

Совик М. І.
аспірант кафедри обліку та оподаткування
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

Sovyk M. I.
post-graduate student of the Department of Accounting and Taxation
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

НЕОБХІДНІСТЬ УПРОВАДЖЕННЯ ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ В УМОВАХ ЗДІЙСНЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗГІДНО З КОНЦЕПЦІЄЮ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Анотація. У роботі розглянуто необхідність уведення теоретичних, нормативно-правових та практичних аспектів обліку екологічних витрат, організації обліку екологічних витрат на підприємствах України, а також відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємств згідно зі стратегією сталого розвитку.

Ключові слова: стратегія сталого розвитку, екологічний облік, облік екологічних витрат, обліково-аналітична практика.

Вступ та постановка проблеми. У сучасному світі екологічний фактор діяльності підприємств набуває визначального значення, тому що економіка й навколишнє середовище є єдиною системою й проблема їхньої взаємодії вимагає термінового вирішення.

Актуальними напрямками розвитку економіки України в умовах євроінтеграції є збереження навколишнього середовища, раціональне використання природних ресурсів, зменшення негативного впливу діяльності людини на природу. Екологічні проблеми в Україні зростають із високою швидкістю, тому суб'єкти господарювання повинні спрямувати свою увагу на усунення негативного впливу своєї економічної діяльності на навколишнє середовище.

Важливим інструментом забезпечення стійкого розвитку є оцінка екологічних наслідків. Тобто для зменшення негативного впливу людини на довкілля необхідно виміряти (відобразити в бухгалтерському обліку) зазначений вплив. На цьому етапі розвитку суспільства виникла необхідність справедливого (економічно вимірюваного та підтвердженого обліком) перерозподілу природних ресурсів і контролю за їх використанням. Втрата невідновних у процесі праці природних ресурсів усе більше спонукає до переосмислення традиційних підходів до їх використання. За умови ігнорування об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю, відсутністю відповідної методології, облікова інформація не відображає реальний стан підприємства, а бухгалтерський облік не виконує свої завдання.

Однією з найголовніших перешкод розроблення і реалізації ефективної екологічної політики підприємства згідно з концепцією сталого розвитку є відсутність належного забезпечення керівництва комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність. Досі не розроблено жодних нормативних актів, показників, систем обліку, форм звітності, які б повністю відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розгляду проблем, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємств, у бухгалтерському обліку присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних учених економістів: С. Макара, В. Кислого, І. Замули, О. Кондратюк, Ф. Бутиця, П. Бурыка, Л. Мельника, М. Чумаченко, М. Пушкаря, Є. Рюміна, К. Саєнко, Ю. Беднарчука, О. Сухіної, А. Брилева, Л. Гнилицької, В. Мосягіна, Є. Лапіна, В. Леня, Н. Трофіменко, Д. Санкова, Т. Дьоміна, С. Бичкової, М. Єгорова, Н. Па-

хомової, В. Холіної, Д. Васильєва, В. Широбокова, А. Белоусова, Г. Вінтера, А. Гофмана, Н. Еліаса, М. Моувена, В. Палія, Д. Панкова, Я. Соколова, Д. Хенсена, А. Шеремета та інших. Проте теоретичні, організаційно-методичні й нормативно-аналітичні аспекти бухгалтерського та управлінського обліку екологічних витрат залишаються мало розробленими.

Метою роботи є розкриття сутності обліку екологічних витрат в умовах концепції сталого розвитку, створення системи екологічних витрат та обґрунтування необхідності їх впровадження в обліково-аналітичну практику вітчизняних підприємств.

Результати дослідження. У 1992 р. на Конференції ООН щодо питань довкілля і розвитку, яка відбулась у Ріо-де-Жанейро, Україна серед 178 країн підписала низку програмних документів, які визначають узгоджену політику щодо забезпечення сталого розвитку. Реалізація концепції сталого розвитку, передбачає посилення екологічного складника і гармонізацію економічних та екологічних інтересів підприємств. Тобто сталий розвиток передбачає діяльність країни на принципах економічної ефективності, екологічної цілісності та соціальної справедливості [1, с. 20–21]. Саме тому в 1998 р. були затверджені Міжнародні стандарти з екологічного менеджменту та аудиту [2], а у 2004 р. було прийнято Закон України «Про екологічний аудит» [3].

