening has been made. Difference between costs for enterprise activity greening and ecological costs has been shown. Directions of usage of information about costs for enterprise activity greening for different contact groups have been suggested. Economical value of information about costs for enterprise activity greening has been proved. Analysis of ability to use existing account records to summarize information about costs for enterprise activity greening has been made. Contradictions in usage existing methodology of accounting while accounting costs for enterprise activity greening have been considered. Ideas concerning summarizing information about enterprise activity greening in accounting have been considered made. Forms of managerial reporting about costs for enterprise activity greening are suggested. Results of research are suggestions about accounting costs for enterprise activity greening. Scientific novelty and practical value of research contain making variants of harmonizing accounting costs for enterprise activity greening with common according to SSA accounting, made suggestions about summarizing information about costs for enterprise activity greening in accounting and internal managerial reports of the enterprise.

Keywords: accounting, greening, costs for activity greening, ecological costs, Life cycle costing, managerial reporting.

Одержано 13.02.2016 р.

УДК 330.8:336.22

Голубка Степан Михайлович,

д.е.н., доц., професор кафедри фінансів і кредиту,
Університет банківської справи (м. Київ),

Чинчик Анатолій Анатолійович,

здобувач,

Харківський державний автомобільно-дорожній університет

**ПОГЛЯДИ ВОЛОДИМИРА НАВРОЦЬКОГО НА СИСТЕМУ
ОПОДАТКУВАННЯ**

Охарактеризовано середовище формування світоглядних, у тому числі економічних поглядів Володимира Навроцького. Метою даної публікації є дослідження поглядів Володимира Навроцького на значимість податків у процесах економічного розвитку з їх адаптацією до сучасних умов трансформації фінансово-бюджетної системи в Україні. Окреслено коло інтересів вченого в розрізі різних аспектів економічного і соціального-трудоного життя. Показано, що економічні погляди вченого сформувались на прихильності до трудової теорії вартості та фізіократизму, піднімаючи значимість виробничого фактора розвитку. Водночас вчений захоплювався ідеями соціалізму, дійшовши однак до висновку, що на полі дійсного життя, соціалізм є нездійсненною мрією. Виявлено специфічні обґрунтування Володимиром Навроцьким системи податків та її впливу на рівень життя населення. Зокрема, охарактеризовано ставки домового податку – до реформи (чиншового і класового; чиншове житло – те, за яке власник мусить щорічно платити уряду). Велику увагу приділено деталізації системи оподаткування домів того часу, яка в дослідженні охоплює різнопросторовий аспект (Відень, Львів, Броди і т.д.), різні типи поселень (села, міста, у тому числі великі), принципи роботи комісії з оцінювання домів, зокрема з визначенням «проценту на амортизацію і репарацію». Крім домового податку висвітлено погляди вченого на питання земельного оподаткування. Виявлено, що непомірне оподаткування селян лише призвело до їх заборгованості, в першу чергу перед лихварями, внаслідок чого фактично чверть землі селян стала належати саме їм. Наводиться конкретний розрахунок оподаткування «панського» і «хлопського» ґрунту з припущенням вченого, що перший оцінено в катастр за значно нижчою вартістю, у результаті чого на «хлопа» накладається ще вищий податковий тягар. Подальші дослідження будуть спрямовані на обґрунтування актуальності поглядів