Конвенцією про транскордонне забруднення атмосферного повітря на великій відстані 1979 р. та протоколами до неї встановлено загальнообов'язкові правила щодо максимальних показників викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря. Адаптація національного законодавства у сфері охорони довкілля до європейських стандартів була передбачена Угодою про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, ратифікованою Законом України № 237/94-ВР від 10.11.1994 р.; Планом дій «Україна-Європейський Союз», схваленим Кабінетом Міністрів України: 12.02.2005 р. і Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом – 21.02.2005 р., Загальнодержавною програмою адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженою Законом України від 18.03.2004 р. № 1629-IV. Концепцією реалізації державної політики щодо скорочення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря схвалено розпорядженням Кабінету Міні-

стрів України від 15 жовтня 2003 р. № 610. Метою цієї Концепції є визначення напрямів, пріоритетів, а також організаційних, соціально-економічних і матеріально-технічних засад реалізації державної політики у сфері обмеження та скорочення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря. Основними завданнями Концепції є такі: створення державної системи регулювання скорочення викидів забруднюючих речовин; гармонізація природоохоронного законодавства України із законодавством ЄС щодо скорочення викидів забруднюючих речовин, викликаних антропогенною діяльністю, що призводить до підкислення, етровофікації та підвищення вмісту приземного озону і може стати причиною негативного впливу на здоров'я людини, природні екологічні системи і сільськогосподарські культури; організація вітчизняного виробництва сучасного технологічного та газоочисного устаткування, яке забезпечує мінімальні обсяги викидів забруднюючих речовин.

Економічна безпека підприємства залежить від впливу зовнішнього середовища. Під час формуванні стратегії розвитку підприємства і політики економічної безпеки доцільно вивчати і враховувати світові тенденції соціально-економічних змін. Концепція сталого розвитку містить такі складники: екологічний, економічний і соціальний. Сутність економічного складника полягає у забезпеченні стійкого використання природного капіталу у двох аспектах: 1) за незмінної величини природного капіталу і зростання чисельності населення; 2) за зростаючої або стабільної величини природного капіталу на душу населення. Бухгалтерський облік забезпечує формування інформації про природний капітал суспільства та результати діяльності господарюючого суб'єкта. У бухгалтерському обліку фіксуються господарські операції підприємства, що здійснюються з використанням природних ресурсів або призводять до екологічних наслідків. Опрацьована в процесі обліку інформація використовується в обрахунку аналітичних показників для ухвалення управлінських рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами. Соціальний складник спрямований на забезпечення стабільності соціальних і культурних систем через справедливий розподіл благ не тільки всередині одного покоління, а й між ними. Роль бухгалтерського обліку в реалізації соціального складника полягає в інформаційному забезпеченні ухвалення рішень щодо справедливого розподілу відповідних благ. Екологічний складник покликаний забезпечити цілісність екосистем через збереження їх здібностей до самовідновлення. Інформаційним джерелом щодо кількості та якості природних систем на мікроекономічному рівні покликані слугувати дані бухгалтерського екологічного обліку. Важливим інструментом забезпечення стійкого розвитку є оцінка екологічних наслідків. Тобто для зменшення негативного впливу людини на довкілля необхідно виміряти (відобразити в бухгалтерському обліку) зазначений вплив.

На початку ХХ століття під впливом економічної теорії бухгалтерський облік був відсторонений від питань збереження довкілля. Облікова інформація створювала загрозу процесу становлення індустріального суспільства. Політика індустріалізації призвела до значного зростання кількості підприємств важкої промисловості, що збільшило навантаження на природне середовище. Виснаження природних ресурсів призвело до дефіциту. На цьому етапі виникла проблема неможливості ринкового регулювання впливу підприємств на природне середовище [4, с. 9]. Піддією процесів глобалізації на початку 80-х років ХХ століття світова громадськість відчула необхідність розпочати роботу над основними положеннями еко-

логічного обліку. У 1991 р. Міжурядовою робочою групою експертів розроблено перші рекомендації для бухгалтерів із розкриття інформації про вплив господарської діяльності підприємства на довкілля, а у 1998 р. – із відображення екологічної діяльності в бухгалтерському обліку [5, с. 212].

Вагомим складником стимулювання екологічно збалансованого природокористування і запорукою гарантування екологічної безпеки на всіх рівнях господарювання є адекватна система бухгалтерського обліку, що забезпечує всіх членів суспільства надійною, своєчасною і корисною інформацією про господарську діяльність підприємств та організацій, стан їхніх активів, зобов'язань і власного капіталу. Бухгалтерський облік дозволяє отримати числову характеристику факторів і стати джерелом інформації, а відтак і стимулювати природоохоронні заходи [6, с. 258].

На сучасному етапі в Україні використовується господарський облік, який включає такі види обліку: оперативний, бухгалтерський, статистичний, фінансовий, податковий та управлінський. Як бачимо, до господарського обліку не належить екологічний. Саме він може бути рушійним методом обліку витрат на охорону навколишнього середовища та визначення такого підходу до явищ господарської діяльності підприємств, розгляду всіх засобів і процесів у безпосередньому їх русі й розвитку, єдності, взаємозв'язку та взаємоузгодженні [7, с. 74].

Екологічний облік на підприємстві – процес розпізнання, оцінювання і передавання екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно ухвалювати рішення і формувати судження. Ця категорія охоплює формування облікової (бухгалтерської) та необлікової інформації про стан, динаміку зовнішнього природного середовища та вплив на нього природних факторів та всієї діяльності людини на глобальному, національному та регіональному рівнях. Для господарюючих суб'єктів бухгалтерський облік екологічної діяльності – це підсистема бухгалтерського обліку, яка формує та передає користувачам інформацію про господарські операції, пов'язані з використанням природного середовища та впливом господарської діяльності на його стан. Бухгалтерський облік екологічної діяльності є не лише підсистемою бухгалтерського обліку, а й частиною системи екологічного менеджменту, інформаційною основою для проведення екологічного аудиту, страхування й оцінювання інвестиційних проектів [8, с. 23]. Протягом останніх трьох десятиріч у більшості країн, насамперед розвинених, відбувалося значне зростання витрат на природоохоронну діяльність. Їх загальний обсяг нині складають десятки й сотні мільярдів доларів, і вони значною мірою відшкодовуються.

У загальній сукупності витрат промислових підприємств неможливо виділити екологічні витрати. Це пов'язано з тим, що у діючій практиці бухгалтерського обліку екологічні витрати відображаються у складі собівартості виробленої продукції.

В економічній та екологічній літературі застосовуються поняття «екологічні витрати», «екологічні втрати» та «екологічні збитки». Проте різні дослідники у ці поняття вкладають різний зміст, що призводить до отримання інформації про величину та ускладнює ефективне управління ними.

Під екологічними втратами для цілей бухгалтерського обліку слід розуміти зменшення вартості активів підприємства без перенесення її на продукт виробництва та без їх вибуття за його межі за рішенням власника, яке відбувається внаслідок несприятливих стихійних явищ та негативного антропогенного впливу на природне середовище.

Втрати внаслідок негативного антропогенного впливу на природне середовище у господарюючих суб'єктів відбуваються через руйнування та пошкодження необоротних матеріальних активів, псування та знищення оборотних активів. Щодо необоротних активів, то підприємства можуть їх списувати з балансу, уціняти, зменшувати корисність груп активів, що генерують грошові потоки. Оборотні активи також можуть бути уцінені внаслідок часткового псування або списані під час їх знищення. Отже, втрати від негативних змін зовнішнього природного середовища в обліку підприємства будуть відображені у сумі облікової вартості. Проте слід зазначити, що для відновлення виробництва на попередньому рівні сум списаних витрат недостатньо. Тому необхідно розраховувати також відновлювальну вартість утрачених ресурсів у необоротних та оборотних матеріальних активах.

Бухгалтерський облік має особливість відображати поточне здійснення господарських процесів, тобто він не виділяє екологічну інформацію, а тому однозначно визначити ефективність діяльності підприємства і його екологічних показників досить проблематично, оскільки вся наявна інформація знаходить своє відображення в загальних економічних показниках діяльності. Існує проблема використовувати різні форми впливу на навколишнє середовище, тому що неможливо оцінити повноту та ефективність природоохоронної діяльності.

Відсутність інформації про екологічний облік створює перешкоду для користувачів інформації про підприємство і стає досить важко планувати подальшу виробничу діяльність господарюючого суб'єкта. У результаті цього на рахунках бухгалтерського обліку не враховуються екологічні витрати, пов'язані з цим операції, які є наслідком виснаження природних ресурсів і деградації середовища [9, с. 212]. Також досить важко оцінити екологічні витрати, які відображають зміни якості навколишнього середовища, екосистем, втрату біологічного різноманіття та інші екологічні послуги.

Відповідно до нових підходів бухгалтерський облік повинен об'єднати у собі процес ідентифікації, виміру і комунікації екологічної інформації. Це дозволить внутрішнім користувачам ухвалювати управлінські рішення, які б гарантували запобігання екологічним ризикам; а зовнішнім користувачам – отримати інформацію про діяльність підприємства у природоохоронній сфері [10, с. 124]. Раціональна організація обліку екологічних витрат є системою елементів і засобів оптимальної побудови облікового процесу з метою отримання і надання достовірної, оперативної, аналітичної і якісної інформації для управління екологічними витратами й контролю за використаними ресурсами у сфері охорони навколишнього середовища.

Завдяки раціональній організації обліку екологічних витрат формується інформаційна база для комплексного аналізу екологічних витрат, ефективного управління екологічними витратами і природоохоронною діяльністю, достовірні статистичні показники діяльності підприємств у сфері охорони навколишнього природного середовища.

Діяльність будь-якого підприємства супроводжується певними витратами, пов'язаними із захистом навколишнього середовища. Ці витрати прямо чи опосередковано впливають на економічні показники діяльності підприємства. Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але сучасний бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. На практиці статті екологічних витрат і зобов'язань під час ведення аналітичного обліку не виділяються, вони належать до витрат за елементами. Таким чином, екологічні витрати «розчиняються» в собівартос-

ті, а контроль за ними не здійснюється. Це призводить до відсутності достовірних облікових даних про розміри, напрями та види екологічних витрат підприємств. Необхідність урахування екологічних витрат у складі виробничих витрат як підстави для аналізу ефективності їх використання давно визнали провідні вчені економісти-екологи. Але часто до складу екологічних витрат належать і екологічні зобов'язання. Таке ототожнення є не зовсім доцільним у зв'язку з тим, що в момент виникнення заборгованості перед третіми особами виникають екологічні зобов'язання, а після їх погашення – екологічні витрати. Тому слід розрізняти зазначені поняття. Екологічні витрати – витрати підприємства, спрямовані на покриття негативного впливу економічної діяльності підприємства на навколишнє середовище, які виникають унаслідок добровільних чи обов'язкових природоохоронних заходів із метою запобігання, усунення чи зменшення навантажень на довкілля, а також унаслідок витрат продуктивності та незворотних витрат активів підприємства. У складі витрат, які є частиною собівартості продукції й які обліковують під час оподаткування прибутку, виокремлюють такі елементи, безпосередньо або опосередковано пов'язані з впливами на довкілля, природокористуванням і охороною довкілля: витрати, пов'язані з використанням сировини та природних надр (витрати на рекультивуацію земель, плата за воду, витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології чи організації виробництва, а також з покращенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей, які здійснюються у виробничому процесі); платежі (страхові внески) за обов'язковими видами страхування і відрахування до страхових фондів (резервів); податки, збори, платежі та інші обов'язкові відрахування.

У П(С)БО 16 «Витрати» у складі витрат відсутнє будь-яке згадування про екологічні витрати. Аналогічно у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій екологічні витрати теж не зазначені. Тому є необхідним доповнення П(С)БО 16 «Витрати» абзацом про екологічні витрати. Також потрібно доповнити діючий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: додати рахунок 86 «Екологічні витрати» у 8 класі. Аналітичні рахунки до рахунку 86 рекомендуються розробляти самостійно на кожному підприємстві залежно від його виду діяльності; додати субрахунок 915 «Екологічні витрати» до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», оскільки екологічні витрати, по-перше, навряд чи можливо зараховувати до собівартості конкретних видів продукції, тобто вони потребують певної бази розподілу; по-друге, мають комплексний характер; по-третє, за своїм характером мають загальновиробничі властивості, тобто пов'язані опосередковано з виробництвом продукції.

Поняття «екологічні зобов'язання» для України нове. Дотепер на міжнародному і національному рівнях не розроблені та не рекомендовані стандарти бухгалтерського обліку, в яких включено поняття «екологічні зобов'язання». Є різні визначення цього поняття, однак найбільш точно його розкривають В. Базилевич та Д. Вальтер, які визначають «екологічні зобов'язання» наслідком екологічного характеру, зумовленого взаємодією підприємств із навколишнім середовищем, що може здійснити суттєвий вплив на фінансовий стан [11, с. 315]. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання», зобов'язання визнаються, коли їх оцінка може бути достовірно визначеною та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення, трактування ж поняття «еко-

логічні зобов'язання» зовсім відсутні. Доцільно доповнити П(С)БО 11 абзацом про екологічні зобов'язання, їх визнання та відображення. Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті: здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів); недотримання норм екологічного законодавства, які тягнуть за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо; добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, виходячи з міркувань піклування про свою репутацію.

Екологічні зобов'язання можуть бути двох видів: умовні й реальні. Умовні формуються на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні. Такі зобов'язання важко піддаються підрахунку у зв'язку з труднощами встановлення джерел викидів або скидів і вжиття заходів для виправлення ситуації, відсутності порядку розподілу витрат між забруднювачами та неналагодженим екологічним законодавством. Відображення в системі бухгалтерського обліку умовних екологічних зобов'язань неможливе. Облік поточних екологічних зобов'язань потрібно вести на рахунках 6 класу, а довгострокові екологічні зобов'язання – 5 класу.

Висновки. Рациональна організація обліку екологічних витрат надасть промисловим підприємствам можливість повно й об'єктивно враховувати екологічні аспекти діяльності, що дозволить своєчасно розпізнавати ризики виник-

нення надмірного антропогенного впливу на навколишнє середовище, своєчасно вживати запобіжних заходів, визначаючи екологічність траєкторії розвитку підприємства.

Метою екологічного обліку є відображення екологічних впливів кожного підприємства і порівняння їх з екологічними стандартами. Адекватне врахування екологічних аспектів діяльності підприємства і відображення їх у звітності забезпечить користувачів інформацією, необхідною для ухвалення оптимальних управлінських рішень, дасть змогу певною мірою врахувати ризики та реалізувати шанси екологічно свідомого управління підприємством.

Екологічний облік на підприємстві є індикатором раціональності господарювання, справедливого перерозподілу природних ресурсів, виробництва екологічно чистої продукції, виявлення проблем екологічного ризику, надходження інвестицій на підприємство та контролю негативного впливу на навколишнє середовище. Саме тому він значною мірою впливає на конкурентоспроможність господарюючого суб'єкта. Ураховуючи це, перспективним напрямом удосконалення облікової системи підприємства є доповнення її складників екологоорієнтованим обліком, що означає виокремлення в обліковій системі екологічних витрат і зобов'язань підприємства, що призведе до формування потужного інформаційного базису обліково-аналітичного забезпечення конкурентоспроможності українських підприємств на світовому ринку та залучення до економіки України іноземних інвестицій.

Список використаних джерел:

1. Zhovinsky E., Kryuchenko N., Paparyha P. *Geochemistry of Environmental Objects of the Carpathian Biosphere Reserve*. Kyiv, 2013. 100 p.
2. ДСТУ ISO 14001-97. Системи управління навколишнім середовищем; ДСТУ ISO14010-97. Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Київ, 1998.
3. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 р. № 768-IV / Верховна Рада України.
4. Драган І. Формування регіональної системи управління природокористуванням на інноваційній основі. *Екологічний вісник*. 2012. № 1. С. 9–10.
5. Жук П. Регіональні природно-техногенні загрози в системі національної безпеки. *Регіональна економіка*. 2011. № 4. С. 210–216.
6. Замула І. Екологічні доходи та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2013. № 1(16). С. 257–259.
7. Пелинь Л. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. № 18.2. С. 70–75.
8. Кондратюк О. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2008. 23 с.
9. Замула І. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.
10. Давидюк Т. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2009. 480 с.
11. В. Базилевич. Глосарій зеленого бізнесу: укр.-нім.-рос.-англ. / за ред. проф. Д. Вальтер. Київ: Знання, 2010. 518 с.

НЕОБХОДИМОСТЬ ВНЕДРЕНИЯ УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СОГЛАСНО КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Аннотация. В работе рассмотрена необходимость введения теоретических, нормативно-правовых и практических аспектов учета экологических затрат, организации учета экологических затрат на предприятиях Украины, а также отображение информации о них в финансовой отчетности предприятий согласно стратегии устойчивого развития.

Ключевые слова: стратегия устойчивого развития, экологический учет, учет экологических затрат, учетно-аналитическая практика.

THE NECESSITY OF IMPLEMENTATION OF THE ENVIRONMENTAL COSTS ACCOUNTING ACCORDING TO SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Summary. In this work there have been considered the need of implementation of theoretical, regulatory and practical aspects of environmental costs accounting, organization of environmental costs accounting at the Ukrainian enterprises and disclosure of information about them in the financial statement of enterprises according to sustainable development.

Key words: sustainable development, environmental accounting, accounting of environmental costs, accounting and analytical practices.